

# Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme

Yaşar OKUR\*

## Özet

Tanımladıklarını olduğu gibi ifade etme iddiasındaki kavramlar, dünyadaki değişimle birlikte sürekli hayatla yüzleşmek zorunda kalırlar. Bu süreçte değişimin felsefesi yerine kendi beklentilerini yükleyerek kavramlar üzerinde değerlendirmeler yapmanın topluma sağlayacağı fayda veya yükleyeceği maliyetin hesabının iyi yapılması gerekmektedir. Günümüzde karşı karşıya getirilmiş iki kavram olan teftiş ve iç denetim üzerinden de içinde bürokrasinin bürosunu ve diğer tarafların da kendi alanlarını genişletmeye çalıştığı bir tartışmanın sürdüğü izlenimi edinilmektedir. Gelinen noktada, tartışmanın, denetime yapacağı katkının ön planda tutulması asıl konu olmalıdır. Bu açıdan bakıldığında ne yüzyılı aşkın bir birikimi ne de yönetim ve denetim anlayışlarındaki gelişmeleri göz ardı etmenin mümkün olmadığı görülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Yeni Kamu Yönetimi, Kamu Tercihi Teorisi, Teftiş, İç Denetim, İç Kontrol, Denetişim

## *Inspection and Internal Auditing in Turkey: Concepts, Expectations and Facing Up to Life*

## Abstract

The concepts, which challenge in expressing what they have defined as they be, have to account for facing up to life continuously together with the change in the world. The advantage that, within this process, the making of assessments over the concepts by loading one's own expectations instead of the philosophy of such change will provide to the society or its cost should be calculated well. There seems to be an argument continuing on inspection and internal auditing which are two concepts having been confronted with each other today wherein bureaucracy tries to expand

---

\*İller Bankası Başmüfettişi, okuryasar581@yahoo.com

*its own office and other parties also try to expand their own areas. In this point being arrived, the fact of what the auditing which is the actual objective of the argument will gain from here should be kept in the foreground is to be the main subject matter.*

**Key Words:** *New Public Management (NPM), Public Choice Theory, Inspection, Internal Audit, Internal Control, Audittance*

**JEL Classification Code:** *H83 Public Administration; Public Sector Accounting and Audit.*

## **Giriş**

Eski deyimle efradını cami ağıyarını mani olması gereken kavramlar, yaşayan canlılar gibidir. Dünyadaki ekonomik, sosyal, kültürel, teknolojik vb. değişimle birlikte bir canlı gibi gelişmeleri, foksionelliklerinin artması ve güncellenmeleri, varlıklarının teminatıdır. Ancak zamana, zemine ve değerlendirenlerin beklentilerine göre farklı anlamlar yükleme çabası da her zaman var olagelmış bir durum olduğundan, kavramlar üzerindeki tartışmaların devam edeceği de söylenebilir. Türkiye’de eskiden beri süren teftiş, denetim, kontrol vb. kavramlar ve uygulama sorunları üzerindeki tartışmalar, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yer verilen iç kontrol ve iç denetim kavramları ve veto edildiğinden yürürlüğe giremeyen 5227 sayılı "Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun" ile birlikte iyice açığa çıkmıştır.

Bu çalışmada kavramlar, teftiş ve iç denetime ağırlık verilerek, dünyada ve Türkiye’de yönetim anlayışındaki değişimin denetime yansımaları, kavramların dili, sorunlar ve sorular, tanım ama nasıl ve sonuç başlıkları altında ele alınacaktır.

## **1. Dünyada ve Türkiye’de Yönetim Anlayışındaki Değişimin Denetime Yansımaları**

Bilindiği gibi denetim, yönetimin fonksiyonlarından biridir. Yönetim ve denetimin birbirinden bağımsız olarak gelişmesi beklenemez.

1970’lerin ortalarından itibaren ekonomik, sosyal, kültürel, idari, siyasi, vb. gelişmelerle birlikte özel sektörün yönetim anlayışındaki başarısının yanında GSMH’nin önemli bir kısmını kullanan kamu yönetimlerinin hantallığı, kayırmacılığı, vizyon eksikliği gibi olumsuz yönlerinin bilişim alanındaki gelişmeler ve küreselleşmeyle birlikte iyice açığa çıkması, yeni yönetim ve denetim modelleri arayışlarını beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda, Yeni Kamu Yönetimi anlayışıyla (Yeni Kamu İşletmeciliği) özel sektörün yönetim anlayışının kamu yönetimine adaptasyonu sağlanarak ekonomik, verimli, etkin ve dünya ile aynı gelişmişlik düzeyini paylaşan, aynı dili konuşan bir kamu yönetiminin hedeflendiği ve uygulamaya konulduğu, yönetim değişirken denetimde de düzenlilik denetiminden performans denetimine, risk odaklılığa, katılım, etik vb. değerlerle birlikte bilişim ve sistem denetimine doğru önemli değişimlerin yaşandığı görülmektedir.

Neoliberal politikalarla birlikte yerel yönetimlerin güçlenmesi, devletin üretici olmayı bırakıp hakem durumuna gelmesi, devlet tarafından yerine getirilen kamu hizmetlerinin bir kısmının özel şirketlere yaptırılmaya başlanması ve hala devletin GSMH’nin önemli bir kısmını kontrolü altında tutması sonucu, devletin düzenleyici

ve denetleyicilik rolü eskisine oranla daha bir önem kazanmıştır. Yeni sistemde kapsamı genişleyen, yöntemleri ve yaklaşım tarzı gelişen, değişen yönetim anlayışıyla birlikte standartları uluslararası hale gelen denetim, devletin en temel fonksiyonlarından biri halini almıştır.

Bu gelişmelere karşı kamunun denetlenmesi sürecini performans değerlendirmesi, verimlilik, etkililik amaçlarına bağlamanın, kamu yönetiminin başarı ölçütü olarak işletme yönetimleriyle aynı ölçütleri benimsemek olduğu, performans kriterleri çerçevesinde değerlendirmenin sözleşmeliliğe mahsus olduğu, kamusal alan siyasi bir alan olduğundan kamu personeli olma hakkının da anayasada siyasal bir hak olarak değerlendirildiği (Dikmen, 07/11/2003 tarihli Cumhuriyet Gazetesi), özel sektörün amacı kârını maksimize etmek iken kamu sektörünün kârı değil kamu hizmetini esas alması gerektiği vb. görüşler de savunulmaktadır.

Türkiye’de yönetimin ve denetimin geliştirilmesi için TODAİE (Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü) Kamu Yönetimi Araştırması Projesi Genel Raporu (KAYA Raporu) (<http://www.todaie.gov.tr/pdf/KAYA.PDF>), Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler Raporu (Sanal, 2002:237-240), Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu (<http://ekutup.dpt.gov.tr/oik/>), Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Etkinliğinin Sağlanması İçin Alınması Gereken Önlemlere İlişkin İnceleme ve Araştırma Raporu (Sanal, 2002:247) vb. birçok rapor yayımlanmıştır. Bu raporlarda, iç denetim sistemlerinin amaçlarına uygun ve etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin denetlenmesi, mevcut denetim elemanlarının etkinliğinin artırılması, idarede verimlilik, etkinlik ve tutumluluk anlayışını yerleştirmek üzere halen yapılmakta olan hukukilik denetimlerinin yapılacak performans denetimleriyle desteklenmesi, gerek hukukilik gerekse performans denetimlerinin yapılmasında sistem tabanlı denetim teknikleri kullanılması, uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları paralelinde uyulması zorunlu Türk Denetim Standartlarının hızla belirlenmesi, istisnalar önlenerek mesleğin kariyer yapısının korunması, denetim görevlilerinin eğitimine ağırlık verilmesi, benzer denetim görevlileri arasındaki statü ve denetim görevlileri arasındaki unvan farklılıklarının giderilmesi, denetim görevlilerinin mali hakları ve özellikle geçici görev yolluklarının mesleğin gereklerine ve saygınlığına uygun hale getirilmesi, boş denetim kadroları süratle doldurularak, programlı ve periyodik denetimlere ağırlık verilmek suretiyle, denetimin caydırıcılığının yeniden sağlanması, denetimin rehberlik ve danışmanlık fonksiyonunun güçlendirilmesi vb. birçok sorun uzun süredir gündeme getirilmektedir.

