



SAYIŞTAY DERGİSİ

**Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü
ve Sayıştay Denetimi İlişkisi**

**Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Dış Denetimi ve
5018 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler**

**İngiltere’de “En İyi Değer” Rejimi
ve Denetim Sistemi**

Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği

**İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin
Güçlendirilmesi Arayışları**

**ARABOSAI ve EUROSAI
Çevre Denetimi Ortak Konferansı**

**EUROSAI Çevre Denetimi
Özel Çalışma Grubu ve Etkinlikleri**

SAYIŞTAY KARARLARI

OCAK - MART 2008

SAYI : 68

Sahibi : T.C. Sayıştay Başkanlığı adına
Ali KARAMAZAKCADİK
Genel Sekreter

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü : **Dr. H. Ömer KÖSE**
Uzman Denetçi

Yayın Kurulu : **Dr. H. Ömer KÖSE**
Uzman Denetçi
Kemal ÖZSEMERCI
Uzman Denetçi
Necip POLAT
Başdenetçi
Musa KAYRAK
Denetçi
Dr. Selami ER
Denetçi
Çiğdem AKSUNGUR
Denetçi
Engin GÜLBEY
Denetçi

Kapak Tasarımı : **Yasemin ERDAL**
Grafiker

Baskı : Sayıştay Başkanlığı
Yayın İşleri Müdürlüğü

Kapak Baskı : Ankara Üniversitesi Basımevi

Baskı Tarihi : Mayıs 2008

Yayın Türü : Yaygın Süreli Yayın

Yönetim ve Yazışma Adresi : Sayıştay Başkanlığı
Yayın İşleri Müdürlüğü
06100 Balgat/ANKARA

e-posta : dergi@sayistay.gov.tr

Internet Adresi : www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi

SAYIŞTAY DERGİSİ

ISSN: 1300-1981

- *Sayıştay Başkanlığınca üç ayda bir yayımlanır.*
- *Derginin yayın konusu, başta denetim, yönetim ve yargı olmak üzere, sosyal bilimler alanı ile sınırlıdır.*
- *Telif hakları 23 Ocak 2007 tarih ve 26412 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Kurum ve Kuruluşlarınınca Ödenecek Telif ve İşlenme Ücretleri Hakkında Yönetmelik esaslarına göre ödenir.*
- *Dergide yazıların yayımlanmış olması yazara ait görüşlerin Sayıştayca paylaşıldığı anlamına gelmez. Yazıların sorumluluğu yazarlarına aittir.*
- *Dergiye gönderilen yazılar başka bir yerde yayımlanmamış ya da yayımlanmak üzere gönderilmemiş olmalıdır.*
- *Dergide yayımlanmak üzere gönderilen yazılar, yayımlansın ya da yayımlanmasın, iade edilmez.*
- *Dergide yayımlanan yazılardan kaynak gösterilmek suretiyle alıntı yapılabilir.*

	SAYIŞTAY DERGİSİ
SAYI: 68	OCAK-MART 2008

İÇİNDEKİLER

- 3 Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme**

Doç. Dr. Mustafa SAKAL

Dokuz Eylül Üniv. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

Elif Ayşe ŞAHİN

Dokuz Eylül Üniv. Sosyal Bil. Enst. Maliye Anabilim Dalı

- 29 Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Dış Denetimi ve 5018 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler**

Dr. Selami ER

Sayıştay Denetçisi

- 47 İngiltere’de “En İyi Değer” Rejimi ve Denetim Sistemi**

Dr. Sefa ÇETİN

Malatya Vali Yrd.

- 65 Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği**

Seyit KOÇBERBER

Sayıştay Uzman Denetçisi

91 İç Denetim Alanında Mesleki Yetkinliklerin Güçlendirilmesi Arayışları ve İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünün Yetkinlik Tanımlamaları

Yrd. Doç. Dr. Hasan ABDİOĞLU

Balıkesir Üniv. Bandırma İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

105 YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER

107 ARABOSAI ve EUROSAI Çevre Denetimi Ortak Konferansı

Uğur ALTAY

Sayıştay Denetçi Yrd.

111 EUROSAI Çevre Denetimi Özel Çalışma Grubu ve Etkinlikleri

Uğur ALTAY

Sayıştay Denetçi Yrd.

115 SAYIŞTAY KARARLARI

117 Genel Kurul Kararları

121 Temyiz Kurulu Kararları

KAMU KURUMLARINDA PERFORMANS ÖLÇÜMÜ VE SAYIŞTAY DENETİMİ İLİŞKİSİ: TÜRKİYE'DEKİ DÜZENLEMELER BAKIMINDAN BİR DEĞERLENDİRME

Doç. Dr. Mustafa SAKAL*

Elif Ayşe ŞAHİN*

1. GİRİŞ

Özellikle 1990'lı yılların başından itibaren kamu kaynaklarının etkin kullanımına yönelik arayışlar sonuç odaklı yönetim anlayışının gelişmesine yol açmış ve kamu kurumlarında performans yönetimi, performans ölçümü gibi kavramlar önem kazanmaya başlamıştır. Ülkemizde de bu arayışlara paralel olarak çeşitli düzenlemeler gerçekleştirilmiş olup, bunun en somut örneğini 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu oluşturmaktadır.

Söz konusu Kanun ile kaynakların kullanımında etkinliğin sağlanması amacıyla hesapverebilir kurumlar yaratılmasının amaçlandığı ve bunu sağlayacak nitelikte yeni düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Buna göre ülkemizdeki yeni düzenlemeler çerçevesinde kamu kaynaklarının kullanımında yetkilendirilmiş kurumlarda performans yönetimi ve ölçümü gerekli görülmekte; buna paralel olarak denetim anlayışı da değişmekte ve üstlendiği fonksiyonlar bakımından genişlemektedir.

Ülkemizdeki bu değişimin öngördüğü hedeflere ulaşma başarısı, şüphesiz doğru anlaşılmasına bağlı bulunmaktadır. Bu sebeple üç bölümde ele alınan çalışmanın ilk bölümünde kamu kesiminde performans ölçümünün gerekliliği üzerinde durulmuş; ikinci kısmında kamu kesiminde performans ölçümü ve son kısmında performans ölçümünde Sayıştay denetiminin rolü ve ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunundaki yeri ele alınmıştır.

* Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi, mustafa.sakal@deu.edu.tr

* Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, elifsahin@yahoo.com

2. KAMU KESİMİNDE PERFORMANS ÖLÇÜMÜNÜN GEREKLİLİĞİ

20. yüzyılın ikinci yarısı ülke ekonomilerinde pek çok değişime şahitlik etmiş; bu süreçte geleneksel bütçeleme ve harcama yönetiminin kalkınma anlayışına hizmet etmekte yetersiz kaldığı ortaya çıkmıştır. Söz konusu dönemde, devletin ekonomik kalkınmanın ve sosyal refahın arttırılmasında aktif rol üstlenmesi ile kamu sektörünün hızla büyümesi sonucu artan harcamalara karşın gelirlerin yetersiz kalması, kamu sektörü tarafından yapılan her harcamanın rasyonel olmadığını göstermiştir (PREMCHAND, 1996: 6). Bu sorunun çözümü için pek çok ülkede kamu kaynaklarının dağılımında ve kullanımında etkinliği sağlayacak bir değişim başlamıştır.

Söz konusu değişimin ana eksenlerinin; kamu kaynaklarının öncelikli kamu hizmetlerine tahsisi, tahsis edilen kaynakların öngörülen amaçlara uygun, etkin, etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılması, idarelere ve harcama birimlerine bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde daha fazla yetki verilmesi, faaliyetlerinde esnekliğin arttırılması ve kaynak yönetimi ile kullanımında hesap verebilirlik ve saydamlığın sağlanması olduğu (DPT-a, 2006: 8) ve sonuç odaklı yaklaşımları gerekli kıldığı görülmektedir.

Buna göre devlet tarafından yürütülen faaliyetlerde etkinliğin değerlendirilmesinde, geleneksel olarak devlet faaliyetlerinin temel girdisi vergiler ve çıktısı da yapılan harcamalar olarak görülüp (GÜRAN - CİNGİ, 2002: 58) değerlendirmeye alınırken, gelişen yeni yönetim anlayışı ile birlikte harcamaların yarattığı etki ele alınarak, harcamaların ortaya çıkardığı sonuçlar değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Bu yaklaşım kamu faaliyetlerinde girdi odaklılıktan sonuç odaklılığa doğru bir yönelişi ifade etmekte; kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde performansın tanımlanması da bu çerçevede şekillenmektedir.

Sonuç odaklı yönetim ve bütçeleme anlayışında hükümet kamu ürünleri açısından özel program ve fonksiyonları tanımlar. Bu sayede yapılan harcamalardan beklenen sonuçların tanımlanması, bu sonuçlara nasıl ve ne ölçüde ulaşıldığının değerlendirilmesine yardımcı olur (KRISTENSEN, 2002: 9). Bu şekilde tanımlanan sonuç odaklı yönetim ve bütçeleme i) girdi ve çıktılardan ziyade arzu edilen performansın, başka bir deyişle, arzu edilen sonucun tanımlanması, ii) önceliklerin ve kritik noktaların belirlenmesi, iii) performansın ölçümü, iv) performansın raporlanması, v) kurum perfor-

mansını arttırmak ve geliştirmek üzere performans bilgisinin kullanılması aşamalarından oluşur (KRESS, 2002: 117).

Buna göre bir kurumun performansı, belirli bir dönem sonundaki çıktı ya da faaliyetlerinin sonucu şeklinde ifade edilmekte ve bu sonuç, kurumun belirlediği hedeflere ulaşma derecesi olarak ele alınmaktadır. Dolayısıyla kamu kurumlarında performans yönetimi anlayışı, kurumu arzu edilen amaçlara yöneltebilmek amacıyla mevcut ve geleceğe ilişkin faaliyetler ile ilgili bilgi toplama, bunları karşılaştırma ve performansın gelişiminde sürekliliği sağlayacak düzenlemeleri gerçekleştirme ve gerekli tedbirleri alma gibi bir dizi sorumluluğu beraberinde getirmektedir (HALİS-TEKİNKUŞ, 2003: 172).

Buradan hareketle denilebilir ki, kamu kurumlarında sonuç odaklı arayışlara girilmesi ve bunun neticesinde performans yönetiminin uygulamaya geçirilmesi ile, kamu kurumu yöneticileri kaynakların kullanımı konusunda etkinliği sağlamak üzere, arzu edilen çıktılara nasıl ulaşılacağı; verimliliği sağlamak üzere mal ve hizmet üretimi ile sunumunda maliyetlerin nasıl minimize edilebileceği; hesap verilebilirliği arttırmak üzere bütçe ve kurum performansı arasında bağlantı kurmanın gerekliliği konularına odaklanma zorunluluğu ile karşı karşıya bulunmaktadır (MELESE – BLANDIN - O'KEEFE, 2004: 115). Başka bir ifade ile kamu kurumları, böyle bir sistemde yerine getirmiş oldukları faaliyetlerin etkinliğini ölçme ve değerlendirme ile yükümlü bulunmaktadır (MAYNIHAN - INGRAHAM, 2003: 470).

3. KAMU KURUMLARINDA PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Performans ölçümü, “bir kurumun kullandığı kaynakları, ürettiği ürünleri ve hizmetleri, elde ettiği sonuçları takip etmesi için düzenli ve sistematik veri toplaması, bunların analiz edilmesi ve raporlanması süreci” (YENİCE, 2006-a: 57) olarak tanımlanmaktadır. Buna göre performans ölçümü sayesinde belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılması konusunda kurum elinde bulunan kaynakların yeterliliği, niteliği hakkında bilgi sahibi olarak kurumun güçlü ve zayıf yönlerini tespit edebilecek; ayrıca performans ölçümünün raporlanmasıyla performans planlarında gerekli görülen revize işlemleri rasyonel bir tabanla gerçekleştirilebilecek, mevcut durumu tespit ederek önceliklerini belirleyebilecektir. Daha da önemlisi performans ölçüm sonuçları ile kurumun performansı hakkında kurum paydaşlarının bilgi sahibi olmasına olanak veren performans bilgisi elde edilebilecektir.

Buna göre, performans ölçümü, iç yönetim süreçlerinin etkinleştirilmesinde ve dış değerlendirmelerin yapılabilmesinde “uygun ve güvenilir bilginin elde edilmesini sağlamak üzere” kullanılan bir süreç (ÖZEREN-ARAL, 2002: 3) şeklinde değerlendirilmelidir.

Kamu kesiminde karar alma süreçlerinde kararların siyasi boyutları inkar edilemez bir gerçektir (GRIZZLE, 1985: 341). Bununla birlikte kamu yönetimindeki reformların temelinde karar alma süreçlerindeki siyasi etkiyi azaltmak amacıyla bilimsel ilkelerin yerleştirilmesi ile yönetsel kararların kalitesini artırma çabası bulunmakta (KELLY, 2002: 376), ancak performansın tanımlanması değişiklik gösterebilmektedir. Performansın tanımlanmasına yönelik anlayışın gelişmesi performans ölçümü anlayışına da etki etmiştir.

Bu yeni anlayışla gelişen performans ölçümü rasyonel karar almaya olanak veren bilgilerin oluşturulması ve geliştirilmesine imkan vermesi sebebiyle önemli bir fırsat olarak nitelendirilmekte; ölçümlerin kişisel deneyimlere dayanan karar alma süreçlerinden başarının ölçülmesine dayanan karar alma süreçlerine doğru hareket edilmesinde yardımcı olacağı (HOLZER- YANG, 2004: 16) yönünde beklentiler artmaktadır.

Geleneksel performans ölçümünde, kurum yönetiminin ve performans ölçümünün odaklandığı kavram verimlilik –belirli bir maliyetle (girdiyle) maksimum çıktının sağlanması– iken, yeni performans ölçüm modelinde, üretimin kendisi kendi başına bir amaç olarak nitelendirilmemektedir. Buna göre kamu sektörü sadece kamu hizmeti üretimi yapmaz; aynı zamanda arzu edileni üretir. Dolayısıyla performans ölçüm sistemi hizmet sonuçları, etkileri ve vatandaşlar üzerindeki sonuçlarını değerlendirmeye almaya yönelik bir anlayış olarak gelişim göstermiştir. Bu sebeple, kurum yöneticileri performans ölçümü ve mentalitesini çıktılarının ölçülmesinden sonuçların yönetilmesine doğru değiştirmek zorunluluğu ile karşı karşıya bulunmaktadır (WANG, 2002: 807). Yeni performans ölçüm modelinde yöneticiler performans göstergelerini hedeflerin belirlenmesi ve bütçe gerekçelerinin hazırlanmasında kullanırlar. Kaynak dağılım kararlarında, ayrıca, yasama ve vatandaşlar da performans göstergesinin kullanımında bir taraf oluştururlar.

Vatandaşlar ve diğer kamu paydaşları sonuç göstergeleri ile ölçülen hizmet kalitesi ve sonuçları ile ilgilendiğinden, bu sayede iç verimliliğin artırılmasında bir araç olmasının yanı sıra, performans ölçümü, dış inceleme

ve hesap verebilirlik için bir ayna haline dönüşmekte; yeni performans ölçüm modeli, performans göstergelerinin bütçede kullanılmasını gerektirmektedir (WANG, 2002: 808).

Bununla birlikte hesap verebilirliğin geliştirilmesine ve değerlendirilmesine yönelik girdi, çıktı ve sonuç verilerinin toplanması ve analiz edilmesi yeni bir gelişme olmamakla birlikte, gelişmiş performansa ve daha iyi hesap verebilirliğe yönelik gelişen baskılar 20. yüzyılın sonlarından itibaren, performans ölçümünün kullanımını arttırmıştır (HALACHMI, 2005: 255). Performans ölçümünün bugünkü anlamıyla kullanımına yönelik çabalara yeni kamu yönetimi anlayışı içerisinde rastlanılmaktadır (KELLY, 2002: 377). Buna göre söz konusu dönem itibariyle vatandaşlar sadece ne kadar harcadığını değil, fakat aynı zamanda sarf edilen kaynaklarla ellerine ne geçtiğini de bilmek istemektedirler. Bu gelişme performans ölçümüne kamu yönetiminde artan ilgiyi açıklamakta önemli bir kanıt oluşturmaktadır. Performans ölçüm sistemi vatandaşlara kaynakların ne kadar ekonomik, verimli ve etkin kullanıldığının değerlendirilmesinde bilgiler sunmaktadır (GRIFIEL, 1993: 403).

Öte yandan, performans ölçümü ve değerlendirmesinde hedef ve sonuç göstergelerinin oluşturulması ile kurum kaynak ihtiyacının tahmin edilmesi, kaynakların yeniden dağılımı, kurumsal gelişme stratejilerinin belirlenmesi ve çalışanların performansını geliştirmek üzere motivasyonun artırılması amaçları (HOLZER- YANG, 2004: 17) güdülür. Bu yönüyle iç yönetim aracı olarak performans göstergeleri, yönetsel hedeflerin oluşturulması ve yönetsel uygulamaların yönetilmesi amacıyla kullanılır. Performans göstergeleri, ayrıca yönetsel ve operasyonel işlemler arasında bağlantı kurulmasında yöneticilere yardımcı olur (WANG, 2002: 807-808).

Grifiel (1993) başarılı bir performans ölçüm sistemi için gerekli olan koşullar arasında hem kurum üst yönetimi ve hem de dış raporlamaya elverecek nitelikte göstergenin raporlanması gerekliliğinden söz etmiştir.

Hatry'e göre (2002) hesap verebilirliğin geliştirilmesine yönelik artan baskıyla kamu kurumları kendisine kaynak sağlayanlara karşı hesap verebilirliğin sağlanmasına yönelik şekilde bilgi toplamaya odaklanmaktadır. Ancak bununla birlikte, kamu kurumları sonuç bilgilerine kendi performanslarını arttırmak üzere de ihtiyaç duyarlar. Bu sebeple kurumun dış değerlendirmesinde cevap alma kaygısı taşıyan paydaşların bu kaygılarını

kurumların kendi kapasitelerini arttırmaya yönelik geliştirmeleri ve bu ikisi arasında denge kurmaları gerekli görülmektedir.

Halachmi de (2005) bu görüşleri destekleyerek hesap verebilirliğin geliştirilmesi ve iç yönetim süreçlerinin etkinliğinin artırılmasının birbirinden farklı iki amaç olduğuna dikkat çekmiştir. Buna göre hesap verebilirliğin performans ölçümü neyin doğru yapıldığına cevap ararken; iç yönetim süreçlerinde etkinliğin performans ölçümü yapılan şeyin doğru olup olmadığına odaklanır. Hesap verebilirliğin performans ölçümü, verilen vaatlerin yerine getirilip getirilmediği ile ilgilidir. Dolayısıyla kaynaklar belirlenen amaçlar için en ekonomik şekilde kullanılmış mı, muhasebe standartlarına uyulmuş mu gibi sorulara cevap arar. Performans verileri iddia edilen başarıların- kaynakların anlamlı sonuçlar ortaya çıkarmak için kullanıldığının- kanıtı olmaktadır. İç yönetim süreçlerinin etkinliğinin artırılması için kullanılan performans ölçümü geçmiş deneyimlerden faydalanmakla ilgili olduğundan performans göstergelerinin analizi sonucunda elde edilen bulgular geleceğin tasarlanmasında kullanılır. Dolayısıyla her iki amaç için farklı ölçüm tekniklerinin geliştirilmesi gereklidir.

Söz konusu görüşler performans göstergelerinin kullanım amacına uygun olarak elde edilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bununla birlikte performans göstergelerinde bulunması gerekli görülen diğer özellikler şu şekilde sıralanabilir; objektiflik, ölçülebilirlik, birlik, uygunluk ve yerindelik, ulaşılabilirlik, düşük maliyet, geçerlilik ve güvenilirlik.(WANG, 2002: 808) Bu özelliklerin yanı sıra Wang (2002), performans göstergelerinde “sonuç odaklı hedeflere uygunluk” özelliğinin bulunması gerekliliğinin altını çizmiştir.

Yenice’ye göre (2007) performans ölçümünden iyi bir şekilde yararlanılması için kamu idarelerinde performansın pek çok yönünü kapsayacak bir performans ölçüm sistemi oluşturulması gerekmektedir. Bu da performans göstergelerinin yeterliliği ile ilgili bir konu olmakta ve Sayıştaylara da bu konuda önemli görevler düşebilmektedir. Ülkemizde de bu yönde geliştirilen çabalar göze çarpmaktadır. Bu sebeple takip eden kısımda öncelikle Sayıştaylarca yürütülen denetimlerin performans göstergelerinin yukarıda belirtilen koşulları sağlamasındaki rolüne değinilecek, ardından ülkemizdeki düzenlemeler tartışma konusu yapılacaktır.