Veto edildiğinden yürürlüğe giremeyen 5227 sayılı “Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun”un gerekçesinde (<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss349m.htm>) ve ona temel oluşturan Başbakanlık çalışmasında (Dinçer ve Yılmaz, 2003:48-56-60-61) mevcut denetim sistemine bakıldığında ilk akla gelen olumsuzlukların fazla sayıda ama etkisiz denetim, kurallara uygunluğa ve geçmişe dönük denetim, hedeflerden ve performans göstergelerinden yoksun bir denetim ve yetersiz kamuoyu denetimi olduğu belirtilmektedir. 40. maddenin gerekçesinde ise “Yeni denetim sistemi, kişilerin denetlenmesi yerine iş, süreç ve sonuçların denetlenmesine dayanmaktadır. Yapılan düzenlemeyle, denetim sistemi performans esaslı ve iç denetim boyutu güçlendirilmiş hale getirildiğinden denetimi yapacak olanların örgütlenme

yapılarının da değişmesi gerekmektedir. İç denetim, kurumun bütün yöneticileri veya üst yöneticisinin görevlendireceği iç denetim elemanlarınca yapılacaktır. Yöneticiler, kurumun hedeflerine bağlı olarak faaliyet sonuçlarını ve başarısını izlemek ve geliştirmekle yükümlüdür. Bu kapsamda yöneticiler, her zaman kurumlarının eylem ve işlemlerinin hukuka ve belirlenen hedeflere uygunluğunu denetlemek için kurum içinden personel görevlendirebilecektir.

Dış denetim, mali denetim ve performans denetimi olarak kanunla belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılacak veya yaptırılacaktır.” (<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss349m.htm>) metnine yer verilmektedir. Söz konusu metinden kendilerine yer verilmemesi nedeniyle teftiş kurullarının kaldırılacağı değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Dünyadaki farklı uygulamaların dikkatle izlenmesi ve örnek alınabilecek yönetim ve denetim yapılarının Türkiye’ye adaptasyonu veya daha ileri yapılar oluşturulabilmesi, gelişmişlik düzeyinin bir göstergesidir. Yeni yönetim ve denetim yapılarını 1970’lerin ortalarından itibaren kamuya uyarlayan birçok gelişmiş ülke bulunmaktadır. Kârın maksimizasyonu amacının kamu yararıyla çelişeceği, işletme yönetimi ölçütlerinin kamuda uygulanamayacağı, performans değerlemesi ve denetiminin sözleşmeliliğe mahsus olduğu, kamu hizmetinin siyasal bir hak olması nedeniyle burada performansın aranmayacağı, hukuka uygunluğun mevcudun korunması olarak dar yorumu vb. anlayışların, sorunların çözümü ve yönetimin geliştirilmesine katkılarının olup olmayacağı tartışılmalıdır. Türkiye için söylenebilecek şey bu konuda geç kalındığı olabilir.

## 2. Kavramların Dili

Kavramsal bazda, dünyada ve Türkiye’de yönetim anlayışındaki değişimin denetime yansımaları, teftiş ve iç denetim kavramları, teftiş ve iç denetimde AB, ABD, Dünya Bankası ve IMF’nin uygulaması başlıkları altında ele alınacaktır.

### 2.1. Teftiş ve İç Denetim Kavramları

#### 2.1.1. Teftiş Kavramı

Türk Dil Kurumu sözlüğünde “teftiş” kavramı “denetim” kavramıyla, “denetim” kavramı “denetleme” ile karşılanmaktadır. “Denetleme”, “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” olarak tanımlanmaktadır (<http://www.tdk.gov.tr/TR/Genel/SozBul.aspx>).

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (YDK)’nun yayımladığı eğitim notlarında teftiş kavramıyla ilgili aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır: “Arapça, ‘fets’ kökünden gelen sözcük, bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme anlamında kullanılmaktadır. Resmi bir otoriteyi içeren teftiş, Latince ‘specere’ bakmak, ‘in-specere’ içine bakmak anlamında olmak üzere yakından incelemek, resmen araştırmak ve soruşturmak anlamlarına gelmektedir. Teftiş işini yapan kişiye müfettiş denilmektedir. Teftiş kavramı daha çok iç denetime denk düşmektedir.

Teftiş, denetim (murakabe) (Arapça), revizyon, auditing (İngilizce), expertise (Fransızca) terimlerinin tümünün içeriğinde kontrol anlamı bulunmaktadır. Kontrol, yalnız araştırma ve inceleme ile yetinmez, denetime esas olacak ölçütleri ve fiili sonuçların bu ölçütlerden sapmaları ile bu sapmaların düzeltilmesi için mümkün

olan önlemleri de saptar ve gösterir” ([http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm#d1a](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1a)).

YDK’nın teftiş kavramının daha çok iç denetime denk düştüğü şeklindeki değerlendirmesi, teftişin, aşağıda da yer verileceği gibi, ülkemizde uygulanmakta olan haliyle mali, idari ve kanuni soruşturma, görevden el çektirme, belgelere el koyma, aciliyeti olan hallerde Teftiş Kurulu Başkanlığından izin alınması suretiyle veya doğrudan Savcılığa suç duyurusunda bulunma yetkileri dikkate alındığında, doğru; ancak yetersiz bir değerlendirme olarak kabul edilebilir (Okur, 2007:152).

Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısına ilişkin mülkiye görüşünde ([http://www.mulkiye.org.tr/belgeler/MULKIYE\\_KYTK\\_GORUS.doc](http://www.mulkiye.org.tr/belgeler/MULKIYE_KYTK_GORUS.doc)), TBMM’nin 22. Dönem, 4. Yasama Yılı, 1004 no’lu Tutanağında yer alan muhalefet şerhinde (<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1004m.htm>), yine 13/10/2004 tarihli, 5. Birleşime ait TBMM Tutanak Dergisi’nde yer alan Başkanlığın Genel Kurula Sunuşları, gündem dışı konuşmalarda (<http://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem22/yil3/bas/b005m.htm>) uluslararası standartlara göre teftiş (inspection) kavramının; denetim (audit), soruşturma (investigation), yönetim (management) ve danışmanlık (counseling) fonksiyonlarının tamamını kapsayan bütüncül bir kavram olduğu, KAYA Raporu’nda ise müfettişlerin görevlerinin denetim, soruşturma ve rehberlik olduğu belirtilmektedir (<http://www.todaie.gov.tr/pdf/KAYA.PDF>).

Yine, teftiş ve denetim kavramları arasında, teftişin denetime oranla insan unsuruna daha çok ağırlık vermesi, teftişin esas itibarıyla kamudan kamuya yönelen faaliyetler için kullanılan bir kavram olduğu halde denetimin kamudan özele yönelen faaliyetler için de kullanılabilen bir kavram olması ve teftişin yerindelik denetimini de içermesi, mesleki alanda ve yaygın tarihsel kullanım itibarıyla “teftiş” kelimesi klasik devlet teşkilatımızda en üst yönetici adına yapılan bir görevi çağrıştırırken, denetim kelimesinin aynı çağrışımı yaygın olarak yapmaması, bunun yerine her kademedeki yöneticiyle rahatlıkla ilişkilendirilebilmesi ve “teftiş” kelimesi esas itibarıyla denetim görevini meslek olarak icra edenlerin faaliyetlerini tanımlamakta kullanılırken, kural olarak, asıl işi yöneticilik olan hiyerarşik amirlerin yaptıkları denetimler için bu kelimenin kullanıldığının pek görülmemesi (Yücel, 2009:51-54) hususlarında kavramsal düzeyde farklılıklar olduğu ifade edilebilir.

Uygulamada, örneğin İller Bankasının 22/04/2003 tarih ve 25087 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Teftiş Kurulu Yönetmeliği’nin Teftiş Kurulunun Görevlerini ele alan 6. maddesinde; teftiş, inceleme, araştırma ve soruşturma görevlerinin yanında; “b) Genel Müdürlüğün amaçlarını daha iyi gerçekleştirmek, mevzuata, plan, proje ve programa uygun çalışmasını sağlamak amacıyla gerekli önerileri hazırlamak ve Genel Müdüre sunmak”, “d) İşlerin daha iyi, kaliteli yapılması ve koordineli yürütülmesi için Banka iş ve işlemleri ile ilgili her bakımdan incelemeler yapmak ve Banka mevzuatında aksayan ve çelişen konularda önerilerde bulunmak” görevleri sayılmaktadır.

Söz konusu Yönetmeliğin müfettişlerin görev, yetki ve sorumluluklarını ele alan 11. maddesinin, g fıkrasında “Mevzuatın uygulanmasından doğan sonuçlar üzerine inceleme yaparak, görülecek yanlışlık ve eksikliklerin giderilmesi ve düzeltilmesi yollarını araştırma ve istenen seviyede yürümesini sağlamak için alınması gereken tedbirleri ve düşünceleri raporla Teftiş Kurulu Başkanlığına bildirmek”, o fıkrasında “Bankanın risk yönetim sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini bir bütün olarak incelemek ve Banka tarafından alınan ve kullanılan kredileri ve fon yönetimi dahil

olmak üzere değerlendirmek, risk değerlendirme metodolojilerinin uygulanmasını ve etkinliğini incelemek, risk tahmini ile bağlantılı olarak Banka öz kaynağının değerlendirilmesi sistemini incelemek”, p fıkrasında ise “Banka içindeki görev dağılımı dahil olmak üzere, iç kontrol sisteminin yeterliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi çerçevesinde, Bankadaki çeşitli operasyonel kontrollerin, elektronik bankacılık hizmetleri dahil olmak üzere yönetim ve finansal bilgi sistemlerinin yeterliliğini gözden geçirmek ve kontrollerle işlemlerin ve yönetim ve finansal bilgi sistemlerinin etkinliğini ve işleyiş usullerini test etmek, personelin tesis edilmiş politikalara ve uygulama usullerine uyum durumunu incelemek...” müfettişlerin görevleri arasında sayılmaktadır (Başka örnekler için bkz. Okur, 2007:153-154). Kaldı ki, geçici dönemdeki iç denetçilerin atanması için 31/12/2007 tarihine kadar süre verildiği, söz konusu yönetmeliğin yürürlüğe girdiği tarihte 5018 sayılı KMYKK’da yer aldığı şekliyle kamuda iç denetimin henüz gündemde olmadığı bilinmektedir.

Görüldüğü gibi, her ne kadar iç denetimin kuralları, standartları ve metodolojisiyle adapte edildiği ve uygulandığı söylenemese de, her teftiş kurulu yönetmeliğinde aynı olmamakla birlikte mevzuat ve görev dağılımı da dahil olmak üzere iç denetimin görev alanında sayılan hususlar, mevcut denetim sisteminde de görev ve yetki kapsamına alınabilmektedir (Okur, 2007:154). Zaten, hiyerarşik amirler adına yapılan ve adına görev yapılan amirin sahip olduğu en geniş yetkilerle uygulanan, unsurları bu uygulamalarla sabit ve ayrılmaz olan teftişin tek bir tanımının olması, sınırlamalar içeren alt tanımlarının bulunmaması (Yücel, 2009:57) görevin kapsamının da sınırlandırılmasına engel teşkil etmektedir.

Bunların yanında, bazı yayınlarda teftiş ve denetim özellikle ayrılarak teftişin denetimden daha dar kapsamlı olduğu, denetim bir şeyin geneli için uygulanırken teftişin bu genel içinde daha özel durumlara uygulandığı, buna uygunluk denetimi denildiği (Başpınar, 2005:36), teftişin, idarenin eylem ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun kontrolü olduğu (uygunluk denetimi), her kademedeki idareciler (veya müfettişler) aracılığıyla yapıldığı (Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Dernekleri, 2003:2-4), şeklindeki değerlendirmelere yer verilirken, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulunun tanımında, teftiş kavramının, Mali Denetim, Performans Denetimi, Bilgi İşlem Sistemi Denetimi, Hukuka Uygunluk Denetimi, Sistem Denetimi, Soruşturma, İnceleme, Danışmanlık ve Diğer Görevleri içerdiği belirtilmektedir (Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, MTK Görev Standartları, 2009:2-4)

Diğer yandan, 01/11/2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Bankaların İç Sistemleri Hakkındaki Yönetmelik”te bankalardaki iç denetim sistemi ele alınmaktadır. Buna göre, iç denetimin amacı, banka faaliyetlerinin kanun ve diğer mevzuat ile banka strateji, politika, ilke ve hedefleri doğrultusunda yürütülmesi ve iç kontrol ve risk yönetimi sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği hususlarında üst yönetime güvence sağlamak olarak belirlenmiştir. Bankanın iç denetim görevi, iç denetim birimi tarafından yürütülür. İç denetim birimi ise bankanın büyüklüğüne, faaliyetlerinin karmaşıklığına, yoğunluğuna, kapsamına ve risklilik düzeyine bağlı olarak, kanun ve ilgili mevzuat ile banka içi düzenlemelerde öngörülen denetim hizmetlerinin aksatılmadan ve bu hizmetlerin gerektiği seviyede yerine getirilmesi amacıyla yeterli sayıda müfettiş ve iç denetim elemanından oluşur (BDDK b, 2006 md.22). Bu hükümlerden sonra iç denetimi yapacak müfettişlerin

nitelikleri ve yetkileri açıklanmaktadır (Sistemin işleyişine örnek çalışma için bkz. Kiracı ve Çorbacıoğlu, 2008:331-349). Bu kapsamda T.C. Merkez Bankasının isim sorununu; başmüfettişleri, başdenetçileri, müfettişleri, denetçileri, BT denetçilerini, yetkili BT denetçi yardımcılarını, yetkili denetçi yardımcılarını, BT denetçi yardımcılarını ve denetçi yardımcılarını denetim elemanı adı altında birleştirerek, denetim işlevlerini ise; iç denetim faaliyeti, soruşturma faaliyeti, inceleme ve danışmanlık faaliyeti ve dış denetim faaliyeti şeklinde belirleyerek, çözmeye çalıştığı görülmektedir (TCMB Denetim Yönetmeliği, 29/08/2009 tarih ve 27334 sayılı Resmi Gazete).