4. PERFORMANS ÖLÇÜMÜNÜN GÜVENİLİRLİĞİ VE SAYIŞTAY DENETİMİ

4.1. Performans Ölçümünde Sayıştay Denetiminin Rolü

Yüksek denetim, kaynağını Anayasadan alan, meslek mensuplarının yasal ve yasal teminatlara sahip bulunduğu ve çoğu ülkede yargısal yetkilerle de donatılmış bulunan bağımsız kuruluşlarca parlamento adına yürütülen denetimleri tanımlamakta (KÖSE, 2007: 17) ve ülkemizde Sayıştay denetimi şeklinde isimlendirilmektedir.

Sayıştayın denetim görevi, kamu harcamalarının hukuki açıdan yerli yerinde kullanılıp kullanılmadığını ortaya koyması ve bunların performansa yönelik olarak harcanıp harcanmadığının tespitinin yapılabilmesinde başlangıç noktasını meydana getirmesi açısından üstlenmiş olduğu en önemli görev olarak nitelendirilmektedir (MUTLUER- ÖNER- KESİK; 2005: 370). Buna göre parlamentonun bütçe aracılığıyla yürütmeye tahsis ettiği kamu kaynaklarının kullanımına yönelik denetimleri gerçekleştirmesi fonksiyonu yürütmenin performansını değerlendirmek suretiyle gerçekleştirilmekte ve bu faaliyet bağımsız denetim yapmakla görevli Sayıştaylar eliyle yürütülmektedir (KAYA, 2003: 2). Dünyada kabul gören temel yaklaşım, tüm kamu kaynaklarının ve faaliyetlerinin parlamento adına dış denetim görevi yapan Sayıştaylar tarafından denetlenmesidir. Sayıştay tarafından yürütülen denetimler, hem parlamentonun hem de yürütmenin objektif bilgi ihtiyacını karşılayarak hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde kurumun düzenlediği mali tabloların gerçekleri yansıttığı ve güvenilir olduğu konusunda parlamentoya güvence sağlayarak yardımcı olmaktadır (ÇAKIR; 2006: 61- 62). Bu açıdan ülke yüksek denetim kurumlarının denetim kapasitesinin genişliği parlamentonun kamu kaynaklarının kullanılmasına yönelik denetim fonksiyonunun genişliğini ifade ettiğinden özel bir öneme sahip olmaktadır.

Yüksek denetim kurumlarının temel işlevinin kamusal hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi ve geliştirilmesi olduğu tüm dünyada kabul gören bir yaklaşım olarak nitelendirilmektedir (BARUN – EKİNCİ - TEMİZEL, 2007: 25). Bu sebeple yüksek denetim kurumlarınca yürütülen denetim faaliyetlerinde kurumlar tarafından üretilen performans bilgilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi hesap verebilirliğin güçlendirilmesi açısından önem teşkil etmektedir. Öte yandan yüksek denetim kurumları gerçekleştirdikleri denetim sonuçlarına göre denetledikleri kurumlara

önerilerde bulunarak kurumların iç yönetim süreçlerinin de etkinleştirilmesine yardımcı olabilmektedir.

Performans bilgisinin güvenilirliğinin denetimi süreci performans denetim türlerinden birini oluşturmaktadır. Performans denetiminin bu türüne göre, denetlenen birim performans bilgisini hükümete veya parlamentoya sunmakta ve denetçi ise performans bilgilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini denetlemekte veya onaylamaktadır (YENİCE, 2006-b: 152). Buna göre Sayıştaylarca yürütülen performans denetiminin salt performans ölçüm sonuçlarının denetimi şeklinde algılanması doğru olmayan uygulamaları beraberinde getirebilecektir (COŞKUN - KARABEYLİ, 2007: 12). Ayrıca böyle bir algılama Sayıştayın denetim fonksiyonunun dar bir alana hapsedilmesine neden olabilecektir.

INTOSAI denetim standartlarına göre performans denetimi, kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve etkin kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymak amacıyla, kamusal faaliyetlerin değerlendirilmesi ile ilgili (INTOSAI, Code of Ethics and Auditing Standards: 1.0.40) bir faaliyet olarak tanımlanmaktadır. Genel olarak yüksek denetim kurumlarının performans denetimlerini yürütmelerindeki temel amaçlar şu şekilde sıralanabilir; (European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards, 2008: 121)

1. Parlamentaoya politikaların etkinlik, verimlilik, tutumluk kriterleriyle uygulandığına dair bağımsız güvence sağlamak,
2. Parlamentaoya denetlenen kurum tarafından sunulan raporların ve performans göstergelerinin güvenilirliği hususunda bağımsız değerlendirmelerde bulunmak,
3. Ekonomiklik, etkinlik ve verimliliği arttırmak üzere düşük performans gösteren alanları tespit etmek ve bunların güçlendirilmesinde denetlenen kuruma veya hükümete yardımcı olmak,
4. İyi uygulama örneklerini belirleyerek hükümeti ve/veya denetlenen kamu kurumunu bilgilendirmek.

Buna göre yüksek denetim kurumlarınca yürütülen performans denetimi temelde kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanıp kullanmadıklarına dair parlamentoya bağımsız bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmak, ayrıca denetlenen kurumlara kaynakları verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine göre kullanmalarında

yardımcı olarak (KÖSE, 2007: 74- 75), performans yönetim kapasitelerinin artırılmasına önemli bir katkı sağlamaktadır. Ancak performans denetimi sadece kurumların performans yönetimi kapasitelerine odaklanmaz. Buna göre performans denetimi bir kurumun faaliyetlerinin etkinliğini arttırmaya yönelik öneriler geliştirmek üzere kurumun tamamında, faaliyet ya da program bazında gerçekleştirilebileceği gibi yönetim kontrol sistemlerinin yeterliliğini değerlendirmek üzere de yapılandırılabilir (ALLEN - TOMMASI, 2001: 251- 252).

Bazı ülke uygulamaları da göz önünde bulundurulduğunda, yürüttükleri performans denetiminin bir türü olarak, ülke Sayıştaylarının rolünün performans bilgisinin ulaşılabilirliğine, performans bilgisini üretecek sistemlerin var olup olmadığına odaklandığı görülmektedir. Buna göre denilebilir ki, ülke Sayıştayları performans ölçüm sistemlerinin yeterliliğine odaklanmakta, bu sayede kamusal hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi ile denetlenen kurumlarda iç yönetim süreçlerinin geliştirilmesine yardımcı olmaktadır. Aşağıdaki tabloda bazı ülke uygulamalarında performans ölçümüne dayanak oluşturan düzenlemeler ile ülke yüksek denetim kurumlarının bu alanda üstlendiği roller hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Tablo- 1: Bazı Ülkelerde Performans Ölçümünün Dayanakları ve Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü

ÜLKELER	PERFORMANS ÖLÇÜMÜNÜN DAYANAKLARI	YÜKSEK DENETİM KURUMUNUN ROLÜ
AVUSTRALYA	1997 yılında alınan hükümet kararına göre performans ölçümlerinin bütçeleme süreçlerinde kullanılabilmesi amacıyla “Tahakkuk Esaslı Çıktı ve Sonuç Sistemi - Accrual Based Outcomes and Outputs Framework (AOF)” uygulamasına geçilmiştir. Bu karara göre; her bir bakanlık i) faaliyet	a. Yüksek denetim kurumu federal hükümetin tamamında yürütülen performans ölçümünün kalitesini ve uygulama kapsamını değerlendirmek üzere genel bir rapor hazırlar. Bu raporda i) belirlenen performans göstergelerinin sonuçlara ulaşıp ulaşılamadığının değerlendirilmesinde

	<p>hedeflerini (sonuç), ii) amaçlanan sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmede ihtiyaç duyulan performans göstergelerini, iii) bu hedeflere ulaşmak üzere gerekli olan yönetsel süreçleri ve iv) söz konusu yönetsel faaliyetlerin değerlendirilmesinde ihtiyaç duyulan performans hedeflerini belirlemek durumundadır. Buna göre çıktı ve sonuçlara ulaşma başarısı performans raporlarında gösterilmektedir. Performans raporları, her bir bakanlığın dönemlik raporuna eklenir ve parlamentoya sunulur.</p>	<p>uygun olup olmadığını, ii) performans göstergelerinin doğru ve güvenilir olup olmadığını değerlendirerek en iyi uygulama örneklerini raporuna ekler.</p> <p>b. Bakanlıklarca hazırlanan performans raporlarının güvenilirliğini geliştirmek üzere, Avustralya Sayıştayı tüm performans raporlarını incelemek yerine, yürüttüğü performans denetimi kapsamında seçilmiş bazı bakanlıklarca hazırlanan performans raporlarını denetler. Bu denetimlerde Sayıştay, raporlarda yer alan performans göstergelerinin doğruluğu ve güvenilirliğine yönelik görüş bildirir.</p>
YENİ ZELANDA	<p>1988 Devlet Sektörü Kanuna (State Sector Act) göre bakanlıklarda üst yönetici ve harcama yetkilileri ile 1989 Performans Sözleşmesi'ne göre üst yöneticiler tarafından faaliyetlerin performans hedefleri belirlenir. 1993 yılından sonra bakanlıklarda üst yönetici ve harcama yetkilileri Satınalma Sözleşmesi (Purchase Aggrement) ile</p>	<p>a. Hükümet tarafından gerçekleştirilen performans ölçümlerinin kapsamını ve niteliğini değerlendirmek üzere denetim ofisi genel bir rapor hazırlamaktadır. Bu raporda denetim ofisi, çıktı ve sonuç göstergeleri arasındaki ilişkinin güvenilirliğine, dönemlik raporlarda sunulan performans göstergelerinin</p>

	<p>çıkı ve performans hedeflerinin kalite, servis sunumu, maliyet bilgilerini kapsayacak şekilde oluşturulmasını gerekli kılmıştır. Üçer aylık dönemler itibariyle hazırlanan performans raporları bakanlık bazında performans hedeflerine ulaşılma derecesinin tespitinin konsolidasyonu şeklinde oluşturulur.</p> <p>1989 Kamu Maliyesi Kanununa (Public Finance Act) göre her bir bakanlık performans hedeflerini içeren tahmin raporlarını hazırlamak ve bu raporları meclise sunmakla yükümlüdür. Performans hedeflerini içeren bu tahmin raporları çıktı hedeflerinin belirlendiği Satınalma Sözleşmeleri ile karşılıklı ilişki halindedir. Hedef ve Performans Beyannamesi bu hedeflerin ulaşılma derecesini göstermekte, parlamentoya bakanlarca sunulan dönemlik raporlar için bilgi sağlamaktadır.</p>	<p>belirlenme yollarına ilişkin değerlendirmelerde bulunmakla birlikte en iyi uygulamalara da yer vermektedir.</p> <p>b. Ayrıca kamu maliyesi kanunu altında dış denetim ofisi bakanlıklarca hazırlanan hedef ve performans beyannamelerini de denetlemekten sorumludur. Bu denetimlerde dış denetim ofisi hazırlanan bu beyannamelerde performans hedeflerine ulaşılma derecesinin doğru bir şekilde gösterilip gösterilmediğini denetler ve denetim raporuna bunu da ekler. Dolayısıyla, dış denetim raporu bakanlar tarafından hazırlanan raporların güvenilirliğine ilişkin olmaktadır. Buna ilave olarak, denetim ofisi tarafından hazırlanan bir başka rapor, Mali Değerlendirme Raporu bakanlıkların mali kontrol sistemleri ile mali bilgi sistemlerini değerlendirdiği bir rapordur. Dış denetim ofisi bu raporunu ilgili komisyona gönderir.</p>
--	--	--

<p>İNGİLTERE</p>	<p>1992 yılında hükümet kararıyla her bir sorumlu kurum performans hedeflerinin belirlendiği İş Planı (Business Plan) oluşturmak ve söz konusu hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını gösteren dönemlik rapor ve hesaplarını oluşturan performans raporları hazırlamak ve parlamentoya sunmakla yükümlü tutulmuştur.</p> <p>1998 yılında “Genel Harcama Değerlendirmesi” hakkında hükümet kararına göre her bir bakanlık üç yıllık politika hedeflerinin belirlendiği Kamu Hizmeti Sözleşmesi hazırlamakla yükümlü tutulmuştur. Performans ölçüm sistemleri söz konusu sözleşmeye göre gerçekleştirilmektedir. Bakanlıklar tarafından hazırlanan ve performans hedeflerine ne kadar ulaşıldığını gösteren performans raporları dönemlik raporları oluşturmakta ve parlamentoya sunulmaktadır.</p>	<p>a. Tüm bakanlıklarca gerçekleştirilen performans ölçümlerinin kapsamını ve kalitesini değerlendirmek üzere Ulusal Denetim Ofisi yürüttüğü performans denetimi fonksiyonu kapsamında genel bir rapor hazırlar. Bu raporlarda genel olarak performans göstergelerinin seçiminde kullanılan yöntemin uygunluğu, performans raporunun hazırlanmasında izlenen yolun uygunluğu gibi konuları ele alır.</p> <p>b. Bununla birlikte tüm sorumlu kurumların performans raporlarını incelemeye almaz. Bunun yerine belirli bazı kurumların performans raporunu inceler veya kurumların performans raporlarının kendi ihtiyaçlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını denetler. Kurumlar dış denetim sonucunda hazırlanan denetim raporlarını konsolide performans raporları ile birlikte parlamentoya sunar.</p>
-------------------------	---	---

FRANSA	<p>Bütçeleme her bir bakanlık bazında misyonların belirlenmesi, programların belirlenmesi ve faaliyetlerin belirlenmesi şeklinde sıralanan üçlü bir yapı üzerine kurulmuştur. Buna göre her bir bakanlık her bir programın ulaştığı hedefleri ele almak üzere dönemlik performans planı, etkinlik ve verimlilik değerlendirmesi için performans göstergelerini hazırlamak durumundadır. Ayrıca yine her bir bakanlık dönemlik performans raporu hazırlamakla yükümlü olmakta, söz konusu bu raporda her bir bakanlık her bir program için hedeflere ulaşma derecesini, hedeflere ulaşmada etkinlik ve verimlilik göstergelerini ve bütçe kaynaklarının önceden belirlendiği gibi neden kullanılmadığının açıklamasını içermektedir.</p>	<p>a. Merkezi yönetimde performans ölçümünün kapsamlı uygulamasını ve kaliteli gelişimini sağlamak üzere; Sayıştay genel bir rapor hazırlar; bu raporda bakanlıklarda performans ölçümü sisteminin kullanımı ile ilgili genel değerlendirmelere yer verilir.</p> <p>b. Her bir bakanlık tarafından verilen performans raporlarının güvenilirliğini arttırmak üzere, Sayıştay bakanlıkların dönemlik performans raporlarını göz önüne alarak yaptığı denetimlerde uygunluk raporu hazırlar. Buna göre hazırlanan raporda performans göstergelerinin etkinliği ve verimliliği değerlendirmeye elverişli olup olmadığı hakkında görüşlerine yer verir.</p>
HOLLANDA	<p>2001 Devlet Muhasebe Kanununa göre her bir bakanlık her bir program için program hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yönetsel kapasitesini, verimliliği ve etkinliği değerlendirmeye elverecek</p>	<p>a. Merkezi yönetim tarafından kapsamlı uygulamanın ve kalitesinin değerlendirilmesi amacıyla, 2002 yılından itibaren uygulamasına geçilen ve her bir bakanlık</p>

	<p>performans göstergelerini belirlemek zorundadır. Ayrıca, mali yılsonunda hazırladıkları dönemlik raporlarında hedeflere ulaşma derecelerini, yönetsel araçların kullanım derecesini, verimlilik ve etkinlik göstergelerini, hedeflenen amaçlara neden ulaşamadığını belirtmek zorundadırlar. Bununla birlikte gerçekleştirilen yeni performans ölçüm sisteminin bakanlıklar üzerinde yük oluşturması sebebiyle sistemin tam anlamıyla uygulamasına geçilmesi 2006 yılından itibaren üç yıl süreyle ertelenmiş bulunmaktadır.</p>	<p>tarafından hazırlanan Bütçe Uygulama Raporu (Compliant Budget Explanation Statement, VBTB) ve dönemlik raporundan kanıt toplayarak genel bir rapor hazırlar. Bu raporda bütçe uygulama raporuna göre kaydedilen gelişmeleri her bir bakanlığın sorumlu olduğu faaliyetlerdeki gelişmeler, bütçe uygulama raporunda belirtilen bu faaliyetlerin hangilerinin tamamlanıp tamamlanmadığı gibi konular yer almakla birlikte, Sayıştay her bir program hedefinin belirlenmesi, bu hedeflere ulaşmada performans göstergelerinin yeterliliği gibi konularda önerilerde bulunur.</p> <p>b. Performans raporlarının güvenilirliğini artırmak üzere Sayıştay, bütçe uygulama raporuna paralel bir şekilde hazırlanan dönemlik raporların uygunluğunu denetler.</p>
--	---	--

Kaynak: (AZUMA, 2003 ve 2005)

Yukarıda yer verilen tablodan da gözlemlenebileceği üzere ilgili ülkelerde, genel olarak faaliyet hedeflerinin belirlendiği ve bu hedeflere ulaşılma derecesinin performans göstergeleri aracılığıyla ölçümüne ve raporlanmasına izin veren bir anlayışın var olduğu görülmektedir. Söz konusu performans ölçümünün ve raporlamanın etkinliğinin artırılması amacıyla ülke yüksek denetim kurumları temel olarak ölçüme konu olan performans göstergelerinin ve ölçüm sonuçları raporlarının güvenilirliğine odaklanmakta; bununla birlikte uygulama sonuçları ile ilgilenmemektedir. Ayrıca İngiltere ve Avustralya’da söz konusu uygulamaların güvenilirliğine ilişkin denetimlerin seçilmiş bazı kurumlar bazında gerçekleştirildiği gözlenmektedir.

Ülkemizde de bu çerçevede gerçekleştirilen yeni düzenlemeler gözlenmektedir. Söz konusu çabalar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yaşama geçirilmekte ve Sayıştay denetimi de yeniden ele alınmaktadır. Kanaatimizce konunun ülkemizde ne şekilde ele alındığı ve nasıl bir yapılandırılmaya gidildiğinin değerlendirilmesi uygulamanın en başında eksikliklerinin gözlemlenebilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu sebeple takip eden kısımda söz konusu düzenlemeler ele alınacaktır.

4.2. Türkiye’de Performans Ölçümünün Dayanakları ve Sayıştayın Rolü

4.2.1. Türkiye’de 5018 Sayılı Kanun Kapsamında Performans Ölçümünün Dayanakları

Kamu kaynaklarının etkin bir şekilde yönetilmesinde performans ölçümünün ve ölçüm sonuçlarının güvenilirliğinin önemine önceki bölümlerde değinmiştik. Ülkemizde de kamu kaynaklarının kullanımında etkinliği arttırmak üzere geniş çaplı reform çalışmaları başlatılmış ve bunun önemli bir ayağını da mali yönetimde etkinliği sağlamayı amaçlayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu oluşturmuştur.

Kanunun amacı ilk maddesinde “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir” (5018 sayılı KMYKK, md.1) şeklinde ifade edilerek kamu

kaynaklarının kullanılmasında performans esaslığın gereklerinin altı çizilmiştir.

Bu anlayışa paralel olarak “stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme” tekniğinin uygulamasına geçilmiştir. Söz konusu bütçeleme tekniği stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları olmak üzere üçlü bir yapı üzerine kurulmuştur (ARCAGÖK- ERÜZ, 2006: 70).

Buna göre ulusal düzeydeki kalkınma planları ve stratejiler çerçevesinde kamu idarelerince hazırlanacak olan stratejik planlar, kamu idarelerinin planlı hizmet sunumu, politika geliştirme, belirlenen politikaları somut iş programlarına ve bütçelerine dayandırma ile uygulamayı etkin bir şekilde izleme ve değerlendirmelerini sağlamaya yönelik temel bir araç olarak benimsenmiştir (DPT-b, 2006: 1).