Teftişle ilgili olarak öne sürülen bir husus da teftişin belirlenmemiş zamanlarda, istenildiğinde yapılan bir faaliyet olduğudur (Özer, 1997:12). Ancak, teftiş kurullarının yönetmeliklerine bakıldığında, teftişin yıllık, programlı bir faaliyet olduğu görülmektedir. Örneğin; İller Bankası Teftiş Kurulu Yönetmeliği’nin 56. maddesinde, “Yıllık Genel Teftişler; Genel Müdürlük ve Genel Müdürlük Merkez ve Taşra Teşkilatı faaliyet ve işlemlerinin her mali yılda, belirli süreler içerisinde ve çeşitli birimlerinde müfettişlerce yapılan teftiştir. ...Genel Müdürlük ve bağlı kuruluşların merkez ve taşra teşkilatında yapılacak teftişlerin tesirli ve verimli bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak amacı ile her yıl Teftiş Kurulu Başkanı tarafından teftiş programı hazırlanır ve Genel Müdürün onayından sonra uygulamaya konulur...” hükmüne; yine T.C. Ziraat Bankası Teftiş Kurulu Yönetmeliği’nin çalışma şeklini düzenleyen 69. maddesinde; “Teftiş Kurulu’nun çalışmaları yaz ve kış çalışmaları şeklinde iki döneme ayrılır. Yaz çalışmaları, Haziran ayının başından itibaren Kasım ayının sonuna kadar; kış çalışmaları, Aralık ayı başından itibaren Mayıs sonuna kadar sürer...” hükmüne yer verilmektedir. Belirtilen hükümlerden de anlaşılmaktadır ki, teftiş düzenli bir faaliyettir. Uygulamada, belirlenen süreler için teftiş programları hazırlanmakta ve olabildiğince bu programlara uyulmaktadır.

### **2.1.2. İç Denetim Kavramı**

İç denetim, yönetimin kendi kurumunda kendisinin yaptığı ya da kendi elemanlarına veya kurduğu birime yaptırdığı denetimdir. Bu anlamda teftiş de bir iç denetimdir.

Dünyada iç denetim, bir meslek olarak 1941 yılında ABD’de kurulan ve halen 165 ülkede 150.000’den fazla üyesi bulunan İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) tarafından kurumsal bir yapıya kavuşturulmuştur. İç denetim mesleğiyle ilgili bir başka önemli kurum da, 1982 yılında kurulan ve 32 Avrupa ülkesindeki iç denetim enstitülerinin oluşturduğu Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonudur (European Confederation of Institutes of Internal Auditing). İç denetim mesleğinin standartları bu iki kurum tarafından belirlenerek yayımlanmakta ve iç denetimle ilgili araştırma ve toplantılar düzenlenerek uluslararası işbirliği sağlanmaktadır (Yılancı, 2006:8, Kiracı, M. ve Çorbacıoğlu, S. 2008:333).

IIA’ya göre iç denetim; kurumun her türlü faaliyetini geliştirmek ve değer katmak amacı güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetçiler, risk yönetimi ile kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım geliştirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olurlar (Uzun, İç Denetim, [http://www.yok.gov.tr/content/view/597/lang,tr\\_TR](http://www.yok.gov.tr/content/view/597/lang,tr_TR)).

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA-European Confederation of Institutes of Internal Auditing)'na göre iç denetim; içsel sınırlamalara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun bütün faaliyetlerini kapsar. Bununla beraber yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu bütün risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve giderilmesi konusundaki yeterliliğini ve etkililiğini de kapsar. Böylece, esas olarak geçmiş finansal verileri değerlendirmek üzerine odaklanan dış denetimin (kamuda Sayıştay) tersine, iç denetimin kapsamı, operasyonların etkililiği, yönetim bilgi sistemleri ile etik ve sosyal süreçlerin devamlı olarak detaylı bir biçimde incelenmesini içermektedir ([http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA\\_Konum Raporu\\_Subat 2005%20\(2\).pdf](http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_Konum Raporu_Subat 2005%20(2).pdf)).

İç denetim Türkiye gündemine 1994 yılından itibaren özel sektör aracılığıyla girmiştir (Kurnaz, 2006:1). Kamu sektörüne ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'yla girdiğinden, iç kontrol, dolayısıyla iç denetim sisteminin kurulması ve iç denetim kavramının kapsamının söz konusu Kanunda yer alan hususlar çerçevesinde değerlendirilmesi yerinde olacaktır.

Kanunun 63. maddesinde iç denetim “Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti” olarak tanımlanmakta, bu faaliyetlerin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak iç denetçiler tarafından yapılacağı belirtilmektedir.

Kanunun 64. maddesinde ise iç denetçinin görevleri aşağıdaki şekilde sayılmaktadır:

“a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek.

e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz...”

Kanuna ait alt düzenlemeler de yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.



İç denetim uygulamaları beş farklı yönden gerçekleştirilir: 1) Uygunluk denetimi, 2) Performans denetimi, 3) Mali denetim, 4) Bilgi teknolojisi denetimi ve 5) Sistem denetimi (KMYKK, md. 63-64, Yönetmelik, md. 8, KİDBY, md. 11-30).

## **2.2. Teftiş ve İç Denetimde AB, ABD, Dünya Bankası ve IMF’nin Uygulaması**

### **2.2.1. Avrupa Birliği’nde Teftiş ve İç Denetim**

“Avrupa Birliğinde, iç denetim, iç mali kontrol ve dış denetime ilişkin belirli bir mevzuat yoktur. Avrupa Birliği, kendi ilke ve standartları ile uyumlu uluslararası standartların kabul edilip uygulanmasını; rol ve sorumlulukları Kanunla belirlenmiş, çerçevesi iyi çizilmiş bir denetim mekanizmasının oluşturulmasını üye ülkelerden talep etmektedir. ...İç denetim birimlerinin fonksiyonel anlamda bağımsız, tam denetim yetkisine sahip olması ve uluslararası denetim standartlarını kullanmaları gerekmektedir. Bu çerçevede, merkezi bir organ, uygulanan standart ve yöntemlere ilişkin koordinasyonu ve denetimi sağlamalıdır. ...İç denetim yapan birimlerin kurumsal yapılanma şekli, ülkelerin tercihine bırakılmıştır.

Bazı ülkelerde salt iç denetçi kavramı bulunmamaktadır. Örneğin Fransa’da Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve diğer bakanlık ve kamu kuruluşlarında salt ‘iç denetçi’ kadro ve unvanı bulunmamaktadır. İç denetim bir misyon olup bu fonksiyonu ‘müfettiş’ (Inspecteur Principaux Auditeurs- IP ve Inspecteur Auditeurs-IA) unvanlı denetçiler yerine getirmektedir. Her kamu kurumundaki muhasebe ve finans işlemlerinin denetimi, Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığına bağlı inspecteur auditeurs unvanlı denetim elemanlarınca yürütülmektedir. İç denetim, kamu kurum ve kuruluşlarının muhasebe ve finans ile ilgili faaliyetleri kapsamında yapılmaktadır. Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve bazı diğer bakanlıklarda genel müfettiş unvanlı teftiş kurullarına bağlı müfettişler çalışmakta ve bunların görev alanı bir bütün olarak kurumun faaliyetlerini, idari iş ve işlemlerin denetimi ile mali işlemlerin denetimini kapsamaktadır” (Uzun, a.g.m., [http://www.yok.gov.tr/content/view/597/lang,tr\\_TR](http://www.yok.gov.tr/content/view/597/lang,tr_TR) ve Koçdemir, 2007 [www.malikelavuz.com](http://www.malikelavuz.com)). Portekiz’in modeli de Fransa’ya benzemektedir (Pratley, 2003:5).

Bazı ülkelerde iç denetimin yanında teftiş kurulları da bulunmaktadır. Örneğin İngiltere, Hollanda ve Polonya’da hem iç denetim hem de teftiş kurulları bulunmaktadır (Koçdemir, 2007 [www.malikelavuz.com](http://www.malikelavuz.com)).