Performans programı; bir mali yılda kamu idaresinin stratejik planı doğrultusunda yürütülmesi gereken faaliyetleri, bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren, idare bütçesi ve idare faaliyet raporunun hazırlanmasına teşkil eden rapordur (T.C. Maliye Bakanlığı BÜMKO Genel Müdürlüğü, 2004: 8). Buna göre performans esaslı bütçeleme modelinde, performans programlarının, stratejik plan ile bütçe arasındaki bağlantıyı sağlayacak ve bütçeye performans bilgisini ekleyecek bir belge olarak öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Bütçe hazırlık sürecinde yer alacak olan bu programların, karar vericilere politikalar, hedefler, faaliyet/ projeler ile kaynak ihtiyacı hakkında bilgi sunumuna hizmet etmesi planlanmıştır (KARACAL - ÖKTEM, 2007: 30).

Faaliyet raporu, kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetlerini belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayan, idare hakkındaki genel ve mali bilgileri içeren rapordur (T.C. Maliye Bakanlığı BÜMKO Genel Müdürlüğü, 2004: 8-9). Kamu İdareleri Faaliyet Raporlarının Düzenlenmesi ile Bu İşlemlere İlişkin Diğer Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 19. maddesine göre faaliyet raporları, kurum hakkında genel bilgileri, performans bilgilerini, mali bilgileri, öneri ve tedbirleri kapsamaktadır.

Buradan anlaşılan odur ki 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile getirilmesi amaçlanan, kurumların bütçe uygulamalarında performanslarındaki gelişmeleri izleyerek ilgili birimlere gerekli düzeyde bilgi aktarmalarının sağlanmasıdır. Bu da performans ölçümlerinin yapılması ile

mümkün görünmektedir. Söz konusu bilgi akışı stratejik planlarda belirlenen performans göstergeleri baz alınarak gerçekleştirilen performans ölçümü ile hedeflerin karşılanma düzeylerinin belirlendiği faaliyet raporlarının başta Sayıştay olmak üzere ilgili bakanlık ya da birimlere ve yöneticilere sunularak, kurumla ilgili denetleme ve karar alma yetkisine sahip tarafların bilgilendirilmesinin temin edilmesi ile sağlanmaktadır.

Zira 5018 sayılı Kanununun 9. maddesinde kamu idarelerinin kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlayacakları ve bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorunda oldukları hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte, daha önce de belirttiğimiz üzere performans göstergelerinin varlığı ve bu göstergeler baz alınarak gerçekleştirilen performans ölçümlerinin varlığı kadar güvenilirliği de büyük önem taşımaktadır. Bu sebeple ülke Sayıştaylarına önemli görevler düşmektedir. Anılan Kanunun 9. maddesinin son fıkrasında performans denetimlerinin performans göstergeleri çerçevesinde gerçekleştirileceği ifade edilmiş ancak denetimin kapsamı hakkında bir açıklama getirilmemiştir.

Performans göstergeleri, kamu idarelerinin stratejik amaç ve hedefleri ile performans hedeflerinin yerine getirilmesinde ulaşılan sonuçları ölçmek ve değerlendirmek için kullanılan ve performans denetimine temel oluşturan araçlar olarak tanımlanmaktadır. Kamu idarelerinin yürüttükleri faaliyetlerin her boyutunu (girdi, süreç, çıktı, sonuç) ölçmek ve değerlendirmek için oluşturulan performans göstergeleri kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçmeye yardımcı olur (T.C. Maliye Bakanlığı BÜMKO, 2004: 45). Dolayısıyla performans göstergelerinin güvenilirliğine yönelik geliştirilen performans denetimleri başarılı performans ölçüm sistemlerinin çoğalmasına ve nitelikli hesap verebilirliğin sağlanmasına yardımcı olacağı yönünde bir beklenti geliştirmek yanlış olmayacaktır.

Öte yandan, ilgili Kanun maddesindeki söz konusu hükmün performans denetiminin kapsamını daralttığı yönünde eleştiriler de mevcuttur (COŞKUN - KARABEYLİ, 2007: s.y.). Yukarıda yer verdiğimiz bazı ülke uygulamaları da incelendiğinde performans göstergelerinin ve dolayısıyla

performans ölçümlerinin denetlenmesinde ülke Sayıştayları söz konusu denetimlerini genel olarak performans denetimi kapsamında gerçekleştirmekle birlikte, söz konusu denetimlerde, performans göstergelerinin performans ölçümüne elverecek yeterlilikte ve güvenilirlikte olup olmadığı konusuna yoğunlaşmaktadır. Dolayısıyla bu yönde geliştirilen eleştirilere hak vermemek mümkün görünmemektedir. Bununla birlikte Sayıştay denetiminin ne şekilde ele alındığını değerlendirmekte fayda bulunmaktadır.

4.2.2. Türkiye’de Performans Ölçümünde Sayıştay Denetiminin Rolü

Ülkemizde Sayıştay’ın denetim görevi yeniden ele alınmış ve 5018 sayılı Kanununun 68. maddesinde Sayıştay’ın denetim görevi şu şekilde düzenlenmiştir; “Sayıştay tarafından yapılacak olan harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibariyle konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar” denilmiştir.

İlgili Kanun maddesinden, Sayıştay’ın ön mali kontrole ilişkin görevlerinin yürürlükten kaldırıldığı ve denetim kapasitesinin genişletildiği göze çarpmaktadır. Sayıştay’ın denetim kapasitesinin genişliği, parlamentonun yürütmenin faaliyetlerini denetleme fonksiyonunun genişliğini ifade

ettiğinden, yerinde bir düzenleme olarak değerlendirilmektedir. Kanun maddesinin devam eden kısmında denetim fonksiyonunun uluslararası denetim standartlarına göre yapılandırılacağı ve mali denetim ile hukuka uygunluk denetimi ve performans denetiminin gerçekleştirileceği ifade edilmektedir. Ülkemizde Sayıştay'a performans denetimi görevi 1996 yılında verilmiş olmakla birlikte, söz konusu madde hükmünden, performans denetimlerinin daha da güçlendirilmesi yönünde bir yaklaşım sergilendiği ifade edilebilir.

Ancak Kanun maddesinde performans denetiminin tanımına yer verilmiş olmakla birlikte performans denetiminin türlerinden bahsedilmemiştir. Bu da performans denetimlerinin salt performans göstergelerinin sonuçlarının denetlenmesi olduğu şeklinde yanlış bir kanının ortaya çıkması endişesini güçlendirmektedir.

Bununla birlikte denetimler sonucunda düzenlenen raporların idareler itibariyle konsolide edilerek bir örneğinin kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından cevaplandırılması amacıyla idareye gönderileceği ve dış denetim genel değerlendirme raporunun bu cevaplar dikkate alınarak hazırlanacağı şeklinde yer verilen madde hükmü de bir takım eleştiriler almaktadır. Buna göre performans denetimi raporu zaten nihai halini almadan önce denetim yapılan kamu idaresinin görüşü alındığından, söz konusu durum işlem tekrarına yol açacağından sürecin uzamasına sebep olunacağı ileri sürülmektedir (YENİCE, 2006-b: 159).

Öte yandan yine diğer ülke uygulamalarını da göz önüne aldığımızda, performans göstergelerinin denetiminde ülke denetim kurumları tüm kamu kurumlarını tek tek değerlendirmeye almak yerine güdülen makro hedeflere uygun olarak parlamentonun önceliklerine göre bazı kurumları değerlendirmeye almakta ya da performans göstergelerinin ve performans ölçümlerinin genel işleyişini değerlendirmek üzere denetimlerini bakanlıklar bazında gerçekleştirmektedir. Performans göstergelerinin yeterliliğinin ve güvenilirliğinin denetlenmesinde tüm kamu idarelerinin denetim kapsamına alınması, denetim kaynaklarının yetersiz kalması gibi bir takım zorlukları beraberinde getirebilecektir. Bu gibi endişelerin bertaraf edilebilmesi için esasında konuyu daha kapsamlı ve detaylı olarak ele alan yeni bir Sayıştay Kanununa ihtiyaç duyulmaktadır. Ülkemizde Sayıştay Kanun Tasarısı TBMM'ne sunulmuş olmakla birlikte, henüz yasalaşmamıştır.

SONUÇ

Ekonominin en önemli sorunu olan kıt kaynaklarla sınırsız ihtiyaçları karşılama çabası, mali yönetimde sürekli bir arayışı beraberinde getirmiş ve kaynakların dağılımı ve kullanımını konusunda bireysel tercihler yerine daha objektif kriterlerin kullanılmasına olanak veren anlayışların geliştirilmesine yol açmıştır. Söz konusu yeni anlayışlar, kamu kesiminde performansın ölçülmesini gerekli kılmıştır.

Kamu kesiminde performans ölçümü temelde yönetsel süreçlerde etkinliği bir üst seviyeye çıkarmak ve kaynakların kullanımını konusunda yetki veren paydaşlarına nitelikli bilginin sağlanması şeklinde ifade edilen iki amaca hizmet etmektedir. Bu sayede kamusal ihtiyaçlara en etkin yoldan cevap verebilecek nitelikte mal ve hizmet sunumunun gerçekleştirileceği beklenmekte, bununla birlikte söz konusu beklentinin başarısı doğru performans ölçümüne, dolayısıyla kaliteli performans göstergelerinin varlığına dayandırılmaktadır.

Ülke Sayıştayları kamu kesiminden beklenen bu sonuçların yerine getirilmesinde parlamento adına bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunmakta; performans ölçümüne elverecek nitelikte sistemlerin var olup olmadığının denetimi de denetim faaliyetlerinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Zira Sayıştaylar bu sayede kamu kurumlarınca gerçekleştirilen performans ölçümlerinin kalitesinin yükseltilmesine önemli bir katkı sağlayarak hem yönetsel süreçlerin iyileştirilmesine hem de kurumlar tarafından sunulan performans bilgilerinin kaliteli olmasına hizmet etmiş olmaktadır.

Buna göre çeşitli ülke uygulamaları ele alındığında, Sayıştaylar tarafından bu amaçla yürütülen denetimlerin performans denetiminin bir parçası olarak ele alındığı ve söz konusu denetimlerin yapılandırılmasında, birincil olarak ülke parlamentosunun ihtiyaçları doğrultusunda makroekonomik hedefleri gözeterek tüm kamu kesiminin denetlenmesinden ziyade, belirlenmiş kurumlar ya da bakanlıklar şeklinde gerçekleştirildiği göze çarpmaktadır. Konu ülkemiz açısından ele alındığında, performans göstergelerinin oluşturulmasında ve sunulmasında benzer eğilimlerin gözlemlendiği, ancak performans ölçümlerinin güçlendirilmesi konusunda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sayıştay'ın performans denetimi yetkisine, salt performans göstergelerinin denetlenmesi şeklinde yanlış bir algılamaya elverecek nitelikte yer verildiği, ayrıca söz konusu denetimlerde tüm kamu kurumlarının denetlenmesi şeklinde geniş bir

görev alanının belirlendiği gözlenmektedir. Bu durum, Sayıştayın gerçekleştirdiği performans denetimlerinin kapsamında bir daralmaya yol açmakla kalmayıp, denetim maliyetlerinin artması gibi endişelerin çoğalmasına da neden olmaktadır. Bununla birlikte uygulama hakkında kesin bir yargıya varabilmek için, TBMM'ne sunulmuş bulunan Sayıştay Kanunu Tasarısının yasalaşma süreci sonrasındaki metninin incelenmesi ve yeni dönemde izlenecek politika ve yaklaşımların da görülmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ALLEN, Richard - Daniel TOMMASI (2001); **Managing Public Expenditure A Reference Book for Transition Countries**, OECD.
- ARCAGÖK, M. Sait- Ertan ERÜZ (2006); **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Aktif Matbaa.
- AZUMA, Nobuo (2005); “The Role of the Supreme Audit Institutions in New Public Management (NPM): The Trend of Continental Countries”, **Government Auditing Review**, Vol.12, March.
- AZUMA, Nobuo (2003); “The Role of the Supreme Audit Institutions in NPM: International Trend”, **Government Auditing Review**, Vol.10, March.
- BARUN, Bayram, Mustafa EKİNCİ, Özlem TEMİZEL (2007); “Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü”, **Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesine Etkileri** konulu **22. Türkiye Maliye Sempozyumu’nda sunulan tebliğ**, Antalya, 9- 13 Mayıs.
- COŞKUN, Arife- Levent KARABEYLİ (2007); “Etkin Devlette Performans Denetimi”, **Mali Yapılanma Sürecinde Stratejik Yönetim ve Sosyal Güvenlik Sisteminin Kamu Maliyesine Etkileri** konulu **22. Türkiye Maliye Sempozyumu’nda sunulan tebliğ**, Antalya, 9- 13 Mayıs.
- ÇAKIR, İsmail Hakkı (2006); “Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü”, İçinde. KARAASLAN Erkan (ed.); **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara.
- European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards, <<http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/133817.PDF>>, (10.03.2008)
- GRIFIEL, Stuart (1993); “Performance Measurement and Budgetary Decision Making”, **Public Productivity & Management Review**, Vol.16, No.4, Summer.

- GRIZZLE, Gloria A., (1985); “Performance Measures for Budget Justification: Developing a Selection Strategy”, **Public Productivity Review**, Vol.9, No.4, Winter.
- GÜRAN, Mehmet Cahit, Selçuk CİNGİ (2002); “Devletin Ekonomik Müdahalelerinin Etkinliği”, **Akdeniz Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.2, S.3, Mayıs.
- HALACHMI, Arie (2005); “Performance Measurement: Test the Water Before You Dive in”, **International Review of Administrative Sciences**, 71 (2).
- HALİS, Muhsin, Mehmet TEKİNKUŞ (2003); “Kamuda Performans Yönetimi”, İçinde. BALCI Asım ve diğerleri (ed.); **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar Sorunlar Tartışmalar ve Çözüm Önerileri, Modeller, Dünya ve Türkiye Yansımaları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- HATRY, Harry (2002); “Performance Measurement: Fashion and Fallacies”, **Public Performance & Management Review**, Vol. 25, No.4, June.
- HOLZER, Marc, Kaifeng YANG (2004); “Performance Measurement and Improvement: An Assessment of the State of the Art”, **International Review of Administrative Sciences**, Vol.70(1)
- INTOSAI, **Code of Ethics and Auditing Standards**, <www.theiia.org/iiia/download.cfm?file=64968>, (10.03.2008)
- KARACAL, Müge- Ayşe UYDURANOĞLU ÖKTEM (2007); **Bütçe Kılavuzu Uzman OLMAYANLAR İçin Bir El Kitabı**, Tesev Yayınları.
- KAYA, Safiye (2003); “Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay”, **2. Kamu Mali Yönetimi Reformu Arenası**, Nisan.
- KELLY, Janet (2002); “Why We Should Take Performance Measurement on Faith (Facts Being Hard to Come By and not Terribly Important)”, **Public Performance & Management Review**, Vol.25, No.4
- KÖSE, Ömer H. (2007); **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Gözden Geçirilmiş İkinci Basım, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Mayıs.
- KRESS, G.G. (2002); “A Decade of Managing for Results in American Public Administration: An Assessment of Accomplishments and

Perspectives on Future Developments”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi Özel Sayısı**.

- KRISTENSEN KROMANN Jens (2002); “Outcome-focused Management and Budgeting”, **OECD Journal on Budgeting**, Vol.1, No.4, 2002.
- MAYNIHAN, P. Donald - Patricia W. INGRAHAM, (2003); “Look For the Silver Lining: When Performance- Based Accountability Systems Work”, **Journal of Public Administration Research and Theory**, Vol.13, No.4.
- MELESE, F.- J. BLANDIN- S. O’KEEFE (2004); “A New Management Model for Government: Integrating Activity Based Costing, the Balanced Scorecard, and Total Quality Management with the Planning, Programming and Budgeting System”, **International Public Management Review**, Vol. 5, Issue 2.
- MUTLUER M. Kamil- Erdoğan ÖNER- Ahmet KESİK, (2005); **Bütçe Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- ÖZBARAN, M. Hakan (2002); “Doğru Dokunun Seçimi Performans Bilgisi İçin Bir Çerçeve”, **Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Çeviri**, Ekim.
- ÖZEREN, Baran- Cem Suat ARAL (2002); Yönetim ve Hesap Verme Sorumluluğu Bakımından Performans Bilgisi, **Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi**, Çeviri (Avustralya Tazmania Eyaleti Sayıştayı, (1997); Performance Information for Management and Accountability Purposes)
- PREMCHAND, A. (1996); “Issues and New Directions in Public Expenditure Management”, **IMF Working Paper**, WP/96/123.
- T.C. Başbakanlık DPT (2006-a); **Dokuzuncu Kalkınma Planı Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyon Raporu**, ÖİK No: 7, Ankara.
- T.C. Başbakanlık DPT (2006-b); **Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, 2. Sürüm, Haziran, Ankara.
- T.C. Maliye Bakanlığı BÜMKO Genel Müdürlüğü (2004); **Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi (Pilot Kurumlar İçin Taslak)**, Aralık, Ankara.

- WANG, XiaoHu (2002); “Perception and Reality in Developing an Outcome Performance Measurement System”, **International Journal of Public Administration**, 25: 6.
- YENİCE, Ebru (2006-a); “Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, **Maliye Dergisi**, S.150, Ocak- Haziran.
- YENİCE, Ebru (2006-b); “Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, içinde. AKTAN, Coşkun Can (ed.); **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- YENİCE, Ebru (2007); “Performans Ölçümünde Karşılaşılan Sorunlar ve Kurumsal Karne (Balanced Scorecard) Yaklaşımı”, **Bütçe Dünyası**, C. 2, S. 25 Bahar.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Kabul Tarihi: 10/12/2003
- 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kabul Tarihi: 22/12/2005.

DÜZENLEYİCİ VE DENETLEYİCİ KURUMLARIN DIŞ DENETİMİ VE 5018 SAYILI KANUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Dr. Selami ER*

Giriş

Yetki ve sorumluluklar çerçevesinde hesap verebilir olmak, günümüz demokrasilerinin vazgeçilmez vasıflarından birisini oluşturmaktadır. Gelişen teknolojinin de yardımı ile kurumların kamuoyu denetimine açılmaları, yetkili ve uzman denetleyici kurumlar tarafından denetlenerek hazırlanan raporların ilgili mercilere sunulması, genel kabul gören ve giderek yaygınlaşan bir uygulama haline gelmiştir.

Hesap verme ve denetime açık olma konusunda önemli mesafelerin alındığı ülkemizde, ne yazık ki denetim dışı kalmak, bir ayrıcalık olarak hala bazı kurumların öncelikleri arasında yer almakta ve bu durum yasal düzenlemelerin konusu haline getirilebilmektedir. Uzun süre denetim dışı bırakılan ya da kendine özgü ve yeterli olmayan denetim sistemleri benimsenen Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların denetimi de bu kapsamda değerlendirilebilir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile bu sorunun aşılması konusunda önemli bir aşama kat edilmişken, eski alışkanlıkların bir yansıması olarak bu konuda geri adım atılmasını sağlayan birtakım değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

5667 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklik, ülkemizde demokrasinin ve çağdaş yönetim yaklaşımının tüm ilke, kural ve kurumları ile sağlıklı bir zemine oturtulamadığı ve hesap verebilirlik ve sorumluluk anlayışının yeterince özümsemediğini ortaya koymuştur. Bu durum, yetkiye sahip olup sorumluluk kabul etmeyen ve hesap vermek istemeyen yönetim anlayışını terk etmek yolunda elde edilen kazanımlardan bile kolaylıkla vazgeçilebildiğinin bir kanıtı gibi görünmektedir.

Yetki, Sorumluluk, Hesap Verebilirlik ve Denetim İlişkisi

Hesap verilebilirliği güvence altına alma problemi, sorumlulukların devletin kademeleri arasında paylaşıldığı ve farklı kademelerin farklı ilgileri ile

* Sayıştay Denetçisi

ve farklı konularda hesap verilebilirliğinin gerekliliği, hesap verilebilirliği şüpheli hale getirebilir.¹ Hiyerarşi ve vesayet anlayışı kendi mantığında tuzaga düşmektedir. Denetçiler gibi vasiler, güvenin kötüye kullanımını yakalamayı amaçlarlar. Fakat sistemin güvenilirliği için vasilerin de hesap vermesi gerekir, sonuç olarak vasilerin de üzerinde diğer vasilerin olması gerekir. Hiyerarşik modelde bir üstteki vasi çökerse güvenin büyük yapısı çöker. Bu yapının basit bir çözümü vardır ki o da, vasilerin düzenlenmesinde bir daire şeklinde birbirini kontrol eden süreçlerin olmasıdır.² Bu durumda mali piyasaları denetleyenlerin de hesap verdiği bir mekanizma ve o mekanizmanın da hesap verdiği başka bir mekanizma olmalıdır. Demokratik süreçte bu dairenin düğüm noktası ise, seçilmişlerden oluşan parlamentonun en son gözetimi yapması ve meclisin de halk tarafından seçimler yoluyla denetlenmesidir.