### **2.2.2. ABD’de İç Denetim, Federal Genel Teftiş Ofisleri Denetim, Teftiş ve Soruşturma (Yörüker, 2004:32)**

Federal genel müfettişin görevleri, sorumlulukları ve yetkileri 1978 tarihli Genel Müfettişler Yasasında düzenlenmiştir. Sonradan, mevzuat gereğince genel müfettişleri bulunan kurum sayısını arttırmak ve küçük ve bağımsız kurumlarda genel müfettişler oluşturmak amacıyla “Genel Müfettişler Yasası, 1998 yılında değiştirilerek 14 bakanlık ve 43 federal kuruluş olmak üzere toplam 57 kurumda teftiş kurulları oluşturulmuştur. 2002 yılı itibarıyla, 57 birimde görev yapan genel müfettiş sayısı 11.476 olup (bugün 64 kurumda 12.000 müfettiş görev yapmaktadır), bu kurulların yıllık bütçesi 1,6 milyar dolardır. Yalnızca Hazine Bakanlığı bünyesinde 282 genel müfettiş (inspector general) görev yapmaktadır.

6 Kasım 2003 tarihinde parlamentodaki iki parti tarafından getirilen “Devletin Hesap Verebilirliğini Arttırma Yasa Tasarısı” ile müfettişlerin görevden alınmalarını zorlaştıran, teftiş kurullarına daha fazla kaynak aktaran, profesyonelliği garanti

altına alan ve raporların bir örneğinin doğrudan Kongreye gönderilmesini sağlayan bir düzenleme getirilmiştir.

57 kuruldun önemli olan 29 adet teftiş kurulunun başkanı (general inspector), Devlet Başkanı tarafından Senatonun izniyle atanmaktadır. Söz konusu 29 Bakanlık Teftiş Kurulunda çalışan müfettiş sayısı 10.429 ve bütçeleri toplamı yaklaşık 1,5 milyar dolardır (2002 yılı bütçe rakamlarına göre).

Diğer 28 Teftiş Kurulu ise bakanlıklar ve genel devletin dışında kalan kamusal birimler (posta ofisi, devlet basımevi, federal ticaret komisyonu vb.) bünyesinde yer almaktadır. 28 yan kuruluş teftiş kurulunda çalışan müfettiş sayısı 1.042 kişidir. Bunların bütçeleri toplamı ise yaklaşık 160 milyon dolardır (Dünya Teftiş Kurulu Örnekleri, <http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=191>).

Genel müfettiş kavramı, yazının başlangıcından da anlaşılacağı üzere Teftiş Ofisi (Kurulu) olarak algılanmalıdır. Çünkü genel müfettişin işlerini gerçekleştirebilmesi için "Kendi personelinin işe alma, yönetme ve kaynaklarla ilgili sözleşme yapma ve bunları kontrol etme" yetkisi de bulunmaktadır.

Genel Müfettişlerin Görevleri:

"1978 tarihli Genel Müfettiş Yasası ve eklerine göre genel müfettişin görevleri:

- Bağımsız ve tarafsız biçimde denetimler (audits), soruşturmalar (investigations), teftişler (inspections) ve değerlendirmeler (evaluations) yapmak,
- İsrافی (waste), sahteciliği (fraud) ve suistimalleri (abuse) önlemek ve ortaya çıkarmak,
- Verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu özendirmek,
- Yürürlükteki ve yürürlüğe girecek yasaları ve yönetmelikleri incelemek,
- Kurum yöneticilerini ve Kongreyi eksiksiz şekilde ve güncel (currently) olarak bilgilendirmek" (Yörüker, 2004:32).

Yukarıda görüldüğü gibi, ABD Teftiş Ofislerinin denetim, soruşturma, teftiş, inceleme, değerlendirmeler yaparak görüş bildirme, kurum yöneticilerini ve Kongreyi bilgilendirme ve performans denetimi olmak üzere denetimin her alanında söz sahibi oldukları görülmektedir. Başkanlık Konseyi ve İcra Konseyi tarafından Mayıs 2001 tarihinde benimsenen Stratejik Çerçeve Genel Müfettişlikler camiasının temel amaçlarını ve hedeflerini şu şekilde açıklamaktadır:

"Camianın genel misyonu federal hükümetin zafiyetlerini ve hassasiyetlerini bağımsız olarak önceden sezinlemek ve ona duyurmak, çözüm yolları için yardımcı olmak ve performansın gelişmesine yönelik fırsatları tespit etmektir" (Yörüker, 2004:34).

### 2.2.3. Dünya Bankası ve IMF'nin Uygulaması

Bizim gibi ülkelere tavsiyelerde bulunan Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu (IMF) gibi uluslararası kuruluşlardaki gidişat da ülke örneklerinde olduğu gibidir. Örneğin, Başkana bağlı bir iç denetim birimine sahip Dünya Bankasında 1994 yılında Başkanın üzerindeki İcra Direktörleri Kuruluna bağlı bir "Teftiş Kurulu" (Inspection Panel) oluşturulmuştur. Benzer süreç Uluslararası Para Fonunda (IMF) da yaşanmış ve "İç Denetim Ofisi", "İç Denetim ve Teftiş Ofisi"ne (Office of Internal Audit and Inspection) dönüştürülmüştür (Gelişmiş Ülkelerde 'Teftiş Kurulları' Koruma Altında, <http://www.tumgazeteler.com/?a=2796090>).

Yukarıdaki açıklamalardan, yönetimdeki yeni gelişmelerin denetime yansıtılması bağlamında, değişimin teftiş kurullarının bir özel sektör ürünü olan iç denetimin değerlerinin teftişle birleştirilmesi ile ya da yine bu değerlerle birleşmiş teftiş

birimleri ile iç denetim birimlerinin birlikte var olmasıyla denetim faaliyetinin sürdüğü, küresel gelişmeler ışığında artık "teftiş kavramına ve teftiş kurullarına" gerek kalmadığı tarzındaki toptancı bir tezin ise dünya ölçeğinde geçerliğinin olmadığı görülmektedir. Esasında sorunun, köklü kurumların, köklü eksikliği olarak, klasik denetim birimlerinin (teftiş kurulları ve diğer denetim birimleri) dünyadaki iyi yönetim ve denetim uygulamalarını algılamakta geç kalmaları olduğu söylenebilir.

### **3. Sorunlar ve Sorular**

Geleneksel denetimin (özünde teftişin) fonksiyonunu yitirdiği, polis müfettişliğini andıran (inspectors) korkutucu bir yapısının olduğu, hayatta kalabilmek için tek argümanının yolsuzlukla mücadelenin sekteye uğrayacağı iddiası olduğu, polis, jandarma, savcı ve hakim rollerinin denetim elemanlığının önüne geçtiği, denetim elemanlarının bir nevi rol hırsızlığı yaptığı, tutundukları son dalın muhakkiklik olduğu, zaten teftiş sisteminin Türkiye’nin kendi tarihsel birikiminin ürünü olmayıp Fransa’dan alındığı, yönetimin geliştirilmesi için geçmişte yazılan raporlarda denetimle ilgili olarak ele alınan hususların düzeltilmediği, (Gönülaçar, 2007:17-8) teftişin idari nitelikte ve her yönetim kademesinde, üstlerin astlar üzerindeki kontrol faaliyeti olmasına karşın, denetimin idareden bağımsız objektif bir değerlendirme fonksiyonu olduğu, teftişin idarelerin kendi hiyerarşisi içerisinde her yönetim kademesinde gerçekleştirilen bir faaliyet olduğu (Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Dernekleri, 2003:1-7) gibi değerlendirmeler yapılmaktadır (Bunun literatürdeki adı hiyerarşik denetim ve vesayet denetimidir).