Hesap verilebilirliğin gerekliliğini sosyal hayatın en uzak ulaşılabilir ve dip bölgelerine ulaştırma durumuna sahip olmanın riski, uzun vadede herkesin her işten sorumlu olması, fakat kimsenin hiç bir şeyin sorumluluğunu üzerine almamasıdır. Düzenleyicinin sosyal sorumluluğu basitçe kontrolleri tanzim etmek, fakat düzeni arayanların yeteneklerini ve vicdanlarını harekete geçirmek ve çekmektir.³ Katılımcı demokrasi kendi uygun ortamında sadece sorumluluğu geliştirmez, yetenekleri keşfetmek için tarama kapasitesini de geliştirebilir.⁴

Bir kişi/kurum verdiği kararlardan muhakkak sorumlu olmayıp, hesap vermek zorunda olamayacağı gibi, suçlanabilme imkanı ve karşılığında hesap verme zorunluluğu olmaksızın sorumluluğu da kabul edilemez.⁵ Aynı şekilde bir kişi/kurum bir konudan sorumlu olmadıkça o konu hakkında yetkili de olamaz. Dolayısı ile yetki, sorumluluk ve hesap verme arasında paralel bir ilişki vardır. Ne kadar yetkili iseniz o kadar sorumlu ve ne kadar sorumlu iseniz o kadar hesap vermek zorundasınız demektir. Hesap verebilir olmak ise yapılan iş ve işlemlerin kamuoyuna ilan edilmesi şeklinde kamuoyu denetimine açık olmanın yanında kanunlarla çerçevesi çizilmiş yetkili

¹ Sigurdur Helgason, **Towards Performance-Based Accountability**, OECD Public Management Service, 1997, <http://www.oecd.org/dataoecd/10/61/1902720.pdf>, (12.02.2007), s. 4

² Jhon Braithwaite, "Accountability and Governance Under The New Regulatory State", **Australian Journal of Public Administration**, Vol:58(1), Mart 1999, s. 92

³ Bachdach Kagan, **The Problem of Regulatory Unreasonableness**, Philadelphia: Temple University Press, 1982, s. 323

⁴ Jhon Braithwaite, s. 94

⁵ Sigurdur Helgason, s. 3

kurumlara hesap vermek ve bu kurumların veya denetçilerin denetiminden geçmekle mümkündür.

Kamu kuruluşlarının gelir, gider ve varlıkları ile hazırladıkları ve uyguladıkları bütçeler tüm dünya ve özellikle de gelişmiş ülkelerde farklı şekillerde de olsa denetlenmektedir. Bütçenin denetiminde amaç, yasama organınca yürütme organına verilen harcama ve gelir toplama yetkisinin, alınan yetkinin içeriğine uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığını araştırmaktır. Yasama organı verdiği yetkinin gereğince kullanılıp kullanılmadığını iki yönde inceleyebilir. Birincisi, yetkinin yasal düzenlemelere ve çerçeveye uygun biçimde kullanılıp kullanılmadığının denetimidir. Buna hukuki denetim ya da yasal denetim denebilir. İkincisi, kaynakların etkin şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetimidir. Buna da ekonomik (performans) denetim adı verilmektedir.⁶

Hesap verilebilirlik düzenleyici kurumların karar verme süreçlerinde şeffaflığı, aynı zamanda açık ve basit usule ait kuralları gerekli kılar. Bunların en önemlileri; kararların uygulanmasında bitiş tarihi oluşturan kurallar, ayrıntılı doğrulamayı ve kararların politik olmayan gözden geçirmesini sağlayan kurallar, ilgili tüm grupların kendi kararlarını hızla kamusal duyuma aktarma ve karar verme fırsatı verilmesini sağlayan süreçler, kötü idare edildiği ispatlanan konularda düzenlemelerin kaldırılmasına izin veren kurallardır.⁷

Açık yönetim, toplumla devlet arasındaki mesafeyi kaldırarak ve devleti demokrasinin gereği olarak çevresine karşı daha duyarlı hale getirmektedir. Belirli zamanda oy kullanarak, bir veya birkaç temsilciyi seçmek, demokrasinin sadece bir boyutudur. Diğer boyutu ise, halkın kamu yönetiminin işleyişine katılabilmesidir. Açıklık uygulamaları uygulandığı ülkelerde birçok sorunun çıkmasına engel olmakta veya sorunları çözmektedir. Bundan dolayı, yönetim sisteminde açıklığı benimseyen ülkelerde bir artış söz konusudur. Bu sonuca ulaşılmasında uluslararası kurumların aktif desteğini de göz ardı etmemek gerekir.⁸

⁶ Ömer Faruk Batrel, **Kamu Bütçesi**, Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No: 460/693, İstanbul: Yayılım Matbaası, 1994, s. 109

⁷ Antonio Estache, "Designing Regulatory Institutions For Infrastructure-Lessons From Argentina" **World Bank Public Policy Journal**, Public Policy for the Private Sector Note, No:114, May 1997, <http://rru.worldbank.org/Documents/PublicPolicyJournal/114estac.pdf> (13.03.2007), s. 2

⁸ Musa Eken, "**Kamu Yönetiminde Gizlilik Geleneği ve Açıklık İhtiyacı**", Amme İdaresi Dergisi, Cilt: 27, Sayı: 2, 1994, s. 53

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Denetimi

Düzenleyici kurumların bağımsızlığı dar bir algılama ile sadece siyasetten bağımsızlık olarak algılanmakta ve yine yanlış anlayışla mutlak manada bir bağımsızlık anlaşılmaktadır. Oysa bağımsızlıktan anlaşılması gereken siyasetin yanında piyasadan, diğer kurumlar, medya ve uluslararası kurumlardan bağımsızlıktır. Bu anlamda düzenlenen piyasa aktörleri ve diğer kurumlar tarafından düzenleyici kuruma üye seçilmesi veya aday gösterilmesi eleştirilmesi gerekirken kendisine düzenleme yetkisi veren Bakanlar Kurulunun üye seçmesinin eleştirilmesi bir tezat oluşturmaktadır.

Bağımsız düzenleyici kurumlar, demokrasinin gereği olarak parlamentonun kendilerine yetki delege etmesi ile görev ve yetkiye sahip olurlar, seçilmiş siyasi iktidar tarafından atanan üye ve başkan ile karar alır ve idare edilirler. Bu durumun sonucu olarak seçilmişlere belli şekillerde hesap vermek zorundadırlar. Aksi halde görev ve yetki sahibi oldukları halde hesap vermezler ve kendilerini sorumlu da hissetmezler ki, bu durum yönetim ilkelerine ve demokrasiye tamamen aykırı bir durumdur. Yürütmeye ait yetkiyi (düzenleme ve denetleme) kullanan kurumların demokrasi ile idare edilen bir ülkede mutlak manada bağımsız olması düşünülemez.

Düzenleyici kurumların gelirlerini kullanıcı ücretleri oluşturduğu için kamuoyunda kendi gelirlerini kendilerinin kazandığı ve devlet bütçesi üzerinde bir yük oluşturmadığı gibi yanlış bir algılama bulunmaktadır. Ancak, devlet erki kullanılarak, düzenlenen piyasalar üzerine bir tür vergi konulmakta ve doğal olarak piyasa aktörleri de bu ücretleri maliyetlerine ilave ederek tüketiciden tahsil etmektedirler. Dolayısıyla devlet erkinin müdahalesi sonucunda harcanabilir gelir üzerinden dolaylı vergi etkisi yaratan bir bütçe ortaya çıkmaktadır. Bu bütçenin de bizatihi topluma bir maliyeti bulunmaktadır.⁹ Bu nedenle birçok çalışma ve birçok ülke düzenleyici kurumların düzenledikleri kurumlardan tahsil ettikleri öz gelirleri için vergi kelimesini kullanmaktadır. Kaldı ki gelirleri yetmediği takdirde bu kurumlara Hazine'den kaynak verilmektedir.

Düzenleyici kurumlar, kuruluş doğaları gereği bakanlık veya diğer merkezi yönetim birimlerinin vesayet denetimi, teftiş kurulu denetimi gibi denetimlere maruz bırakılmamalıdır. Personelinin mali, sosyal ve özlük haklarının korunması ve bütçe yapma süreçleri merkezi hükümetin

⁹ Uğur Emek, **Regülasyon ve Rekabet**, Sempozyum, Ankara: Rekabet Kurulu Yayınları, Yayın No: 81, 2002, s. 125

hıyerarşisine tabi olmamalıdır. Bu konuda genel olarak bilgilendirme şeklinde bir ilişki söz konusudur. Ancak merkezi hükümetlerin, orduların ve hatta yargı kurumlarının bile mali işlemlerinin denetlendiği günümüzde tümü ile denetim dışı kalmak, özerkliğin ve hükümetten bağımsızlığın ötesinde bir duruma yol açabilir.

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların akçalı işlemlerinin mutlaka denetlenmesi ve bu denetimin de her yıl periyodik olarak yapılması gerekir. Kamu parası kullanan bir kurumun özerk bile olsa parasal işlemlerinin denetim dışı kalması dünyanın hiçbir yerinde hatta bu kurumların en geniş anlamda özerk oldukları ABD’de bile düşünülmemektedir.¹⁰ Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların anayasa hukukunda “geniş anlamda yetki devrine” dayanan çok geniş anlamda düzenleme yetkileri vardır. Bu kurumlara yetkiyi yasa ile devreden ise parlamentodur. Bu nedenle bu kurumların denetiminin “hesap verebilirlik-*accountability*” temelinde ele alınması gerekmektedir. Bu iki temel nedeniyle bu kurumlar TBMM’ne hesap veren ve TBMM tarafından denetlenen birer kuruluş olmalıdırlar. Hesapların denetimi ise TBMM adına Sayıştay tarafından yapılmalı ve düzenlenen raporlar TBMM’nde görüşülüp karara bağlanmalıdır.¹¹

Bu alandaki denetimin de yargı yetkisi olan bağımsız ve anayasal bir kurum tarafından, açıkçası Sayıştay’ca gerçekleştirilmesi, hem denetimin standardizasyonu hem de bağımsızlık ve tarafsızlık açısından daha uygundur.¹² Sayıştay’ın düzenleyici kuruma yasa ile yetki veren Meclis adına denetim yapıyor olması ve Hükümetten bağımsız olması doğal süreçte bu denetimin Sayıştay tarafından yapılması gerektiğini göstermektedir.

Düzenleyici kurumların mali işlemlerinin veya hesaplarının denetimi ile karar ve işlemlerinin denetiminin birbirinden ayrılması gerekir. Düzenleyici kurumların karar ve işlemlerinin yerindeliliğinin denetimi idari yargı yerlerince (yasada açıkça öngörülmüşse Danıştay, öngörülmemişse idare mahkemeleri) yapılmaktadır. Bahsedilen denetim mali işlemlerin denetimidir.

¹⁰ Ali İhsan Karacan, **Özerk Kurumlar Üzerine Denemeler**, İstanbul: Creative Yayıncılık, Kasım 2002, s.174

¹¹ Karacan, s.184

¹² Fatih Türe, “Bağımsız İdari Otoritelerin Türk Yönetim Yapısı İçerisindeki Yeri”, **T.C. Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Tartışma Tebliği**, No: 2004/09, 2004, s.8

Ülke Örnekleri İle Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Denetimi

Düzenleyici kurumların Amerika'da doğduğu ve bu kurumların anglo-sakson idare modelinin ürünü olduğu kabul edilmektedir. Amerika'da, Düzenleyici kurumun başkan ve üyeleri Amerikan Başkanının önerisi üzerine Senato tarafından mülakata tabi tutulmakta ve Kongre tarafından seçilmektedir. Genellikle beş yıllık süre için atanmaktadırlar. Düzenleyici kurumların kurulması, Kongrenin çıkardığı bir yasa ile mümkün olmakta, bütçeleri de yine Kongre tarafından belirlenmekte ve kontrol edilmektedir. Yargı denetiminin yanı sıra, 1985 yılında Başkan'a bağlı olarak kurulan İdare ve Bütçe Dairesi (*Office of Management & Budget (OMB)*)¹³, yürütme adına bağımsız kurumların gözetim ve denetiminden sorumlu ve düzenleyici kurumlar arasında eşgüdümü sağlamakla da görevlidir.¹⁴

Demokrasinin beşiği sayılan ve düzenleyici uygulamaları hızla Avrupa Birliği üyesi ve diğer ülkelere yayılan İngiltere'de her düzenleyici kurum parlamentoya sunulmak üzere ilgili bakanlığa yıllık rapor hazırlamakla yükümlüdür. FSA, (Financial Services Authority) Maliye Bakanına ve ondan dolayı parlamentoya karşı sorumludur.¹⁵ Bunun yanı sıra Parlametonun FSA üzerindeki genel gözetimi nedeniyle, FSA'nın, İngiltere Sayıştayı olan *National Audit Office (NAO)*'ine, idari ve mali konularda hesap verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bilgi Özgürlüğü Yasası gereği kurumun kamuya bilgi verme zorunluluğu bulunmaktadır.¹⁶

Kendine özgü yönetimi gibi kendine özgü düzenleyici kurum mantığı olan Fransa'da Borsa İşlemleri Komisyonunun başkanı altı yıllığına, üyeleri ise dört yıllığına hükümet tarafından atanmakta ve atama bir kez yenilenebilmektedir. Komisyon Hükümet ve parlamentoya bilgi amaçlı yıllık rapor hazırlamaktadır. Düzenleme yetkisini hükümetle paylaşmaktadır. Fransa'daki diğer düzenleyici kurumların bütçesi Fransız Sayıştayı tarafından hazırlanıp denetlenirken Borsa İşlemleri Komisyonu kendi bütçesini

¹³ Bkz., White House Resmi Web Sitesi, <http://www.whitehouse.gov/omb/> (13.07.2007)

¹⁴ Ünal Zenginobuz, "Uluslararası Karşılaştırmalar", **Bağımsız Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye Uygulaması**, Yayın No: TÜSİAD-T/2002-12/349, İstanbul, 2002, s. 89-94

¹⁵ Bkz., Financial Services Authority Resmi Web Sitesi, <http://www.fsa.gov.uk/Pages/About/Who/Accountability/Parliament/index.shtml>, (11.06.2007)

¹⁶ Bkz., Zenginobuz, s. 103-104

hazırlayabilmektedir. Ancak denetim dışına çıkarılmamıştır.¹⁷ Fransa’da Borsa İşlemleri Komisyonu dışında kalan BDK’ların kendilerine özgü mali kaynakları yok denecek kadar azdır.¹⁸ Fransız üniter sisteminde bu komisyon veya komiteler genellikle yürütme erkine dahil birimler olarak benimsenmiştir.¹⁹

İtalya’da Ulusal Borsa Komisyonu başkanı ile kurul üyeleri hükümet tarafından atanmakta ve ikinci kez atanabilmektedirler. Kurum hükümete bilgi amaçlı yıllık rapor vermekte, gelir kaynaklarını düzenlenen şirketler ve genel bütçe oluşturmakta, kurum kendi bütçesini hazırlamakta, İtalya Sayıştay’ı ise onaylayıp denetlenmektedir.²⁰ İdari ve personel politikasını bağımsız olarak belirleyen kurum, düzenleme yetkisini hükümetle paylaşmaktadır.²¹

Güney Kore’de 1998 yılında yaşanan finansal kriz sonrası bankacılık ve diğer finans alanlarında denetim yapan dört denetim otoritesi birleştirilerek Mali Gözetim Kurumu ile yürütme organı olan Komisyon kurulmuştur. Kurumun yönetim kurulu olan Komisyon, doğrudan Başbakanlığa bağlı bir komisyon olduğundan Başbakanlığa raporlama yapmakta ve hesap vermektedir.²²

Brezilya’da bağımsız düzenleyici kurumların özerkliklerinin garanti edilmesi için; açık yönetim yapısı ve sağlam raporlama mekanizması, BDK’ların (Bağımsız Düzenleyici Kurumların) gözlenmesi ve kontrolü için

¹⁷ Fabrizio Gilardi, “Regulation Trought Independent Agencies in Western Europe, New Institutional Perspectives”, **Workshop for Theories of Regulation**, Oxford, Nuffield Collage, May 2002, http://wwwpeople.unil.ch/fabrizio.gilardi/download/Gilardi_Oxford.pdf, (12.02.2005)

¹⁸ Delaunay, B., **P’Amelioration des rapports P’administration et les Administers**, LGDJ, Paris, 1993, s.204, Aktaran: Turgut Tan, “Bağımsız İdari Otoriteler veya Düzenleyici Kurullar”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı:35/2, Haziran 2002s.20

¹⁹ Sylvie Hubac&Eveleyne Pisier, “**Les Autorities Face Au Pouvoirs**”, in Les Autorities Administratives Independantes, C.-A. Colliard&G.Timsit. Puf., Paris, 1988, s.118, Aktaran: Ali Ulusoy, “Bağımsız İdari Otoriteler”, **Danıştay Dergisi**, Sayı:100, 1999s.4

²⁰ Commissione Nazionale per le Società e la Borsa Resmi Web Sitesi, (02.08.2007), <http://www.consob.it/mainen/consob/what/funding/funding.html?symbblink=/mainen/consob/what/funding/index.html>

²¹ Gilardi, Regulation Trought Independent Agencies in Western Europe, New Institutional Perspectives, http://wwwpeople.unil.ch/fabrizio.gilardi/download/Gilardi_Oxford.pdf

²² Bkz, Financial Supervisory Service (Güney Kore) Resmi Web Sitesi, (10.07.2007) <http://englis.fss.or.kr/fsseng/cabu/int/org.jsp?menuName=INTRODUCTION&menuIndex=167>, (10.07.2007)

kuvvetlendirilmiş merkezi bakanlık ve denetim organı ile kurum sisteminin eksikleri ve faydalarını değerlendiren gözden geçirme sürecinin kurulması, gereklilik olarak ifade edilmiştir.²³

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Yargısal Denetimi

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların karar ve işlemlerinin yerindelik denetimi genellikle yargı mercileri tarafından yapılmaktadır. İşlem ve karara taraf olanlar ve yasalarda belirtilen mercilerin dava açma hakkı bulunmaktadır. Ülkemizde de kanunda belirtilmişse Danıştay, belirtilmemiş ise idare mahkemeleri bu konuda yetkilidir.

Danıştay yargısal denetim yaparken bu kurumları sıradan bir idari merci olarak görmekte ve inceleme yöntemi ve yargısal denetimin yoğunluk derecesinde bu kurumlara herhangi bir ayrıcalık tanımamaktadır. Örneğin, Danıştay bu kurumların işlemlerine ilişkin kararlarında diğer idari kuruluşlar için olduğu gibi “davalı daire” deyimini kullanmakta ve kararların hazırlık aşamasında değinilmeye başlanmasına rağmen, kararlarda bağımsız idari kurum veya bu anlama gelen bir deyim kullanmamıştır.²⁴

Fransız Danıştayı BDK’ları ele aldığı 2001 yılı raporunda, bu tür kurumların bağımsızlığını sağlamak için ayrı bütçe ve özel gelir kaynaklarına sahip olmalarının şart olmadığını; mali kaynaklarını örneğin başbakanlık veya ilgili bakanlık bütçesine global bir ödenek konmak suretiyle de bağımsızlıklarının sağlanabileceğini belirtmektedir.²⁵

Türkiye’de olduğu gibi Amerika’da da birçok düzenleyici kararın mahkemede temyiz edilmesi ile kamu mahkemeleri de düzenleyici kararları etkilemektedirler. Bilim adamları henüz yargının düzenleyici rolü üzerinde kapsamlı bir çalışma yapmamış olsa da Amerika’da gözlemlenen, düzenleyici kurum kararlarının yaklaşık üçte birinin federal mahkeme kararları ile çeliştiğidir. Bunun anlamı yargının düzenleyici kurum kararları ile ilgili üç dosyadan birini geri gönderdiğidir. Yukarıda tartışıldığı gibi, devlet savcısı dava etme gücü ile düzenlemede yükselen bir rol oynamaktadır.²⁶

²³ Evelyn Levy, “Presentation of Results and Recommendations” in **Ensuring Accountability and Transparency in The Public Sector**, Forum, Brazil, 5-6 December 2001, s. 6-7 www.oecd.org/dataoecd/6/37/2724177.pdf, (01.02.2007)

²⁴ Ali Ulusoy, “Kamu Hizmetleri Anlayışında Yeni Yönelimler: Avrupa Yapılanmasının Kamu Hizmeti Teorisine Etkileri”, **Amme İdaresi Dergisi**, Haziran 1998, s. 8

²⁵ Reporte Public, 2001. s. 356, Aktaran: Tan, s. 20

²⁶ Paul Taske, “The New Role and Politics of State Regulation”, **Regulation**, Fall 2004, s. 21

Türkiye’de yargısal denetimle ilgili en önemli sorun, bağımsız düzenleyici kurumlara verilen görevlerin bilgi ve uzmanlık gerektirmesi ve idari yargı mercilerinin bu alanlarda yeterli bilgi ve uzmanlığa sahip olmamasıdır. Sorunun çözümü, kurulların işlem ve kararları üzerindeki yargısal denetimin sınırlı bir biçimde yapılması değil, idari yargı mercilerinin ve bu yargı mercilerinde görevli hakim ve savcılarının bu işlem ve kararları denetleyebilecek yeterli bilgi ve uzmanlık ile donatılmalarıdır.²⁷

Türkiye’de Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Mali Denetimi

Ülkemizde bağımsız düzenleyici kurumların işlem ve kararlarının uygunluk denetimi esas olarak yargı yolu ile yapılmaktadır. Mali denetim ise 2006 yılına kadar genel olarak merkezî yönetim bürokrasisi içindeki müfettiş-denetçiler tarafından yapılmaktaydı ve kurumların denetimi konusunda yeknesaklık bulunmamaktaydı. 2006 yılında 5018 sayılı kamu mali yönetim ve kontrol kanununun yürürlüğe girmesi ile Sayıştay tarafından yapılmaya başlanmıştır.

5018 sayılı Kanun ile, bu Kanuna ekli III sayılı cetvelde yer alan kurumların, kanunun belli maddelerine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu maddeler arasında kurumların iç ve dış denetimini düzenleyen maddeler de bulunmakta, dış denetimin ise Sayıştay tarafından yapılacağı kanunun 68. maddesi ile hüküm altına alınmaktadır. 5018 sayılı Kanunda 2005 sonunda yapılan değişiklik ile Şeker Kurumu ve TMSF III sayılı cetvelden çıkarılmış, ancak 5411 sayılı kanunun 124. maddesi ile TMSF’nin denetim yönü ile 5018 sayılı kanuna tabi olduğu dolayısı ile Sayıştay denetimine tabi olduğu hüküm altına alınırken, Şeker Kurumu hakkında bir düzenleme yapılmamıştır. Kuruluşunda geçici bir kurum olduğu belirtilen kurumun mevcut durumu da henüz netlik kazanmamıştır.

Sermaye piyasası kanunu 17. maddesinde; “...İlgili Bakan, Kurulun yıllık hesapları ile harcamalarına ilişkin işlemlerini denetletir; denetleme sonuçlarıyla ilgili gerekli tedbirleri alır. Denetim sonuçları ile bunlara ilişkin işlemleri ve alınan tedbirleri gösterir bir rapor, Kurulun yıllık faaliyet raporu ile birlikte ilgili Bakan tarafından Bakanlar Kuruluna sunulur.” denilmektedir. SPK’nın ilgili bakan tarafından hem denetlenip hem de gerekli tedbirlerin

²⁷ Metin Günday, “Panel Konuşması” **Bağımsız İdari Otoriteler Sempozyumu**, 5 Kasım 2001, Rekabet Kurulu Yayınları, Yayın No:80, Ankara, 2001, s. 78-79

alınması hükmü, bakanlık ile arasında hiyerarşik ilişki bulunan kurumlar için normal olsa da düzenleyici bir kurum için özellikle de Türkiye gibi uzmanlık, hukukilik, demokrasi ve kamuoyu denetiminin yeterince gelişmediği ülkelerde normal karşılanamaz ve kurumun bağımsız düzenleme yapmasına engel olabilecek bir durumdur. Bu durum 5018 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile ortadan kaldırılmıştır.

4389 Sayılı Bankalar Kanununun 3 Maddesinde ise; "...İlgili Bakan, Fon dahil olmak üzere Kurumun yıllık hesapları ile harcamalarına ilişkin işlemlerini Sayıştay denetçisi, Başbakanlık müfettişi ve Maliye müfettişinden oluşan bir komisyona denetletir; denetleme sonuçlarıyla ilgili gerekli tedbirleri alır. Denetim sonuçları ile bunlara ilişkin işlemleri ve alınan tedbirleri gösterir bir rapor, Kurumun yıllık faaliyet raporu ile birlikte ilgili Bakan tarafından Bakanlar Kuruluna sunulur." denilmektedir. Buradaki düzenleme ise, SPK'daki kadar katı değildir zira, denetleyen komisyon doğrudan bakana bağlı denetim elemanlarından oluşmamaktadır. Ancak yine de hem denetim elemanlarının ikisinin merkezi yönetim hiyerarşisine tabi olması ve hem de gerekli tedbirlerin ilgili bakan tarafından alınması kurumun bağımsızlığını gölgeleyecek düzenlemelerdir. Aynı zamanda, yapılacak denetimin bir kurum tarafından yapılmaması usul ve yöntem sorununu gündeme getirmekte, düzenleme, alınacak tedbirlerin mahiyeti hakkında da yeterli bilgi vermemektedir.

Bahsedilen eksikler kanun koyucu tarafından da fark edilmiş, 5411 sayılı kanunun 101. maddesi ile; "...Kurumun iç ve dış denetimi hakkında, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri uygulanır. Kurul, Kurumun yıllık hesaplarını bir bağımsız denetim şirketine denetletebilir ve bu durumda bağımsız denetim raporu faaliyet raporu içinde derc edilerek yayımlanır.... Kurumun yıllık faaliyet raporu, mali tabloları ve bütçe kesin hesabı Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Kesin hesabın bir örneği de Maliye Bakanlığına gönderilir. Kurum, faaliyetleri hakkında internet ortamı ve resmî bültenler aracılığıyla kamuoyunu azami ölçüde bilgilendirir." hükümleri getirilmiştir.

TMSF aynı kanun ile tıpkı bir Düzenleyici ve Denetleyici Kurum gibi oluşturulmuş, kurul yapısı, üye seçimi, personelinin durumu, hükümet ile ilişkisi, kurumun işleyişi ve yapısı BDDK ile paralel düzenlenmiştir. Esas faaliyet alanı mevduatı sigorta etmek olan kurum 2001 krizi sonrası devralınan ve/veya tasfiye halinde olan 21 bankanın varlıklarının tasfiyesi, alacaklarının tahsili, borçlarının ödenmesi ile hakim ortakları ve borçluları ile anlaşarak

protokol yapmak gibi görevleri ile kamuoyunda daha çok adından söz edilir hale gelmiştir. Bu görevlerini daha verimli ve hızlı bir şekilde yerine getirebilmek için Fon, BDDK bünyesinden ayrılarak ayrı bir tüzel kişilik olarak ve Düzenleyici ve Denetleyici kurumlar formatında yapılandırılmış ve kendisine geniş yetkiler tanınmıştır. Bu bağlamda TMSF 5018 sayılı kanunun ilk halinde III sayılı cetvelde Düzenleyici ve Denetleyici kurumlar bölümünde yer almıştır.

BDDK ile ilgili aynı hükümler kanununun 124. maddesi ile TMSF için de getirilmiştir. Bu hükümler ile kurumların dış denetiminin 5018 sayılı kanun gereği Sayıştay'ca yapılması kabul edilmiştir. Ülke uygulamalarına bakıldığında ilgili bakanlıkların veya başkana/başbakana bağlı denetim birimlerinin bazı ülkelerde bu kurumları denetlediği bazı ülkelerde ise parlamentolar adına denetim yapan Sayıştayların denetim yaptığı görülmektedir. İlgili bakanlığın denetim yaptırma yetkisi olsa dahi gelişmiş bir ekonomide, yerleşmiş bir demokraside bu kurumların Sayıştay'ın denetiminden çıkarılması düşünülemez. Örneğin İngiltere'de Hazine Bakanı FSA'yı denetletebilirken bu kurumlar NAO'nun (İngiliz Sayıştay'ı) denetim kapsamından dışarı çıkarılmamışlardır. Zira NAO için denetim kapsamı kamu parası kullanan her kurumdur. Kamu kaynağını kullanma yetkisini yasa ile parlamento delege ediyor ise bu yetkisinin kullanımını da denetletmek hakkına sahiptir. Kurumun faaliyet raporu, mali tabloları ve bütçe kesin hesabını Meclise sunması hükmü de aynı çerçevede mütalaa edilmelidir.

5411 sayılı kanununun şeffaflık ve hesap verilebilirlik isimli 97. maddesi kurumun faaliyet raporlarını kesin hesabı ile birlikte yayınlama, kamuoyuna açıklama ve bilgi verme, ilgili sektörde yaşanan önemli gelişmelere ve kuruluşların performanslarına ilişkin olarak toplulaştırılmış bazda üç aylık süreli raporlar yayınlama, risk yönetim politikalarını kamuya açıklama, Kurul tarafından yapılan düzenlemeleri, değişiklikleri de içerecek şekilde sürekli olarak güncellenmek suretiyle Kurumun internet sayfasında yayınlama zorunluluğu kamuoyu denetimini sağlamaya yönelik hükümlerdir. Bu anlamda da olumlu karşılanmaktadır.

Aynı madde ile Kurumun faaliyet raporlarını Bakanlar Kuruluna göndermesi ile stratejileri ve gerçekleştirmeleri hakkında altı ayda bir Bakanlar Kuruluna ve faaliyetleri ile ilgili yılda bir TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna bilgi verme zorunluluğu kendisine yetki delege edenlere hesap vermesini sağlamak amacıyla düzenlenmiştir.

Aynı kanunun kurumun bütçesi, hesap ve harcamalarının denetimi isimli 101. maddesinde, kurumun gelirlerinin, giderlerini karşılması esas olduğu, denetlenen kurumlardan giderlere katılma payı olarak tahsil olunacak tutarın, söz konusu kuruluşların bir önceki yıl sonu bilanço toplamalarının onbinde üçünü geçemeyeceği, mali yıl sonunda oluşan gelir fazlalarının, izleyen yılın Mart ayı içinde genel bütçeye gelir olarak aktarılacağı, Kurumun bütçesinin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerinde belirlenen usul ve esaslara göre hazırlanarak kabul edileceği ve Kurumun iç ve dış denetimi hakkında, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerinin uygulanacağı dolayısı ile Sayıştay denetimine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 124. maddesi TMSF hakkında da faaliyet raporu, kamuoyunu bilgilendirme ve TBMM'ne bilgi verme konularında benzer uygulamalar ve zorunlulukları getirmiştir. BDDK'dan farklı olarak TMSF'nin dış denetim firmasına da isterse kendisini denetleyebileceği hükmü getirilmiş ve bütçesinin hazırlanma ve kabul edilme süreci 5018 dışına çıkarılmış ancak denetlenmesi yine 5018'e yapılan atıf dolayısı ile Sayıştay'a bırakılmıştır.

5411 sayılı kanunun 111. maddesi ile TMSF ve 82. maddesi ile de BDDK'nın kararları hakkında yerindelik denetimi yapılamayacağı ifade edilmiştir. Bir diğer ifade ile kurumlar denetlenirken kararlarına neden sorusunun yöneltilemeyeceği ya da yanlışlığının ileri sürülemeyeceği söylenmektedir. Ancak nasıl sorusu yani kararlar sonucu işlemlerin gerektiği gibi yapılıp yapılmadığı her zaman sorgu konusu edilebilir. Tabii yapılan işlemlerin kanunlara uygun olması gerektiğini söylemeye gerek bile olmadığı, zira hukuk devletinde kimsenin kanunların üstünde olamayacağı açıktır. Bu durumda denetleyenin kanunlara aykırı karar ve işlemleri sorgu konusu edebilirliği her zaman ve zeminde mümkündür. Bunun yanında kanunlara uygunluk denetimi esas olarak yargı yolu ile yapılmaktadır. Kurumun kararları aleyhine Danıştay veya idare mahkemelerinde dava açmak düzenlemeye konu taraflar için mümkündür.

Bankacılık Kanununda TMSF'nin Denetimi İle İlgili Yapılan Değişiklik

Bilindiği üzere 5018 sayılı kanunun cetvellerinde yer alamamasına rağmen Bankacılık Kanunu'nun 124. maddesinde "Fonun iç ve dış denetimi hakkında, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri uygulanır" ifadesi yer aldığından TMSF, yalnız denetim boyutu ile 5018 sayılı

Kanuna, dolayısı ile Sayıştay denetimine tabi kılınmıştı. TMSF'nin gider ve gelir tahmininin mümkün olmaması, banka esaslı muhasebe kullanması, varlıkların hızla tasfiyesi için farklı yöntemler kullanması gibi durumlar nedeni ile 5018 sayılı Kanunun III sayılı cetvelinden ve düzenlemelerinden çıkarılması makul karşılanabilecek ve izah edilebilecek bir durumdur. Zira 5411 sayılı Kanunun 124. maddesi ile denetim konusundaki boşluk doldurulmuş, denetim yönü ile 5018 sayılı Kanuna ve dolayısı ile Sayıştay denetimine tabi olduğu hükmü yer almaktaydı.

29/05/2007 tarihinde 5667 sayılı kanun ile 5411 sayılı Bankacılık Kanununda yapılan değişiklik ile, yukarıda bahsedilen ibare "Fonun iç denetimi Fon tarafından belirlenecek usûl ve esaslar çerçevesinde, dış denetimi ise Fonun yıllık gider hesapları ile harcamalarının Sayıştay tarafından incelenmesi suretiyle gerçekleştirilir" şeklinde değiştirilmiştir.

Fon'un zaten açık olan denetimi konusuna açıklık getirmek amacıyla yapılan değişikliğin, Fon'un Sayıştay Denetçileri tarafından ilk defa yerinde denetlenirken ve denetim süreci tamamlanıp raporlama aşamasına geçildiği bir zamanda yapılması dikkatlerden kaçmamıştır.

Yapılan değişiklik ile Fon'un yalnız bütçe giderleri (2006 yılı için 40 milyon YTL civarında) ile bütçe dışı giderleri Sayıştay denetimine tabi tutulmuş, Fon'un mal varlığı ile kamuoyunda batık olarak bilinen bankalar ile hakim ortaklarının varlıklarının satış ve tasfiyesi gibi işlemler ve bankalardan toplanan primler, yani Fon'un gelirleri Sayıştay denetimi dışına çıkarılmıştır. Daha da önemlisi, Fonun yukarıda bahsedilen giderlerinin yanında çok önemli bir büyüklüğe sahip (Milyarlarca Dolar veya YTL) varlığı ve bunların tasfiye süreci ile elde edilen gelirler başka bir denetim şekli de olmadığından, tümü ile denetim dışı bırakılmıştır.

Anayasanın 160. maddesi ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştay denetimine tabi kurumların gelir, gider ve mallarını denetim kapsamında saymaktadır. Dolayısı ile yapılan değişiklik Anayasaya ve denetim konusunda özel kanun olan Sayıştay Kanununa da aykırılık teşkil etmektedir.

Söz konusu değişiklik yapan kanunun geçici 2. maddesi ile "Kanununun 124 üncü maddesinin birinci fıkrasında yapılan değişiklik hükmü 2006 yılı denetimlerinde de uygulanır" hükmü getirilerek, kanun maddesi geriye yürütülmüş; bu şekilde hukukun genel ilkelerinden birisi olan kanunların geriye yürümezliği de çiğnenmiştir.

Yine yapılan değişiklik ile 2006 yılı hesapları için gerçekleştirilen denetim ve bu denetimin sonuçları da hükümsüz hale getirilmiştir. Fon'un Sayıştay tarafından 2006 yılı hesabının denetiminin tamamlandığı bir süreçte, geçmişe yönelik çıkarılan bu madde ile, Fon'un işlemlerinde esas büyüklüğü oluşturan mal varlığı ve gelirlerine ilişkin denetim tespitleri bertaraf edilmiş ve bu konular bütünü ile denetim dışına çıkarılmıştır.

Meclisin tatile girdiği ve yürütülen denetimin tamamlandığı bir süreçte yapılan bu değişiklik, sonuçları göz önünde bulundurulduğunda, kuşku uyandırıcı nitelikler taşımaktadır. Zira Sayıştay denetimi, TBMM'ni ve kamuoyunu; kamunun gelir, gider ve malları ile bunların kullanımı hakkında bilgilendiren ve yapılması gerekenler konusunda görüş bildiren en önemli araçtır. Yapılan değişiklikler bu aracı ortadan kaldırırken, yerini dolduran bir mekanizma da getirilmemiştir. Zaten 5018 sayılı Kanuna göre kamu dış denetiminde tek yetkili kurum Sayıştay olduğundan, Sayıştay dışında böyle bir mekanizma da mümkün görünmemektedir.

Faaliyetleri ile kamuoyunun dikkatini çeken ve hep gündemde olan TMSF'nin İmar Bankası tarafından devlet iç borçlanma senedi satışı adı altında toplanan paraların ödenmesine ilişkin olarak hazırlanan bir kanuna yapılan ekleme ile, Fon'un denetimi hususunda bu tür değişikliklerin yapılması, söz konusu kuşkuları kaçınılmaz kılmıştır. TMSF'nin kamuoyunda sıkça duyulan söz konusu faaliyetleri (banka, iştirak, malvarlığı ve hisse satışı, batan banka hakim ortakları ile yapılan protokoller vs.) ile ilgili tarafların müdahalesini akla getirmiştir.

Bunun yanında TBMM'nin kanunla kendisi adına denetim yapan Sayıştay'ın TMSF konusunda yetkilerini kısıtlaması da çelişkili bir durum oluşturmuştur. Zira TBMM adına denetim yapan ve raporlarını TBMM'ne sunan Sayıştay'ın yetkisinin kısılması, dolaylı olarak TBMM'nin konu ile ilgili yetkisinin kısılması ve bilgi alma kanalının kapatılması anlamına gelmektedir.

Sonuç

Parlamentonun kanun ile düzenleme yetkisi verdiği ve yürütmenin üyelerini atadığı ve kamu erkine dayanarak düzenleme ve denetleme yapan ya da bu güce dayanarak diğer kamusal faaliyetleri yerine getiren kurumların kendilerine verilen yetki ve sorumluluk paralelinde hesap verebilir olmaları gerekmektedir. Milletvekili dokunulmazlığının dahi tartışma konusu olduğu günümüzde yürütmeye ait bir işlevi yerine getiren organların denetim dışı kalması düşünülemez. Gelişmiş ülke uygulamaları da bu yöndedir ve

denetimler parlamento adına bu konuda uzmanlaşmış bağımsız Sayıştaylarca yapılmaktadır.

2006 yılı başından itibaren yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun bu anlamda ülkemiz için yeterli olmasa da önemli bir aşama sağlamıştır. Ancak Kanunda yapılan değişiklikler, gelinen noktada siyaset kurumunu da etkileyebilen bürokrasinin hesap verme alışkanlığını henüz kazanamadığını ve özellikle önemli konu ve kurumlar için denetim dışı kalma ayrıcalığının hâlâ arzulanır ve gerçekleştirilebilir olduğunu göstermektedir.

5667 sayılı kanun ile 5018 sayılı kanunda yapılan değişiklik, TMSF gibi ülke ekonomisini etkileyebilecek büyüklükte önemli anlaşma, satış, devir vs. faaliyetleri sürdüren bir kurumun denetimini kurumun maaş ödemesi, kırtasiye alımı gibi cari giderleri ile sınırlamaktadır. Kamuoyunda sıkça duyulan, varlık satışı ve protokoller yoluyla borçlular ile sağlanan anlaşmalar gibi önemli konuları denetim dışı bırakmaktadır. Kurumu Sayıştay dışında denetleyen bir organ olmadığı için, kurum tamamen denetim dışı kalmaktadır. Meclisin en büyük bilgilenme kaynağı olan Sayıştay denetiminin sınırlandırılması, aynı zamanda Meclisin de denetiminin sınırlandırılması anlamına gelmektedir.