Esasen bunların bir kısmı defalarca işlenmiş hususlar olduğu gibi, bir kısmı da kendi içinde kendini geçersiz kılmaktadır. Örneğin:

- İç denetimi teftiş sisteminin Türkiye’nin kendi tarihsel birikiminin ürünü olmayıp Fransa’dan alındığını belirterek savunmak,

- Denetim elemanları tarafından detayıyla tetkikinin yapıлып idari, hukuki ve mali sorumluların ve sorumluluklarının ayrıntılarıyla belirtildiği soruşturma raporlarına rağmen, konuların uzmanlık gerektirmesi ve büyük boyutlu olması (Örn. İmar Bankası yolsuzluğu bir dosyadır), iş yoğunluğu vb. nedenlerle davaların yıllarca sürdüğü düşünüldüğünde, inceleme soruşturma işlemlerini küçümsemek ve fonksiyon gaspı gibi göstermek,

- İnceleme ve soruşturmanın teftiş kurulları açısından öncelik kazanmasının bu kurulların öyle istemesinden değil, risk, fayda ve maliyet değerlendirmesi sonucu oluşan öncelikler ve şartların zorlamasından kaynaklandığını göz ardı etmek,

- Mevcut düzenlemelerin hayata geçirilemediği, kurumsal boyutta içselleştirilemediği yerlerde, mevcudu geliştirme çabalarının da bir işe yaramayacağını görmek istememek,

- Teftişin/denetimin esasen birim dışından olan kişilerce yapılmasının güvence sağlama, danışmanlık ve rehberlik açısından gerekli olduğunun bilindiği, teftişe/denetime rağmen mevcut düzenlemelerin hayata geçirilmesinde sıkıntılar çekildiği, usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların varlığını sürdürdüğü görüldüğü halde, uygunluk denetimini kurum içinde o işlemlerde imzası bulunan kurum personelinin yapabileceğini, dolayısıyla teftişin misyonunun kalmadığını ifade etmek, tarzındaki değerlendirmelerin, genel anlamda, denetim sistemi ve denetim elemanlarına zarar verdiğinin göz önüne alınması gerekmektedir (Detaylı tartışmalar için bkz. Okur, 2007:153–184).

Yine bu kapsamda, mevzuatımıza göre inceleme ve soruşturmaların istisnalar hariç denetim elemanlarına yaptırılması zorunlu olmadığı halde, idarece tamamına yakınının müfettişlere, kontrolörlere, denetçilere yaptırılması, denetimin sağladığı güvencenin eseri. Ayrıca, doğası gereği eleştirilmek ve işlerine karışılması insanlara sevimli gelmediğinden ve klasik bürokrasi anlayışı bugünden yarına değişmeyeceğinden, iç denetim uygulamasının idarece çok da sevilmeyen bir faaliyet olarak görüleceğini zaman gösterecektir.

Diğer yandan, gelişen yönetim anlayışları çerçevesinde, iç denetimin rehberlik ve danışmanlığa verdiği önemi, esasen teftişin de konularını oluşturan kapsamını, metodolojisini, uluslararası sertifikasyon sistemi ve eğitime verdiği önemle modernleşme aşısına verdiği değeri anlayıp uygulamamak da denetime bir katkı sağlamayacaktır.

Ancak, fazla detaya girmeden birkaç konunun sorun ve soru şeklinde ele alınmasının değerlendirmelere katkı sağlayacağı düşünülmektedir:

a. Yeni yönetim anlayışlarını hayata geçirmede hem yönetimin hem de denetimin geri kaldığı söylenebilir. Örneğin bir bütünlük içerisinde bakıldığında performans yönetimi de performans denetimi de yeterince geliştirilememiştir. Diğer yandan ülkemizde yargı sisteminin işleyişindeki sorunlar da bilinmektedir. Bu noktada iki soru akla gelmektedir:

- Denetim kendini idareden bağımsız olarak yapılandırılabilir mi?

- Düzenleyici ve denetleyici devlet anlayışı iddiasıyla yönetim ile yargının geliştirilmesi için çaba harcanırken, denetim birimlerinin kaldırılmasının tartışılması çözüme yönelik bir çaba mıdır?

b. Yukarıda da değinildiği gibi, iç denetimin çıkıp dünyaya yayıldığı yer ABD'dir. Düzenleyici ve denetleyici kurullar da dünyaya yeni dünyadan (esasen Anglosakson ve özellikle ABD) yayılmışlardır (Emek ve Acar, 2004:100). Ülkemizde de bunlar alınıp uygulamaya konulmuştur. ABD'de teftiş kurullarının görev, yetki ve etkinliklerine de yukarıda yer verilmişti. Teftiş kurullarının ve iç denetimin uyumlu çalışması anlamında ABD örneğine yakın bir görev ve yetki tanımlaması yapılamaz mı?

c. İç denetimi teftiştten ayıran özellikler arasında iç denetimin kişi veya olay odaklı olarak denetim yapmayacağına, raporlarında kişi veya olaylara ilişkin tenkit maddelerinin yer almayacağına vurgu yapılmaktadır (Kurnaz, 2006:8). Teftiş raporları da kişi ve olay odaklı olarak değerlendirilemez. Bu ancak inceleme ve soruşturma raporları için söylenebilir. Ancak, doğası gereği en detaylı araştırmalar inceleme ve soruşturma kapsamında yapılır. Bu durumda teftişin yanında olay ve kişiler bazında detaylı incelemenin, araştırma ve soruşturmanın sağlayacağı kanıt ve bulgulardan çıkarılacak sağlam ve katkı sağlayabilecek önerilerin de dikkate alınması gerekmez mi?

d. Tersinden bakıldığında, yönetsel olarak teftiş ile olay ve kişiler bazında inceleme ve soruşturma sonucunda, detayda boğulup bütüncül yaklaşım mı kaçırılmaktadır?

e. "5018 sayılı Kanununun 75 ve 77. maddelerinde; mali yönetim ve kontrol sistemlerinin tümüyle zaafa uğradığı, belirgin yolsuzluk ve kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; İçişleri Bakanına ve Maliye Bakanına, yetkili denetim elemanlarına, kamu idarelerinin tüm mali yönetim ve kontrol sistemlerini, mali karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirme yetkisi

verilmiştir. Mevzuata uyumun denetimi, böyle Maliye Bakanının belirleyeceği zamana kadar bekleyebilecek lüks bir faaliyet midir? Eğer öyle ise bu kadar denetime rağmen mevzuata uyumu sağlayamayan bürokrasiye hangi sihirli değnek bu mükemmel uyumu sağlatacaktır” (Okur, 2007:160).

f. Teftiş, kurumuna göre iç denetim veya dış denetim olarak değerlendirilebilir. Bu durumda teftişin görev ve yetkileriyle iç denetimin görev ve yetkileri doğrudan çakışmaktadır. Bir tarafta 5018 sayılı Kanun kapsamında iç denetim, bir tarafta özel kanunlar olarak teşkilat kanunları kapsamında teftiş faaliyeti. Hangi görev, hangi yetki ve sorumlulukla, kim tarafından yerine getirilecektir?

Daha birçoğu sorulabilecek sorular bitmemekte, yeni sorular doğurmaktadır. Denetimin performansı ve denetim anlayışının geliştirilmesi temel konu olmadığı sürece, kanaatimizce kavram tartışmasının bir faydası olmayacaktır. Başarı kavramında değil, kavramların uygulanması ve geliştirilmesinde aranmalıdır.

#### **4. Tanım Ama Nasıl?**

Yönetim sistemimiz Fransa’dan alındığından Türkiye’de denetim yapısı, AB’nin güney modeline benzemektedir. Ancak, yukarıda da değinildiği gibi, AB’nin kuzey modeli ile ABD ve hatta IMF ve Dünya Bankasında bile fonksiyonları tam olarak birbirine benzemese de iç denetimle birlikte teftiş sistemi de mevcuttur.

Türkiye’de 5018 sayılı KMYKK’da iç kontrol ve iç denetim kavramlarına yer verilmesi, teftişin ise ancak nadiren başvurulabilecek bir faaliyet olarak ele alınması ve veto edildiğinden yürürlüğe giremeyen 5227 sayılı "Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun”un gerekçesinde artık teftişe gerek kalmadığının ifade edilmesi, dünya ile uyumlu olmayan bir bakış açısını yansıtmaktadır. Bir tanım yapılırken, teftiş sisteminin hata avcısı gibi sunulması, diğer denetim birimlerinin geleneksel denetim anlayışının ve kendilerinin bütün kusurlarını teftişe yükleyip onu “kurban ederek” denetimin kurtarılacağı imajını yaymaya çalışmaları, denetim sistemine ve denetim elemanlarına bir şey kazandırmaz. Gelişemeyenin tüm denetim birimleriyle birlikte yönetim sistemi olduğu, herkesin üzerine düşen sorumluluğu alması ve tanımlamaların da buna göre yapılması gerektiği açıktır. Denetime bir ayna tutulmuştur. Ancak herkes aynayı başkasına tutarak kendi eksikliklerini gizleme telaşı içinde görünmektedir. Ayrıca iç denetimin de gerek mesleğe alım ve gerekse sonraki aşamalarında, yukarıda sayılan geliştirici öğeleri yeterli düzeyde işletememesi halinde geleneksel denetime dönüşeceği unutulmamalıdır.

#### **Sonuç**

Değişim, yaşamsal bir zorunluluktur; ancak, her değişim sorunlarını da beraberinde getirir. Değişime direnen yapılar gelişimi engellediği gibi, yeterince geliştirilememiş, mevcudu yıkma üzerine kurulu bir yeni anlayış da eskiyi aratabilir. Esas olan yapıcı bir yaklaşımla sistemin geliştirilebilmesidir. En önemli husus da değişim yönetiminin teori ve uygulamasıyla dünyadaki gelişimi ve mevcut durumu kavrayan bütünlükçü bir vizyonla yürütülmesidir.

Bu değişimi algılama düzeyiyle orantılı olarak gelişecek olan kavramların isimlerinden ve kendilerine değişik nedenlerle yüklenmek istenen anlamlardan çok fonksiyonelliklerinin ön plana çıkarılması ve objektif bir şekilde değerlendirilmesi, konunun doğru anlaşılması ve doğru kararlar alınmasına büyük katkı sağlayacaktır.

Bu bağlamda aşağıdaki değerlendirmelerin tartışmalara katkı sağlayabileceği ifade edilebilir:

a) Teftiş kavramı, Türkiye’de mevcut haliyle mali, idari ve kanuni açılardan soruşturma, belirli hallerde işten el çekirme, delillere el koyma ve savcılığa suç duyurusunda bulunma yolları açısından daha geniş bir içeriğe sahiptir ve yolsuzluk ve usulsüzlüklerin caydırılması, önlenmesi ve yargıya yardımcı olmada daha etkindir. Bu konuda iç denetçilerin kendilerine kanunla verilen yetkilerle sınırlı oldukları, dolayısıyla yukarıda belirtilen fonksiyonları üstlenmelerinin mümkün olmadığı unutulmamalıdır.

b) Teftiş kavramının içeriği yukarıdaki örneklerde de yer aldığı gibi kurumdan kuruma değişen bir yapı sergilemektedir. Bunun da kurumlar arası ilişki ve koordinasyonun olmamasından ve kavramın geliştirilip ortak standartlara bağlanmamasından ileri geldiği söylenebilir.

c) Kurum içi denetimin üst yöneticinin kontrol ve gözetimine indirgenmesi, teftiş (denetim) nosyonu olmayan kişilere bırakılması, inceleme ve soruşturmaların bu alanda uzman olanlardan alınması, denetimin içeriğini boşaltacak, hizmetten yararlananlara, kuruma ve denetlenen personele sağladığı güvence ve güvenilirliğin kaybına neden olacaktır.

d) Ne 5018 sayılı Kanunda ne de Cumhurbaşkanı tarafından TBMM’ye iade edilen 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun’da bakanlıkların teşkilat yapısında denetim birimleri yer almadığı gibi, danışma ve rehberlik birimleri arasında da denetim birimlerine yer verilmemektedir. Yani danışma ve rehberlik birimi olarak bile denetim birimlerinin Bakanlık/kurum teşkilatında bir statüsü bulunmamaktadır. Mevcut durumda teftiş kurulları (denetim birimleri) kurum teşkilatlanmasında doğrudan en üst yöneticiye bağlı olarak yer almaktadır. Oysa bir birimin statüsünün, etkinliğini belirlediği inkar edilemez bir gerçektir. Kaldı ki, Yönetmeliğe göre iç denetim birim başkanlıkları bile bulunmamaktadır.

e) Teftiş zamansız, istenildiği zaman yapılan bir faaliyet değildir, aksine programlı ve sistemli bir şekilde gerçekleştirilen bir faaliyettir. Ancak, uygulamada inceleme ve soruşturmaların yoğunluğu nedeniyle programlarda aksamalar olabilmektedir.

f) Yukarıda yer alan açıklamalardan da görüleceği üzere, ABD, AB ve dünyada teftiş fonksiyonundan daha fazla yararlanılması ve bu fonksiyonun daha etkili hale getirilmesi için çabalar sürmekte, teftiş de bir denetim yöntemi olarak uygulanmaktadır. Yine ABD, AB vd. ülkelerde her ülkenin benimsediği tek bir örnek bulunmamaktadır.

g) İç denetimin sonuca yönelik, etkinliği esas alan bir çalışma olduğu, yönetimin aynı zamanda kurumun kazancını dikkate alması gerektiği, denetimin hukuka aykırılıkları gerçekleşmeden önleme özelliğinin daha önemli olduğu, bunu sadece iç denetimin sağlayacağı şeklindeki bir yaklaşım haklı görülemez. Teftişin rehberlik ve danışmanlık boyutunun yeterliliği tartışma konusu yapılsa da var olduğu da bilinmektedir. Yine inceleme ve soruşturmalar sonucu teftiş kurullarının (denetim birimlerinin) devlete kazandırdığı değerlerin, parasal kısmının dışındakiler görülmesi bile parasal miktarı da çok büyük boyutlardadır. Örneğin, “Başbakanlık Müfettişleri Derneği tarafından yapılan bir ön çalışmaya göre, verilerine ulaşılabilen -bakanlık ve müsteşarlık teftiş kurullarının tamamının dahil olduğu- 22 denetim

biriminin 2004 yılı bütçelerinin toplamı 80.788.000.000 TL iken (2004 yılı bütçesinin sadece 0.054’üne tekabül etmektedir). 7 Temmuz 2004 tarihli gazetelerde yer alan bir habere göre, Başbakanlık Teftiş Kurulunca yapılan inceleme sonucunda Türk Telekomda sadece bir tek olayda saptanan kamu alacağı 297 trilyon liradır” (BMDER, <http://www.bmder.org.tr/makale26.htm>). Kaldı ki, yukarıda da değinildiği gibi, inceleme ve soruşturmalar sonucu yapılan önerilerin daha sağlıklı ve önleyici özelliği olduğu söylenebilir. Teftişin her ne kadar mevcut durumda soruşturma, görevden el çektirme, belgelere el koyma ve Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunma hususları hariç, iç denetim kadar kapsamlı bir yaklaşım geliştiremediği ifade edilse de caydırıcılığı vardır ve teftiş kavramının geliştirilmesi için bir engel de bulunmamaktadır. Geliştirme kapsamında katılım, performans denetimi, etik, kalite, bilişim sistemleri, organizasyon, iş ve işleyişe yönelik değerlendirmeler ve mevzuatın geliştirilmesi için yapılacak çalışmaların önceliği ile gelişen şartlara göre kapsama alınması gereken konular ele alınabilir. Denetimin zarar görmemesi esas alınarak, iyi tasarlanmış bir görev dağılımı veya birleştirmesiyle, bir modernleşme aşısı olarak iç denetim de fonksiyonunu icra edebilir. İlave imkânlarla iç denetim sertifikası özendirilerek, diğer denetim elemanlarınca da alınması ve onların da sisteme dahil edilmesi sağlanabilir.

h) Türkiye uygulamasında iç denetçilerin seçiminde denetim nosyonu olmayan bazı görevlilerle mevcut denetim birimlerinden iç denetçi alındığı, memuriyetin başlangıcında iç denetçi yardımcısı unvanıyla eleman alınıp yetiştirilmediği bilinmektedir. Bunun olası sakıncaları da göz önünde bulundurulmalıdır.