Kaynakça

- Ali İhsan Karacan, **Özerk Kurumlar Üzerine Denemeler**, İstanbul: Creative Yayıncılık, Kasım 2002
- Ali Ulusoy, “Bağımsız İdari Otoriteler”, **Danıştay Dergisi**, Sayı:100, 1999
- Ali Ulusoy, “Kamu Hizmetleri Anlayışında Yeni Yönelimler: Avrupa Yapılanmasının Kamu Hizmeti Teorisine Etkileri”, **Amme İdaresi Dergisi**, Haziran 1998
- Antonio Estache, “Designing Regulatory Institutions For Infrastructure-Lessons From Argentina” **World Bank Public Policy Journal**, Public Policy for the Private Sector Note, No:114, May 1997, <http://rru.worldbank.org/Documents/PublicPolicyJournal/114estac.pdf>. (13.03.2007)
- Bachdach Kagan, **The Problem of Regulatory Unreasonableness**, Philadelphia: Temple University Press, 1982
- Commissione Nazionale per le Società e la Borsa Resmi Web Sitesi, <http://www.consob.it/mainen/consob/what/funding/funding.html?symbblink=/mainen/consob/what/funding/index.html>, (02.08.2007)
- Evelyn Levy, “Presentation of Results and Recommendations” in Ensuring Accountability and Transparency in The Public Sector, Forum, Brazil, 5-6 December 2001, www.oecd.org/dataoecd/6/37/2724177.pdf, (01.02.2007)
- Fabrizio Gilardi, “Regulation Trought Independent Agencies in Western Europe, New Institutional Perspectives”, **Workshop for Theories of Regulation**, Oxford, Nuffield Collage, May 2002, http://wwwpeople.unil.ch/fabrizio.gilardi/download/Gilardi_Oxford.pdf, (12.02.2005)
- Fatih Türe, “Bağımsız İdari Otoritelerin Türk Yönetim Yapısı İçerisindeki Yeri”, **T.C. Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Tartışma Tebliği**, No: 2004/09, 2004
- Financial Services Authority Resmi Web Sitesi, <http://www.fsa.gov.uk/Pages/About/Who/Accountability/Parliament/index.shtml>, (11.06.2007)

- Financial Supervisory Service (Güney Kore) Resmi Web Sitesi, (10.07.2007)
<http://englis.fss.or.kr/fsseng/cabu/int/org.jsp?menuName=INTRODUCTION&menuIndex=167>
- Gilardi, Fabrizio, “Regulation Trought Independent Agencies in Western Europe, New Institutional Perspectives”, Workshop for Theories of Regulation, Oxford, Nuffield Collage, May 2002, (12.02.2007)
http://www.people.unil.ch/fabrizio.gilardi/download/Gilardi_Oxford.pdf
- Jhon Braithwaite, “Accountability and Governance Under The New Regulatory State”, **Australian Journal of Public Administration**, Vol:58(1), Mart 1999
- Metin Günday, “Panel Konuşması” **Bağımsız İdari Otoriteler Sempozyumu**, 5 Kasım 2001, Rekabet Kurulu Yayınları, Yayın No: 80, Ankara, 2001
- Musa Eken, “**Kamu Yönetiminde Gizlilik Geleneği ve Açıklık İhtiyacı**”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt:27, Sayı:2, 1994
- Ömer Faruk Batirel, **Kamu Bütçesi**, Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları No: 460/693, İstanbul: Yayılım Matbaası, 1994
- Paul Taske, “The New Role and Politics of State Regulation”, **Regulation**, Fall 2004
- Sigurdur Helgason, **Towards Performance-Based Accountability**, OECD Public Management Service, 1997,
<http://www.oecd.org/dataoecd/10/61/1902720.pdf>, (12.02.2007)
- Turgut Tan, “Bağımsız İdari Otoriteler veya Düzenleyici Kurullar”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı:35/2, Haziran 2002
- Uğur Emek, **Regülasyon ve Rekabet**, Sempozyum, Ankara: Rekabet Kurulu Yayınları, Yayın No: 81, 2002
- Ünal Zenginobuz, “Uluslararası Karşılaştırmalar”, **Bağımsız Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye Uygulaması**, Yayın No: TÜSİAD-T/2002-12/349, İstanbul, 2002
- White House Resmi Web Sitesi, <http://www.whitehouse.gov/omb/> (13.07.2007)
- 1982 Anayasası, <http://www.tbmm.gov.tr/Anayasa.htm>, (01.06.2007)

- 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 30.07.1981 Tarihli ve 17416 Sayılı Resmi Gazete
- 4389 Sayılı Bankalar Kanunu, 23.06.1999 Tarihli, 23734 Sayılı Resmi Gazete, <http://rega.basbakanlik.gov.tr/> (04.03.2007)
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, **Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve İlgili Mevzuat**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2004.

İNGİLTERE’DE “EN İYİ DEĞER” REJİMİ VE DENETİM SİSTEMİ

Dr. Sefa ÇETİN*

Giriş

Özellikle 1980’li yıllardan sonra İngiltere, ABD, Yeni Zelanda ve Kanada gibi ülkelerde kamu hizmetlerinin sunulmasında farklı yaklaşımlar uygulanmaya başlamıştır. Kamu kuruluşlarını taleplere cevap veremeyen, pahalı ve tekelci bürokrasiler haline getiren klasik yönetim anlayışları yerini, serbest piyasa mekanizmasını da kullanmak ve kamu sektörünü küçültme yollarını aramaya yönelmek suretiyle, daha az harcama yaparak daha hızlı ve daha etkin kamu hizmeti sunulması hedefine odaklanan bir anlayışa bırakmıştır.

Kamu yönetiminde etkin hizmet sunumunu gerçekleştirmek amacıyla farklı ülkelerde farklı modeller uygulanmış; ancak zaman içerisinde değişen koşullara uyum sağlamak amacıyla bu modeller de revize edilmiştir. Sürekli kendisini yenileyen bir yönetim çerçevesi içerisinde hizmet sunum mekanizmaları da dinamik bir süreç içerisinde değişime uğramıştır. Örneğin, kamu hizmeti yönetimine taşınan ‘Zorunlu Rekabetçi Piyasa’ (Compulsory Competitive Tendering-CCT) mekanizması ilk defa İngiltere’de, düzenli ve zorunlu olarak uygulanmış (Doig and Wilson, 1991), ancak daha sonraları bu sistemde hizmet kalitesinin düştüğü, etkinliğin sağlanamadığı, hizmet sunumunda bürokrasinin arttığı, çalışanların iş tatminsizliği düzeyinin yükseldiği ve rekabetin araç değil amaç haline geldiği görülmüştür (DETR, 1998a). Bu durum, yeni arayışları ve farklı yaklaşımların geliştirilmesini kaçınılmaz kılmıştır.

Bu çerçevede İngiltere’de 2000’li yıllardan itibaren kamu hizmetlerinin sunumunda esas alınmaya başlanan yeni yaklaşım, “En İyi Değer (Best Value)” rejimi adı altında somut politika ve uygulama araçlarına dönüştürülmüştür. Bu sistemde, devlet ile halk arasındaki ilişkiler yurttaşların beklentileri ile uyumlu olarak yeniden şekillendirilmeye çalışılmış ve yerel kamu hizmetleri, kullanıcı ihtiyaçları doğrultusunda yeniden tasarlanmaya başlanmıştır.

* Malatya Vali Yrd.

Bu yeni yaklaşım çerçevesinde, çağdaş bilgi teknolojileri kullanılarak hizmete daha kolay ve düşük maliyetle ulaşılması hedeflenmiş; kurumların kendi başlarına üstesinden gelemeyecekleri çok boyutlu ve karmaşık sorunların çözümü için kamu, özel ve gönüllü sektörler arasında yerel düzeyde işbirliği olanaklarının araştırılıp desteklenmesi benimsenmiştir. Hizmetlerin sunulma biçimi, kalitesi, maliyeti, yeri ve hızının ölçülerek, sonucun halka duyurulması amaçlanmıştır.

Kamu hizmetlerinde *ekonomiklik, etkinlik ve etkililik* kurumlarının işletilmesinde denetim/teftiş sistemine özel bir önem verilmiş; yapılan düzenlemelerle, İngiltere Denetim Komisyonu ile birlikte bağımsız denetim kuruluşları da bu alanda yetkili ve görevli kılınmışlardır (Martin, 1999). Bu nedenle farklı bir yaklaşımı ve yeni bir model denemesini içeren En İyi Değer sürecinin önemli bir unsurunu oluşturan denetim/teftiş düzenlemelerinin de iyi anlaşılması zorunluluğu bulunmaktadır.

İngiltere’de son 10 yılda, kamu hizmetlerinin sunumunda uygulanan “En İyi Değer Süreci ve Denetim Sistemi” bu çalışmanın çerçevesini oluşturmaktadır. Çalışmada, hizmet değerlendirmesi, performans ölçümü, performans planları, 4C modeli ve yeni denetim/teftiş sistemi gibi En İyi Değer bileşenleri incelenmiş, ancak denetim sistemine, özellikle de yerel yönetimler Sayıştayı olarak nitelendirilebilecek olan Denetim Komisyonunun yaptığı denetimlere ağırlık verilmiştir. Ayrıca bu çalışma ile Türkiye’de kamu yönetimi literatürüne henüz girmemiş bir kamu hizmeti yönetimi yaklaşımının en azından çok temel çizgilerle tanıtılmasına katkıda bulunulması amaçlanmıştır.

En İyi Değer Kavramı

En İyi Değer rejimi, İngiltere’de yerel kamu hizmetlerinin modernleştirilmesi programının temelidir (Demirkaya, 2006). Bu yaklaşım, yerel yönetimlerin sağladığı hizmetlerde standardı, kaliteyi, maliyeti, etkinlik, etkililik ve tutumluluğu esas alan bir sistemi öngörmüş (DETR, 1999a) ve ilk defa Beyaz Belge adı verilen bir hükümet dokümanında yer almıştır (DETR, 1998a). 1999 yılında çıkarılan Yerel Yönetimler Yasası ile de yasal düzenlemeye kavuşturulmuştur. Bu yasa ile ‘Zorunlu Rekabetçi Piyasa’ (CCT) için tanımlanan süreçler ortadan kaldırılmış, 2000 yılından itibaren bütün yerel otoriteler (polis ve itfaiye dahil) “En İyi Değer” rejimini uygulama yükümlülüğü altına girmişlerdir.

En İyi Değer bütün kamu hizmetlerine uygulanmıştır. Yerel otoritelerce sağlanan tüm kamu hizmetlerinin her beş yılda bir gözden geçirilecek şekilde (service review) “En İyi Değer Performans Yönetimi Çerçevesi”nin oluşturulması öngörülmüştür. Yerel otoriteler hizmet standartları ve maliyetleri ile ilgili olarak halkın görüşünü almakla yükümlü tutulmuştur. Bu yolla hedeflerin taleplere göre belirlenmesi ile hizmette etkinlik ve kalitenin artırılması yolunda önemli bir adım atılmıştır.

Söz konusu uygulamada, yerel kuruluşlar gerek özel gerekse gönüllü sektörde aynı hizmeti en iyi şekilde veren diğer yerel otoritelerle kendi hizmetlerini karşılaştırırken, “rekabet” unsuru da iyileştirme için kullanılan bir araç olarak kalmaya devam etmiştir. Bu sistemde, gönüllü rekabetçi piyasa modeli kabul edilmiş, diğer kuruluşlarla çalışacak yerel yönetimler cesaretlendirilmiş ve hizmet sağlamada “karma yöntem” kabul edilmiştir (DETR, 1998a).

Son yirmi yılda yapılan yerel yönetim reformlarının tamamlayıcısı olarak görülen (Boyne, 1998) bu yeni rejimde, kuruluşların geçmiştaki başarılarını ve gelecekteki hedeflerini gösteren detaylı yıllık performans planlarının özetlerinin yayınlanması ve aynı zamanda da Denetim Komisyonu tarafından belirlenen performans göstergeleriyle hizmet sunumundaki başarıların ölçülmesi öngörülmüştür (Audit Commission, 1998).

Sistemin Amacı ve Kapsamı

Yerel kamu hizmetlerinin çağdaş nitelik ve ölçekte sunulması ve özel sektör hizmetleriyle aynı düzeye getirilmesi beklentisi, bu sistemin arka planı olarak görülebilir. Yerel kuruluşlar tarafından sağlanan kamu hizmetlerinde gerçek ve olumlu farklar yaratarak, hizmetlerin tasarlanmasında kurumsal ölçütlerden ziyade vatandaşların önceliklerinin dikkate alınması benimsenmiştir (Demirkaya, 2006). Bu sistemde sadece yerel kamu hizmetlerinin *iyileştirilmesi* değil ve fakat aynı zamanda bu iyileşmenin *sürekliliği* de amaçlanmıştır. Yerel otoritelerin ihtiyaç duyduğu değişimin kapsamı farklı olmuş; bunlardan bir kısmı performanslarını yeterli bulurken diğerleri de ihtiyaçlarının sınırlarını daha geniş tutmuşlardır.

Hizmet Değerlendirmesi (Service Review)

Yıllık performans hedeflerine ulaşmak için eylem planları uygulama yükümlülüğü getiren En İyi Değer süreci 1 Nisan 2000 tarihinde bütün yerel kuruluşlarca uygulanmaya başlanmış ve en az her beş yılda bir bütünsel

performans değerlendirmesi yapılmaya başlanmıştır. Yerel kamu hizmetlerinde *sürekli* iyileşmeyi amaçlayan hizmet değerlendirmesi (service review) (DETR, 1998a), sunulan hizmetlerin gözden geçirilmesi ve devamının gerekip gerekmediğinin sorgulanması, olarak tanımlanmıştır. Buna göre her yönetim hizmetlerin amaçlarını ve işlevlerini gözden geçirmekte, belirlenen performans standartları ve öngörülen hedefleri de diğer hizmet sağlayıcılarla karşılaştırarak ulaştığı performans durumunu ortaya koymaktadır (HMSO, 1999). Hizmet değerlendirmesi aşağıdaki dört unsur dikkate alınarak yapılmaktadır:

- Sorgulama (Challenge), yani hizmetin sağlanma nedeni ve biçimi,
- Karşılaştırma/Kıyaslama (Compare), yani diğer kuruluşların ulaştıkları performans düzeyi ile kıyaslama,
- Danışma (Consult), yani vergi yükümlülere, hizmetten yararlananlar ve yerel topluluğun görüşünü alma,
- Rekabet (Competition), yani performansı artırmak için diğerleriyle rekabet etme (DETR, 1999a).

En İyi Değer sürecinin temel taşlarını oluşturan ve ‘4C’ olarak adlandırılan bu unsurlar, kuruluşların *etkin, etkili ve ekonomik (tutumlu) hizmet* sağlamaları için tasarlanmıştır (DETR, 1999a). *Sorgulama* (challenge) unsuru, hizmetin gerekliliğini ve sunulma biçimini sorgulamaktır. *Kıyaslama* ise, hizmetin diğer yerel kuruluşlarca üretilen hizmetlerle karşılaştırılmasını öngörmektedir (DETR, 1999d). *Danışma* da, biraz daha belirsiz bir kavram olup; gerek bireysel gerekse farklı toplulukların yer, çıkar ve kimlik gibi unsurların da dikkate alınarak görüşlerinin sorulmasını içerir (Geddes and Martin, 2000).

Değerlendirmenin son unsuru olan *rekabet* ile de, sağlanan hizmetin nitelik, hız ve maliyet açısından avantajlı hale getirilmesi söz konusudur. Verimli ve etkin hizmet için *adil ve açık rekabet* kurallarına uyulması öngörülmüştür.

Performans Ölçümü

Lawton ve Rose (1999) performans yönetimini, “organizasyonun, hedef ve amaçlarına ulaşmasını sağlayan yönetsel çalışma” şeklinde tanımlamışlardır. Aynı zamanda birtakım alt faaliyetlerin düzenli biçimde

yerine getirilmesini de içeren bu süreç, örgütsel amaçlara ulaşılmasında önemli katkılar sağlamaktadır.

Performans yönetimi “ölçme” gerektirir. Böylece, faaliyetlerin sonuçları izlenerek hem örgütsel amaçların istenen biçimde belirlenip belirlenmediği hem de çalışanların işlerini doğru yapıp yapmadıkları denetlenmiş olmaktadır. Performans yönetiminde asıl olan, amaçların belirlenmesi ve performans sonuçlarının değerlendirilmesidir.

Performans 3e olarak bilinen, ekonomi (tutumluluk), etkinlik ve etkililik unsurlarından oluşmaktadır (Waine ve Cutler, 1994). Denetim Komisyonu tarafından yerel yönetimlerde performans ölçümü üzerine yapılan bir çalışmada bu terimler şöyle tanımlanmıştır:

- *Ekonomi*, yerel yönetimin amaçlarına en uygun hizmetleri piyasadan en düşük fiyatla satın alması,
- *Etkinlik*, belirli miktar ve nitelikteki bir hizmetin, daha önceden tanımlanan özellikler ile buluşturulması,
- *Etkililik* ise yerel yönetimin amaçlarına ulaşmak için doğru hizmetler sunması,

anlamına gelmektedir (Audit Commission 1983).

Kamu hizmetlerinde hızlı ve ölçülebilir ilerlemeler sağlamak ve sürdürmek, performans yönetimi sürecinin odağını oluşturmaktadır. Yasal düzenlemede, her kuruluşun gelecek beş yıl içinde hizmet sunumunda en iyi ilk %25’de yer alan bütün yerel otoritelerin düzeyine yükselmesi teşvik edilmiş, yerel hizmetlerde performans ölçümleri En İyi Değer rejiminin önemli bir bileşeni haline getirilmiştir. Yasal düzenlemeye göre, merkezi hükümet yerel kamu hizmetlerinde performansı geliştirmek için çeşitli hedefler belirlemiştir. Bunlar özetle (DETR, 1998a):

- Kalite hedefleri, beş yıl sonunda yerel otoritelerin en başarılı %25’inin gösterdiği performansa ulaşacak düzeyde,
- Maliyet hedefleri açısından, beş yıl sonunda yerel otoritelerin en başarılı %25’inin gösterdiği performansa ulaşacak şekilde,
- Yıllık hedefler beş yıllık hedeflerle uyumlu olacak düzeyde, belirlenmektedir.

Boyne’ye göre (1999), hedeflerin belirlenmesi özellikle kalite ve etkinlik açısından zayıf olan kuruluşlar üzerinde baskı yapmış, performansı geliştirmek için belirlenen hedefler birtakım sorunları beraberinde getirmiştir. Sırasıyla:

- Kalite ve maliyet ölçümünün uygun, etkili ve doğru biçimde yapılabilirliği,
- Çok farklı koşullarda çalışan yerel kuruluşların birbirleriyle karşılaştırılabilirliği,
- Belirlenen performans hedeflerine beş yıllık bir sürede gerçekten ulaşılabilirliği, belirsizliğini korumaktadır. Örneğin bu aşamada, özellikle düşük performanslı yerel yönetimlerin hedeflerine ulaşabilmeleri oldukça zor gözükmektedir.

Ortaya çıkan bu sorunlar çözümlenebilse dahi, merkezden belirlenen hedefler, yerel yönetimler için bazı olumsuzluklar içermektedir. Örneğin, böyle bir durumda yerel demokratik sorumluluk kurumunun işlevselliği zayıflamaktadır. Benzer bir sorun da performans göstergeleri ile ilgilidir. Organizasyonlar ölçülebilen ve gözlemlenen faaliyetlere daha çok odaklanma eğilimindedirler. Eğer hedeflerin tutturulması ‘Örnek Yerel Yönetim’ (Beacon Council) olmanın şartı ise, yerel yönetimde bu olguya her zaman öncelik verilecektir.

Merkezden hedef belirlenmesinin bir başka sakıncası da, bütün yerel yönetimlerin dikkatlerini aynı performans göstergelerine yöneltmeleri nedeniyle En İyi Değer’de asıl amaç olan *yaratıcılık yoluyla gelişmenin* yavaşlaması olasılığıdır. En İyi Değer Rejimi’nde sorumluluk *yerel halka karşı yükümlülük* olarak nitelendirilmiştir (Boyne, 1999).

Performans Planları

Yerel yönetimler yıllık performans planları yayınlamaya temel hizmet değerlendirmesi yapmaktadırlar. Performans planlarının amacı yerel yönetimlerin belirledikleri amaç, vizyon ve misyonlarının halka duyurulmasıdır. Bu planların içeriği ikincil bir mevzuat çalışması ile hükümet tarafından belirlenmektedir. Yeşil ve Beyaz Belgelere (DETR, 1998ab) göre, yerel yönetimler performans sonuçlarını başka kuruluşların performans sonuçları ile karşılaştırırken, uzun dönemli hedeflerini ve bu hedeflere ulaşmak için kullanacakları araçların detaylarını da yayınlamak durumundadırlar. Bir yönetimin sunduğu hizmetlerdeki verimlilik ve etkinlik

ilkeleri açısından sorumlu tutulması ve yine bu hizmetlerdeki iyileştirmeler için yararlandığı araçların gösterilmesi anlamına gelen performans planları, yöre halkı ile diyalog kurularak tasarlanmaktadır (DETR, 1999d).

MORI şirketi tarafından, Denetim Komisyonu için yapılan bir araştırmaya göre (Audit Commission, 2000b), yerel yönetimlerin çoğu En İyi Değer Planlaması’nı zor fakat yararlı bulmuşlar; bu yaklaşımı yerel ölçekte olumlu değişikliklere öncülük edecek bir uygulama olarak değerlendirmişlerdir. Araştırma raporu, yerel yönetimlerin kendilerini konumlandıkları yer ile gitmek istedikleri yeri görmeleri açısından bilgilendirici niteliktedir.

En İyi Değer genelde olumlu karşılırken, En İyi Değer Performans Planları’nın (BVPP) yayınlanma zamanı ve mevzuat düzenlemesi konusunda otoritelerin bazı eleştirileri de olmuştur. Örneğin bunların %60’a yakını performans planlarında yer alan göstergelerin iki ayrı otorite (merkezi hükümet ve yerel yönetimler) tarafından belirlenmesinin yararlı olmadığı görüşündedirler.

Merkezi yönetimin ‘En İyi Değer’den beklediği ana sonuç, yerel yönetimlerin performansında *sürekli iyileşme* sağlamaktır (DETR, 1999). Yönetim sürecinin içeriği aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Yerel yönetimler yıllık performans planları hazırlayacaklar,
- 4C (sorgulama, karşılaştırma, yarışma, danışma) değerlendirmesi yapılacak ve yerel yönetimler beş yıllık bir dönem için bütün faaliyetlerini gözden geçirecekler,
- Değerlendirme sonuçlarına göre hazırlanacak eylem planları aracılığıyla hizmetlerde sürekli iyileştirme yapılarak hedefler tutturulacaktır.

Performans Göstergeleri

En İyi Değer sürecinin temel bileşenlerinden birisi olan denetim sisteminin unsurları arasında performans göstergelerinin önemli bir yeri bulunmaktadır. Yerel yönetimlerin sağladığı hizmetlerin etkinlik ve etkililiğini gösteren ölçümler olan performans göstergelerinin iki ana işlevi vardır: Birincisi, ucuz ve kaliteli hizmet üretimi kararlarının alınmasında örgütün planlama politikasına yardımcı olmak; ikincisi de, örgüt dışındakilerin yani üçüncü kişilerin, organizasyonun performansını değerlendirebilmelerine

olanak sağlamaktır. Bunun yolu da, yapılacak tarafsız bir değerlendirme ve buna esas olacak temel verilerin sağlanmasından geçmektedir (Horton and Farnham, 1999).

Performans göstergeleri yerel yönetimlerde performansın ölçülmesinde en önemli araçlar olarak görülmektedir. 1993/1994 yılından beri Denetim Komisyonu, İngiltere’deki bütün yerel yönetimlerin kullanmaları gereken performans göstergeleri yayınlamaktadır. Bu göstergeler yerel yönetimler arasında karşılaştırma yapılmasına da yardımcı olmaktadır. Sayıları 200 civarında olan performans göstergelerinin bir kısmı Denetim Komisyonu, diğer bir kısmı da yerel otoritenin kendisi tarafından belirlenmektedir (Inlogov, 2000). Performans göstergeleri, kuruluşlarda bugüne kadarki “ilerlemeyi” ve bundan sonraki “ilerleme ihtiyacını” da göstermektedir (Audit Commission, 2000a).

Denetim/Teftiş Sistemi

En İyi Değer rejiminin izlenip değerlendirilmesi amacıyla yeni bir denetim/teftiş yaklaşımı uygulamaya konulmuştur. Performans planlarının yasalara uygun olarak hazırlanıp yayınlanmasının denetiminden öncelikle Bağımsız Bölge Denetçileri sorumludurlar. Bu aşamada üç temel unsur denetlenmektedir:

1. Performans planlarının yasalara uygunluğu,
2. Yerel yönetim kayıtlarının tanımlanan performans bilgilerine ve sisteme uygunluğu,
3. Yönetimin En İyi Değer performans yönetimi çerçevesinin yasalara uygunluğu.

Denetçiler performans planlarıyla ilgili olarak hazırladıkları bir raporu, ilgili yerel yönetime, Denetim Komisyonu’na ve eğer plan yasalara uygun değilse ilgili Devlet Bakanlığı’na vermektedirler. Merkezi hükümet ile yerel yönetimler arasında yapılan *müdahale protokolü*’nde, performans planlarını hazırlarken yasal düzenlemeye uyulmamasının sonuçları (örneğin mukayeseli performans göstergeleri, gelecek performans hedefleri) *başarısız* olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda merkezi hükümet yerel yönetimlere müdahale etmektedir (DETR, 1999b).

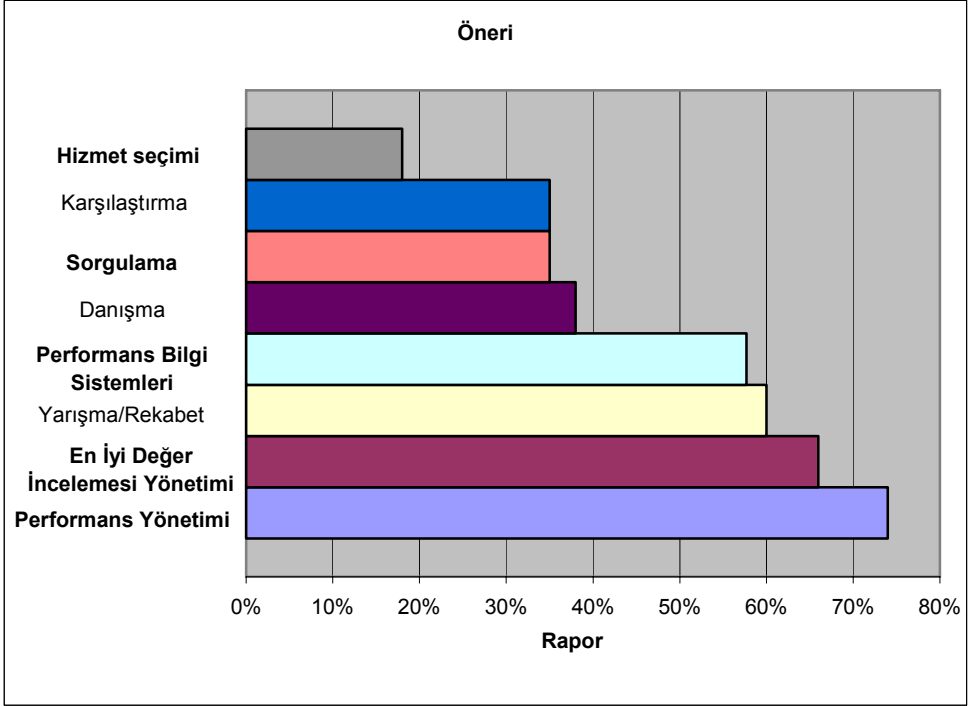
Yine ilgili raporlarda, yerel otoritelerin Denetim Komisyonu tarafından tekrar denetiminin gerekip gerekmediği de karara bağlanmaktadır

(Audit Commission, 2000a). Denetçiler En İyi Değer Sistemi’nde performansın geliştirilmesine özel bir önem vererek sadece hedeflerin *ulaşılabilirliğini* değil aynı zamanda performanstaki değişikliklerin *inandırıcılığını* da kontrol etmektedirler (Ashworth and Boyne, 2000).

Yerel yönetimler, performans planlarını değişik yollarla (örneğin, bu planların kısa özetlerinin bölge sakinlerine dağıtılması) halkın görüşüne sunmaktadırlar. Bu yöntem, yasal bir zorunluluk olmamasına rağmen yerel yönetimin kendi başarı düzeyini halkın penceresinden görebilmesi açısından önemli görülmektedir.

Yerel yönetimlerin En İyi Değer Rejimi’nde başarılı olmaları için yapılan her çalışma desteklenmektedir. Örneğin, Denetim Komisyonu’nun sistemin güçlü ve zayıf yanlarını belirlemek için yaptığı çalışmaya göre (Tablo:1) İngiltere’deki bütün yerel yönetimler En İyi Değer Performans Planları’nı hazırlamayı başarmışlardır. Planların %74’ü denetimden “iyi” almış; %20’si bazı teknik nedenlerle “orta” bulunmuş ve sadece %6’sı “zayıf” görülmüştür. Sadece Hackney (London Borough of Council) için denetim talebinde bulunulmuştur (Audit Commission, 2000b).

Tablo 1. Üzerinde Çalışılması Önerilen Alanlar



Kaynak: Audit Commission, Analysis of All Statutory Audit Reports, England

Performans Yönetimi ve En İyi Değer Hizmet Değerlendirme alanları en önemli çalışma konuları olarak belirlenmiş ve yerel yönetimler de eksiklerini gidermek için bu öneriler doğrultusunda çalışmaya başlamışlardır.

Denetim ve teftiş bazen farklı anlamlarda da kullanılmaktadır. Şöyle ki, denetim ‘para’, teftiş ise ‘standartlar’ üzerine odaklanmıştır. Bu kavramlar Denetim Komisyonu ile diğer kuruluşların teftiş kurulları faaliyetleri arasında bir çeşit yetki ve görev paylaşımını ifade etmektedir (İnlogov, 2000). 1999 yılında çıkarılan Yerel Yönetim Yasası’na göre Denetim Komisyonu En İyi Değer Sistemi’nin uygulanması ile ilgili olarak yerel yönetimleri denetlemekle görevlendirilmiş; diğer teftiş kurulları (eğitim, sosyal hizmetler, polis ve itfaiye

gibi) da yine denetimleri sırasında En İyi Değer konularına da bakmakla yükümlü tutulmuşlardır. Yasa, Denetim Komisyonuna yerel yönetimlerde diğer teftiş kurullarının görev alanı dışında kalan alanlarda teftiş yetkisi vermektedir (örneğin eğlence, ulaşım, çöp toplama, planlama, ekonomik kalkınma, kütüphanecilik) (Boyne, 2000).

Bu arada ilgili Devlet Bakanlığı’nın, ihtiyaç duyulduğunda yerel yönetimleri her zaman denetlettirme yetkisi saklı tutulmaktadır. Örneğin, teftiş raporları yetersiz gelen yerel yönetimlerin tekrar denetletilmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. İngiltere’de teftiş düzenlemelerinde ve raporların hazırlanmasında öncelikli olarak şu konulara dikkat edilmektedir:

- Halkın En İyi Değer rejimi sonuçlarını görmesinin sağlanması,
- Teftiş edilen yönetimin kurumsal vizyonun belirlenebilmesi,
- Merkezi hükümetin politikalarının uygulanma sonuçlarının görülebilmesi,
- Başarısız olunan hizmetlerde gerekli düzeltme yöntemlerinin belirlenmesi,
- En iyi uygulamanın bulunup yaygınlaştırılması (DETR, 1999e).

Denetim Komisyonu’na (Audit Commission, 2000a) göre, “teftişin esas amacı... En İyi Değer’in tüm yerel otoriteler tarafından başarı ile uygulanmasıdır”. Bu süreç, aynı zamanda yerel yönetimlerin uyması ve izlemesi gereken kurum içi sürecin de iyi işletilmesine katkı sağladığından, teftişin En İyi Değer rejimine katkısı yaşamsal nitelikte görülmektedir.

Her teftiş sonunda iki temel yargıya ulaşılmaktadır. Bunlar (Audit Commission, 2008):

1. Sunulan hizmetin niteliği

- Zayıf
- Orta
- İyi
- Çok iyi

2. Sunulan hizmetin geliştirilebilirliği

- Zayıf

- Belirsiz
- Gelişmeye elverişli
- Çok iyi

Denetim Komisyonu’nun denetimler sırasında cevaplarını aradığı temel sorular şunlardır:

1. Sunulan hizmet ile ulaşılmak istenen nedir?
2. Sunulan hizmet ile vatandaşların beklentileri karşılanmakta mıdır?
3. Sunulan hizmetin değeri yapılan harcamaya karşılık mıdır?
4. Sunulan hizmetin kalitesinin göstergesi nedir?
5. Sunulan hizmetin geliştirilme kapasitesi var mıdır?

Yukarıdaki soruların alt başlıkları da vardır. Ancak bunların oturduğu zeminde yukarıda sayılan beş sorunun cevabına bakarak denetim süreci işletilmektedir (Audit Commission, 2008). Süreç sonunda bütün hizmetler ‘Çok İyi’den (üç yıldız ve ‘evet’) ‘Zayıf’ (yıldızsız ve ‘hayır’) kadar çeşitli kategorilere ayrıştırılmaktadırlar. Yaklaşık iki haftalık bir teftiş sonunda müfettişlerce düzenlenen kamuya açık bu rapor, ilgili yerel yönetimin En İyi Değer rejimini başarması, hedeflerini tutturması için alması gereken tedbirleri de içermektedir.

Denetim/Teftiş Sistemi ile İlgili Sorunlar

Denetim/teftiş sisteminin iki temel sorunu vardır: Birincisi, yerel hizmet sunumunda performansı ölçecek, genel kabul görmüş belirli standartların geliştirilmesi ihtiyacıdır. En İyi Değer performans göstergeleri, performansın tüm yönlerini içermemektedirler. En İyi Değer “yerel halka karşı bir yükümlülük” olarak görülmektedir. Farklı bölgelerde yaşayan insanların farklı öncelik ve beklentilerini ölçecek ortak standartların belirlenebilmesi kolay gözükmemektedir.

Bu aşamada, Denetim Komisyonu hizmet standartlarının yorumu konusunda ‘merkezci’ ve ‘yerelci’ görüş olarak iki yaklaşım geliştirmiştir (Boyne, 2000). Bir taraftan ‘teftiş, yerel koşulların tümünü hesaba katacak’, öbür taraftan da “en iyi uygulamaların mükemmelliği ve sürekli gelişmeyi nasıl sağladığını” gösterecektir (Audit Commission, 2000a).

İkinci sorun, ortak hizmet standardı belirlenebilmesine rağmen müfettişler tarafından “bu standartların yorumunda da farklılıkların ortaya

çıkabileceği”dir. Boyne’nin (2000) işaret ettiği gibi benzer standartlarda sağlanan hizmetler farklı müfettişler tarafından farklı şekillerde değerlendirilebilirler. Örneğin hizmetlerin yıldızlarla ödüllendirilmeleri, kanunla kurulan kurullar (örneğin eğitim, sosyal hizmetler) ve Denetim Komisyonu tarafından yürütülen teftiştan farklı olabilir. Böylece, standartlara uyum sağlamak amacıyla teftişte işlevsel ve gerçekçi bir mekanizma kurmak önemli hale gelmektedir. Bu ise, teftiş sonuçlarının örneklem yoluyla tekrar gözden geçirilmesi anlamına gelmektedir ki; müfettişlerin teftişi anlamına gelen bu uygulama da En İyi Değer Rejimi’nde ek bir maliyet olarak görülmektedir.

En İyi Değer Rejimi’nde fayda-maliyet analizlerinin sonuçlarının hizmetlere hangi oranda yansıdığı süreç maliyetlerine bağlı olmaktadır (Boyne, 2000). Bu oranın değerlendirilmesi teknik ve kavramsal bazı sorunları da içinde barındırır.

Birinci olarak, hizmetlerdeki iyileşme ile ilgili yargılar dikkati çekmektedir. Kimin görüşüne göre iyileşme? Muhtemel cevaplar şunlar olabilir: Hizmet kullanıcıları, yerel ve ulusal vergi yükümlüleri, denetçi ve müfettişler. Performansın hangi boyutu ile ilgili iyileşmeden söz edilmektedir? Örneğin hizmetlerin daha adaletli dağıtımı, aynı hizmeti basitçe herkese sunmaktan daha yüksek maliyetler gerektirebilir. Tercih adil fakat pahalı veya ucuz ama adaletsiz bir hizmet sunumu mu? Bu durumda örneğin, sürdürülebilir bir iyileşme kolay olmayacaktır.

İkinci olarak, En İyi Değer süreci maliyetlerinin de göz önüne alınması gerekir. Bu süreç, gerekli incelemeler (sorgulama, karşılaştırma, danışma ve yarışma gibi) için hazırlanma, performans planlarının basımı ve yayımı gibi konuları içermektedir. Yerel yönetimlerin Çevre Bakanlığı ve Denetim Komisyonu’na gönderdiği performans göstergelerinin önemli oranda artmamasına rağmen verileri toplamak yine de pahalı olmaktadır. Bu durumda En İyi Değer bir ‘denetim patlaması’ anlamına da gelmektedir (Power, 1997).

Sonuç

İngiltere’de 2000’li yılların başından itibaren uygulanmaya başlanan En İyi Değer sistemi, kamu yönetimi alanındaki yeni arayışlara farklı bir model sunmaktadır. Özellikle yerel hizmetlerin sunumu açısından yeni kamu yönetimi yaklaşımlarında öngörülen araçları somut mekanizmalar temelinde

uygulamaya geçirmeyi hedefleyen bu sistem, birçok yönü ile başarılı sonuçlar doğurmuştur. Ancak her sistem ya da düzenlemede olduğu gibi, bu sistemin de uygulanmasında birtakım aksaklıklar ve umulmayan olumsuz etkiler ortaya çıkmıştır.

Her şeyden önce En İyi Değer denetim/teftiş uygulamasında maliyetin yüksekliği, yerel yönetimlerin hizmet verme kabiliyetlerini olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle Denetim Komisyonu’nun sadece riskli yerel yönetimlerde örnekleme yoluyla denetim yapması önerilebilir. İngiltere’de faaliyet gösteren Yerel Yönetimler Derneği ile Gelişme ve İlerleme Ajansı’nın yapacakları olumlu katkılarla teftiş ihtiyacı da azaltılabilecektir. Buna ek olarak, denetim/teftiş uygulamaları için alınan ücretler yerel yönetimlerin kapasiteleri ile orantılı tutulabildiği takdirde adaletli bir denetim süreci de başarılmış olacaktır.

Bu arada, denetimin yoğunluğu nedeniyle merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerinde müdahale imkânı artırılmış olduğundan, yerel yönetimlerin özerkliklerinin azalması riski de ortaya çıkmıştır. Bu olumsuzluğu ortadan kaldırmak için denetçi ve müfettişlerin görevlerinin sadece sorunları belirleme ve gerekirse merkezi hükümete müdahale kararı alması için öneride bulunmaktan ibaret olduğu kabulüne rağmen, yine de bu konudaki endişeyi giderecek yeni yaklaşımlara ihtiyaç duyulduğu değerlendirilmektedir.

Denetim Komisyonu tarafından geliştirilen ve En İyi Değer Denetim/Teftiş sonucu olarak özetlenen ‘üç yıldız’ sisteminin de tartışmalı olduğu kabul edilmelidir. Örneğin, hizmetlerin ‘zayıf’ olarak nitelendirildiği yerel yönetimlerde, üst düzey yöneticilerde diğer çalışanlara göre daha çok isteklendirme kaybı olabilecek, kurumsal iyileşme sağlamak çok daha zorlaşacaktır. Bu nedenle, örneğin, bazı üst düzey yöneticiler başarısızlık damgası yiyerek kariyerlerini tehlikeye atmamak için işlerini bırakmak zorunda kalabileceklerdir.

Yukarıda belirtilen bazı yetersizliklerine rağmen En İyi Değer Rejimi İngiliz yerel kamu hizmetlerinde üretimden tüketime kadar önemli yaklaşımlar getirmiş, özgün bir model özelliği taşımaktadır. Bu sistem, hem merkezi hem de yerel yönetimler açısından bir öğrenme süreci niteliği ile de öne çıkmaktadır. Sistemin aksaklıkların gidermek ve başarısını pekiştirmek için, yaşanan deneyimlerden de yararlanarak, bu rejimin işlerliğini destekleyecek yeni düzenlemeler yapılmaya devam edilmelidir.