### **Kaynakça**

- Başpınar, A. (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 148, (Mart-Nisan), 35-62, <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md148/turkiyedevedunya.da.pdf>
- BMDER (Başbakanlık Müfettişleri Derneği), *Teftiş Kurulları Kamu Reformuna Engel mi?* BMDER Sitesi, <http://www.bmder.org.tr/makale26.htm> (Erişim Tarihi: 12/08/2009).
- DDK (Devlet Denetleme Kurulu), (1998), *Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Etkinliğinin Sağlanması İçin Alınması Gereken Önlemlere İlişkin İnceleme ve Araştırma Raporu*, Ankara.
- Dikmen, A. A. (2003), *KMYKK Üzerine Değerlendirmeler*, 7 Kasım 2003 tarihli Cumhuriyet Gazetesi, Işık Kansu’nun “Kamu Yönetimi Reformu” Başlıklı Yazı Dizisi.
- Diñçer, Ö. ve Yılmaz, C. (2003), *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 1 Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim*, Ankara, <http://www.cevreorman.gov.tr/ekitap/k1.pdf> (Erişim Tarihi: 10/03/2010).
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (2000), *Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT’nin web sitesi, <http://ekutup.dpt.gov.tr/oik/> (Erişim Tarihi: 10/03/2010), Ankara.
- Dünya Teftiş Kurulu Örnekleri, <http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=191> (Erişim Tarihi: 10/03/2010).
- ECIIA, (Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu–European Confederation of Institutes of Internal Auditing), (2005), *Konum Raporu Avrupa’da İç Denetim*, [http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA\\_KonumRaporu\\_Subat2005%20\(2\).pdf](http://tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20(2).pdf), (Erişim Tarihi: 10/03/2010), İstanbul.

- Emek, U. ve Acar, M. (2004), “Düzenleyici Reformlar ve Kurumlar”, Muhittin A. ve Hüseyin Ö. (Der.), *Çağdaş Kamu Yönetimi II* içinde, Ankara, Nobel Yayınevi
- Gönülaçar, Ş. (2007), “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 130 (Temmuz-Ağustos 2007) ve 131 (Eylül-Ekim 2007).
- Kıracı, M. ve Çorbacıoğlu, S. (2008), “Kamu Bankalarında İç Denetimin Yeniden Yapılandırılması: Ziraat Bankası Teftiş Kurulunda Yaşanan Örgütsel, Teknik ve Kültürel Değişim.”, *CÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 32 No:2, Aralık 2008, 331-349.
- Koçdemir, M. (2007), “Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları: Ülke Örnekleri”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Sayı: 37, Temmuz-Eylül 2007, www.malikelavuz.com (Erişim Tarihi: 12/08/2009).
- Kurnaz, H. (2006), “Türk Kamu Sektöründe Yeni Bir Kavram: İç Denetim”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 217, Ekim 2006, [http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/id\\_hkurnaz.pdf](http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/id_hkurnaz.pdf) (Erişim Tarihi: 10/03/2010).
- Maliye Bakanlığı Kontrolörleri Dernekleri, (2003), *Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması*, Ankara.
- Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu (2009), *MTK Görev Standartları*, <http://www.mtk.gov.tr/images/MTK%20Görev%20Standartları%20.pdf> (Erişim Tarihi: 10/03/2010).
- Mülkiyeliler Birliği, *Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı, Mülkiye Görüşü*, [http://www.mulkiye.org.tr/belgeler/MULKIYE\\_KYTK\\_GORUS.doc](http://www.mulkiye.org.tr/belgeler/MULKIYE_KYTK_GORUS.doc) (Erişim Tarihi: 10/03/2010).
- Okur, Y. (2007), *Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi*, Nobel Yayınevi, Ankara.
- Özer, H. (1997), *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Pratley, A. (2003), “Yönetimin Kontrolü (İç Kontrol)”, *Maliye Dergisi*, Çevirenler, M. Sait Arcagök ve Bahadır Yörük [http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye\\_dergisi/yayinlar/md/md145/msaitarca\\_gok.pdf](http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md145/msaitarca_gok.pdf), 1-11.
- Sanal, R. (2002), *Türkiye’de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*, TODAİE Yayını, Yayın No: 314, Ankara.
- TBMM (Türkiye Büyük Millet Meclisi) (2003), *Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı ile İçişleri, Plan ve Bütçe ve Anayasa Komisyonları Raporları (1/731)*, <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss349m.htm> (Erişim Tarihi: 10/03/2010).
- TBMM (Türkiye Büyük Millet Meclisi) Tutanak Dergisi, 5. Birleşim, 13 Ekim 2004 Çarşamba, <http://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem22/yil3/bas/b005m.htm> (Erişim Tarihi: 10/03/2010).
- TBMM (Türkiye Büyük Millet Meclisi) (2005), *Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun Teklifi*, <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1004m.htm> (Erişim Tarihi: 10/03/2010).
- TCMB (2009), *Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Denetim Yönetmeliği*, 29/08/2009 tarih ve 27334 sayılı Resmî Gazete.
- TDK, <http://www.tdk.gov.tr/TR/Genel/SozBul.aspx> (Son erişim: 12/05/2010).



- TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı (Sacit Yörüker) (2004), *Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Teftiş, Denetim ve Soruşturma, Kavramsal Bir Çerçeve*, Ankara.
- TODAIE (Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü) 1991 *Kamu Yönetimi Araştırması Projesi Genel Raporu*, Ankara, TODAIE'nin Web Witesi, <http://www.todaie.gov.tr/pdf/KAYA.PDF> (Erişim Tarihi: 10/03/2010).
- Uzun, F. *İç Denetim*, [http://www.yok.gov.tr/content/view/597/lang,tr\\_TR](http://www.yok.gov.tr/content/view/597/lang,tr_TR) (Erişim Tarihi: 10/03/2010).
- YDK (Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu), *Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*, [http://www.ydk.gov.tr/egitim\\_notlari/denetim.htm#d1a](http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm#d1a) (Erişim Tarihi: 10/03/2010).
- Yücel, B. (2009), “Amaç ve Unsurları Bakımından Maliye Teftiş Kurulu Uygulamalarında Klasik Anlamda Teftiş”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 157 (Temmuz-Aralık 2009), 47-64.
- Yücel, B. (2008), “Gelişmiş Ülkelerde `Teftiş Kurulları` Koruma Altında”, 30/04/2008 tarihli Zaman Gazetesi, <http://www.zaman.com.tr/haber.do?haberno=683181&title=gelismis-ulkelerde-teftis-kurullari-koruma-altinda&haberSayfa=1> (Erişim Tarihi: 06/05/2010).