Geliştirilen bu sistem ve uygulama sürecinde elde edilen deneyimler, ülkemizdeki yönetimi geliştirme çabalarının başarısı açısından önemli bir referans oluşturabilir. Dolayısıyla ülkemizdeki reform girişimlerinde ve yerel yönetimlerimizdeki yeniden yapılanma çalışmalarında, İngiltere’deki bu deneyimlerin dikkate alınması yararlı olacaktır.

KAYNAKÇA

- Ashwort, R. and Boyne, G. (2000), Promises and Performance. In Clark, T. and Hoggart, K., *People, Parties and Policies* (Westview, Boulder).
- Audit Commission (1983), *Performance Review in Local Government: a Handbook for Auditors and Local Authorities*, London: HMSO
- Audit Commission (1998), *Consultation on local authority performance indicators*. London: Audit Commission.
- Audit Commission (2000a), *Seeing is Believing: How the Audit Commission Will Carry Out Best Value Inspections in England* (Audit Commission, London).
- Audit Commission (2000b), *A step in the right direction: Lessons from best value performance plans* (Audit Commission, London).
- Audit Commission (2008), Benefits Inspection Methodology, Scoring Benefits Inspections, <http://www.audit-commission.gov.uk/bfi/inspection.asp>
- Boyne, G. (1998), ‘Public Services Under New Labour: Back to Bureaucracy?’, *Public Money and Management*, vol,18.
- Boyne, G. A. (1999), Processes, performance and Best Value in local government. *Local Government Studies*, 25, 3, pp.1-15.
- Boyne, G. (2000). External Regulation and Best Value in Local Government. *Public Money & Management*, July-September.
- Demirkaya, Y. (2006) The Changing Management of Local governments Under New Labour in England: Best Value Policy, *Public Administration and Management*, Volume:11, Number:2, pp.44-74.
- DETR (1998a) *Modernising local government: Improving local services through Best Value*, London: DETR.
- DETR (1998b) *Modern local government: In touch with the people*, Cm 4014, London: The Stationary Office.
- DETR (1999a) *Summary of responses to 'Modernising local government: Improving services through Best Value'*, London: DETR.
- DETR (1999b) *Protocol on intervention powers*, London: DETR.

- DETR (1999d) *Implementing Best Value: A consultation paper on draft guidance*, London: DETR.
- DETR (1999e), *Circular 10/99 Local Government Act 1999: Part I, Best Value*, (DETR, London).
- Doig, A. and Wilson, J. (2000) ‘Local Government Management: A Model For the Future?’. *Public Management*, Vol.2, Issue 1.
- Geddes, M., and S.J. Martin. (2000). ‘The Policy and Politics of Best Value: Currents, Cross-currents and Under-currents in the New Regime’, *Policy and Politics*. Vol.28, num.3, July 2000: The Policy Press.
- HMSO, (1999), *Local Government Act*. London: The Stationary Office.
- Horton, S. and Farnham, D. (1999), ‘*Public Management in Britain*’. London, Macmillan.
- Inlogov, (2000). *Inlogov informs on Best Value*. Part 1, Institute of local government studies. The University of Birmingham.
- Lawton, A. and Rose, A. (1999), *Public Services Management*. Harlow: Financial Times/Prentice Hall.
- Martin, S.J. (1999), ‘Picking winners or piloting best value? An analysis of English Best Value bids’, *Local Government Studies* 25, 2, pp.53-57.
- Power, M. (1997), *The Audit Society*, Oxford: Oxford University Press.
- Waine, B. and Cutler, T. (1994), ‘*Managing the Welfare State, The politics of public sector management*’ Berg, Oxford.

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE DENETİM ETİĞİ

Seyit KOÇBERBER*

GİRİŞ

Denetim mekanizmalarının yeterince gelişmediği veya etkin kullanılmadığı sistemlerde, yönetimlerin genellikle düzgün çalışmadığı bilinen bir gerçektir. Başarılı bir yönetim sistemi için iyi işleyen bir denetim sistemi şarttır. İyi bir denetim sistemi ise denetim standartlarına uyulmasıyla mümkündür.

Çağdaş dünyada, denetçiler denetlenenden bağımsız olarak görevlendirilmektedir. Bu durumun sonucu kamu kesimi denetçiliği tıpkı özel kesim denetçiliği gibi bağımsız bir meslek haline gelmiştir.

Son dönemde yürürlüğe giren bazı yasalarla Türk kamu yönetiminin denetim sisteminde yeni düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu yasal düzenlemelerin başında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gelmektedir. 5018 sayılı yasa ve bu yasaya paralel getirilen diğer bazı düzenlemelerle denetim sistemi yeniden yapılandırılmaya çalışılmaktadır.

Denetim sistemiyle ilgili yapılan söz konusu düzenlemelerde, yolsuzluğun olmadığı, uluslararası sistemle uyumlu, etkin, verimli ve tutumlu çalışan bir kamu yönetimi hedeflendiğinden şüphe yoktur. Ancak, söz konusu düzenlemelerde, mali sistemin altyapısını oluşturan uygulamalar ve sistemi işleteceklerin tabi olacakları usuller dikkate alınırken, sistemin başarısını sağlamak için asıl gerekli olan insan faktörünün ihmal edilmemesi de büyük önem taşımaktadır. Uygun kalitede insan kaynağı olmadığı durumlarda sistem ne kadar mükemmel olursa olsun düzgün çalışmayabilmektedir. Bu nedenle; kurulan denetim sisteminin başarılı işleyebilmesi için hukuk kurallarının yanında, denetçilerin bazı vasıflara sahip olması da büyük önem taşımaktadır.

Bu vasıfların başında ise ahlak gelmektedir. Ancak, ahlak kavramı genellikle belli bir kültüre özgü değerler içerdiğinden, yere ve zamana göre değişim gösterebilmektedir. Bu nedenle, meslekler için etik kurallar

* Sayıştay Uzman Denetçisi

geliştirilmiştir. Meslek Etiği kuralları uluslararası kuruluşlar ve meslek örgütleri tarafından belirlenen ilkeler çerçevesinde şekillenmektedir.

Bu bağlamda; Türk kamu yönetiminde görev yapan denetçiler için uluslararası denetim kurumlarının belirlediği standartlara uygun etik kuralların varlığı büyük önem taşımaktadır. Ancak, hemen belirtmek gerekirse uluslararası standartlara uygun etik kuralların belirlenmemiş olması, Türk kamu yönetiminde görev yapan denetçilerin etik davranmadığı anlamına gelmez. Burada söz konusu olan, dünyanın her yerinde mesleğini icra eden denetçilerin diğer ülkelerin denetçileriyle mesleki ortak etik değerlere sahip olmasıdır.

Bu çalışmada, Dünyada ve Türkiye’de denetim etiği konusunda yapılan çalışmaların incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla, öncelikle etik kavramı irdelenmiş; sonrasında Dünyada ve Türkiye’de denetim etiği ile ilgili yapılan çalışmalar incelenmiştir.

ETİK KAVRAMI

Etik kavramı, Yunanca “ethos” sözcüğünden türetilen “davranış biçimini ifade eden karakter” anlamına gelen, ahlaki değerler statüsü olarak tanımlanır. Yunanca’da “ta” ve “éthé” sözcükleri, örf anlamına gelmektedir. Latince’de de, mores, yine aynı kavramı, örfü anlatmak üzere kullanılmaktadır. Türkçe’de, etik hem sıfat, hem de isim olarak kullanılabilir. Sıfat olarak kullanıldığında, bir tavrın, bir davranışın kurallara uygunluk derecesini gösterirken; isim olarak kullanıldığında bir bilim dalını, bir disiplini anlatmaktadır (Keleş ve Hamamcı, 2002: 232-233).

Çoğu zaman etik sözcüğü ile eş anlamlı olarak kullanılan ahlak, Arapça kaynaklı bir sözcük olup, yaratılış kökeninden gelmesi nedeniyle, yaratılıştan getirilen huy biçiminde değerlendirilmişse de; zamanla anlamı değişime uğramış ve “bireyin sosyal değerleri” olarak, Türkçe’de kullanılmaya başlanılmıştır (Bal ve Beren, 2003:10). Ahlak sözcüğünün İngilizce’de karşılığının “ethics” olması nedeniyle ahlak, Türkçe’de etik anlamını da içerir şekilde kullanılmaktadır (Arda ve Pelin, 1995: 324). Gerçekte ise ahlakla etik arasında genişlik-darlık, kuram ve uygulama açısından farklılıklar söz konusudur. Ahlak, nasıl davranılmasına ilişkin, yazılı olmayan pratik kuralları kapsarken; etik, daha somut kavramları içerir ve bu kavramlardan neler çıkabileceği üzerine çalışır (Pehlivan, 1998: 9).

Ahlak, temel olarak insanın değer ve tutumlarını içerirken; etik, bu alanda yapılan bilimsel çalışmaları içermektedir. Başka bir anlatımla etik, davranışlarımıza felsefi bir bakış açısıyla yaklaşarak doğru-yanlış, ödev-yükümlülük, toplumsal ve sosyal sorumluluk kavramlarını sorgular. Bu sebeple, etik ve ahlak kavramları birbirinin yerine kullanılamaz (Kılavuz, 2003: 26).

Etik kavramının temelinde sorumluluk duygusu vardır. Sorumluluk anlayışında geçmişte olup bitenlerin sorumlusu olmaktan çok, geleceğe dönük olarak alınması gereken önlemleri almak güdüsü söz konusudur (Keleş ve Hamamcı, 2002: 235). Bu anlamda toplum içindeki her bireyin sosyal sorumluluk adını verebileceğimiz bazı kaçınılmaz yükümlülükleri vardır (Özel, 2000: 18). Bireyin etik sorumluluklarını yerine getirmesi, etik davranışları oluşturur. Etik davranışları belirleyen etik ölçüler, zaman içerisinde toplumsal dinamiklere paralel olarak değişebilir. Bu nedenle etik davranışlar dinamiktir (Kuçuradi, 1998).

Günümüzde etiğe olan ilgi artışı, bazı mesleklerde karşılaşılan etik sorunların artmasının ya da artan sorunların farkına varılmasının bir sonucudur. 20. yüzyılın son çeyreğinde “etik” sözcüğü daha çok duyulmaya başlanmıştır. Başta “tıp etiği” olmak üzere, çevre sorunlarının insana ya da insanlığın geleceğine olası etkilerini konu edinen “çevre etiği”, en geniş anlamıyla iş ya da ticaret yaşamında ortaya çıkan etik sorunları ele alan “işletme etiği”, siyaset ve kamu yönetimi alanında karşılaşılan etik sorunları ele alan ”siyaset etiği” ya da “yönetim etiği” günümüzde en fazla sözü edilen meslek etikleri olmaktadır (Tepe, 2000).

Demokratik değerlerin geldiği nokta kamu yönetiminin etik yönünü gündeme getirmiştir (Duyar, 2003: 4-7). Günümüzde kamu yönetimi, sadece teknik ve siyasal bir olgu olmayıp, aynı zamanda etik bir olgu olarak da değerlendirilmektedir (Tutum, 1997: 31). Kamu yönetiminde kamu yararı ilkesinin yanında, son zamanlarda önem kazanmaya başlayan, yurttışa güven verilmesi ilkesi, kamu yönetimi etiğinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır (Tortop, 1999: 245).

Yönetim alanında, hızlı değişim sürecinin yaşandığı günümüzde, yönetilenlerin beklentileri de değişim göstermektedir. Bu hızlı değişim, sonucunda mesleki ve toplumsal değişmeler, yöneticileri etik sorunlara daha duyarlı olmaya sevk etmektedir.

Örgütlerin temel unsuru insandır. Başka bir ifadeyle örgütleri kuran ve çalıştıran insandır; örgütlerin biçimsel yapıları insanlar tarafından belirlendiği gibi, örgütün işleyişindeki biçimsel ve dal süreçlerde insanın ürünüdür (Emre, 1993:4). Bu anlatımdan hareketle iyi yönetim olabilmesi için öncelikle insan faktörünün iyi olması ve yasal düzenlemelerin yanında siyasal ve yönetsel ahlak anlayışının da yerleşmesi gerekmektedir.

Örgütlerin amaç ve süreçlerini tanımlayan yasalar, yöneticilerin ve diğer iş görenlerin nasıl davranması ve neyi yapıp neyi yapmamaları gerektiğini belirlemektedir. Ancak, hukuk kurallarının var olması, her zaman onlara uyulması anlamına gelmemekte, iş görenler etik değerler açısından yeterince gelişmemişse, yasalar bireylerin etik davranışlar göstermelerini sağlayamamaktadır.

Örgüt içindeki ve dışındaki formel ve informel ilişkiler ağı günümüzde öyle karmaşık bir hale gelmiştir ki, iş görenlerin adil, doğru, tarafsız, çıkarısız davranmalarını sağlayacak başka ilkelere gereksinim duyulmuştur. Aslında örgütlerin kültürlerinin ürünü olan ve iş görenlerin belirli davranış kalıplarını benimsemelerini sağlayan, yazılı olmayan kuralları vardır (Mocan, 2002: 6). Ancak, örgüt kültürünün etik davranışlar açısından tanımlanarak yazılı hale getirilmesi gerekmektedir (Pehlivan, 1998: 52).

Kamu yönetiminde etik; iş ahlakı, örgüt kültürü, yönetsel ahlak gibi çeşitli kavramlarla ifade edilebilmektedir. Bu kavramların temelinde yer alan yönetim etiği, kişilerin algılamalarına göre değişen göreceli bir kavram olan ahlakın belli bir örgüt içerisinde, o örgütçe belirlenmiş kurullarla beslenerek ortaya çıkmış biçimdir (Bilgin, 1997: 2). Burada dikkat çekici olan nokta yönetsel etiğin örgüt kültürünün bir parçası olmazdan önce zaten bir ölçüde var olduğudur (Kılavuz, 2003: 43).

Kamu yönetiminde etik her zaman genel ahlak anlayışının pozitif anlamda örgüt kültüründe yansımaları şeklinde anlam kazanmayıp; çoğu zaman yaygın ahlak anlayışı içerisinde kötünün ve yanlışlığın hâkim olduğu olumsuz bir anlamda kullanılmaktadır. Kamu yönetiminde etiğin olumsuz algılanması etiğin negatif anlamı, olumlu algılanması ise pozitif anlamıdır (Kılavuz, 2003: 43-45). Kamu yönetiminde etiğin pozitif anlamı denildiğinde, aslında olması gereken faydalı ve doğru olan yönetsel ahlak anlayışdır.

Hiç şüphesizdir ki yönetimin önemli bir fonksiyonu olan denetim de etik kurullar içerisinde yürütülmek zorundadır. Ancak, burada söz konusu olan, yönetim içinde genel etik kurullardan çok denetçiler için ayrı etik

kuralların varlığıdır. Denetçilere özgü etik kurallar olabilmesi için öncelikle denetçiliğin bir meslek olarak tanımlanması gerekmektedir.

Meslek Kavramı ve Denetçilik

Meslek kavramı genel olarak, bir kimsenin geçimini sağlamak üzere, profesyonel olarak sürekli yaptığı iş olarak tanımlanmaktadır. Herhangi bir iş ya da uğraşın meslek sayılabilmesi için, o iş ya da uğraşın en azından belli bir tekniği ve kurumsallaşmış değerleri olması gerekir (Ertekin, 1987: 36).

Bir uğraşın Meslek olarak kabul görmesi için gerekli kriterler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Goode, 1996: 68):

- Meslek öncelikle, kişinin başlıca ve düzenli olarak yürüttüğü faaliyet alanıdır. Hobi ya da zevk için ara sıra yapılan uğraşlar meslek sayılmaz.
- Meslek, temel bir geçim şekli olarak ücret karşılığında yapılmalıdır.
- Mesleklerin açık ve standart bir tanımı yapılmalı, sistematik bilgiye dayanmalıdır.
- Mesleğin, kendine özgü özel bir eğitim uygulamasının olması veya kişisel beceriye dayanması gerekmektedir.
- Mesleklerin, mesleğin amaçlarını, mesleği icra edenlerin kişisel amaçlarından daha üstün tutan bir mesleki davranış standartları olmalıdır.
- Mesleklerin kendine özgü mesleki ilke ve kuralları, meslek etiği ve disiplini bulunmalıdır.

Bu kriterler kapsamında meslek kavramı, *“belirgin ve tutarlı ideolojisi olan, üyelerine toplum içindeki konumlarının bilincini aktaran, nasıl ve hangi değer ölçülerine göre davranacaklarını biçimsel ya da biçimsel olmayan toplumsal mekanizmalar aracılığıyla aşıl原因an, birlik duygusunu ve varlığını temsili kuruluşlar aracılığıyla koruyan ve pekiştiren topluluk, ekonomik ve toplumsal nitelikte bir birliktir”* şeklinde tanımlanabilir (Karasu, 2001: 42).

Çağdaş dünyada özel sektör ve kamu kesimi denetçiliği bir meslek haline gelmiştir. Türkiye’de ise 3568 sayılı Yeminli Mali Müşavirler Kanunu ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu özel sektör kesiminde denetçilik mesleğine ilişkin düzenlemeler getirmiştir. Kamu kesimi açısından 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu Kanuna paralel olarak getirilen diğer düzenlemeler denetime standart getirmeyi amaçlamaktadır

(Maliye Bakanlığı, 2004: 122). Bu standartlardan birisi de meslek etiği kurallarıdır.

Denetimde Meslek Etiği

Meslek etiği; bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünlüğüdür (Pehlivan, 1998: 4). Genel anlamdaki etik yaklaşımlarının, meslek alanlarında somutlaşan biçimlerine de, meslek etiği denilebilmektedir.

Meslek etiğinin en önemli özelliği dünyanın neresinde olursa olsun, aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranarak çalışmasını sağlamasıdır (Kuçardı, 1998: 2). Küreselleşme sürecinde, para ve sermayenin yanında, emek gücünün de dünyanın her yerinde çalışma imkânı bulabiliyor olması, ortak meslek etiği olmasını da zorunlu kılmaktadır (Nişancı, 2003: 38-39).

Mesleki etik ilkelerinin temel işlevleri üç başlık altında toplanabilir:

- Yetersiz ve ilkesiz üyeleri ayırmak,
- Meslek içi rekabeti düzenlemek,
- Hizmet ideallerini korumak (Pehlivan, 1998: 86).

Görüleceği üzere Meslek etik ilkelerinin işlevlerinde, çalışanların kalitesine göre başarılı çalışanlar ile başarısız çalışanları ayırmak ve sunulan ürünün kalitesini yükseltmek amaçlanmaktadır (Bal ve Beren, 2003: 35).

DÜNYADA DENETİM ETİĞİ İLKE VE KURALLARI

Profesyonel mesleklerde meslek mensuplarının uyacakları etik kurallar, uluslararası kurumların ve uluslararası meslek örgütlerinin belirlediği ilkeler çerçevesinde şekillenmektedir. Bu bölümde, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) Etik Kuralları, bağımsız denetçi ve denetim kurumları ile muhasebecilerin uluslararası örgütü olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun belirlediği (IFAC) Etik Kuralları, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Etik Kuralları ve Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) Etik Kuralları incelenmiştir.

Günümüzde, özel sektör üzerinde kamunun yaygın bir denetimi söz konusu olabildiği gibi özel denetimin kamusal denetimi destekleyici ve tamamlayıcılığı niteliği de gün geçtikçe artmaktadır. Kamusal ve özel denetimde kullanılan yöntem ve teknikler de gittikçe birbirine benzemektedir (Köse, 2007: 6). Bu sebeplerle, Dünyada ve Türkiye’de özel sektör denetçileri için belirlenmiş olan denetim etiği ilke ve kurallarına da bu çalışma içinde yer verilmiştir.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) Mesleki Etik Kuralları

INTOSAI, 1953’te Küba’nın başkenti Havana’da gerçekleştirilen uluslararası kongre sonucunda oluşturulmuş; daha sonrasında ise bağımsız ve siyaset dışı bir organizasyon olarak Birleşmiş Milletler üyesi tüm ülkelerin yüksek denetim kurumlarının üyesi olduğu uluslararası bir organizasyon haline gelmiştir. INTOSAI her üç yılda bir değişik ülkelerde kongreler düzenleyerek, yüksek denetim alanında ve ilgili mali ve yönetsel konularda, güncel gelişmelerin tartışılmasını ve kararlar alınmasını sağlayan bir forum oluşturmaktadır.

INTOSAI’nin Kasım 1992 yılında yapılan yönetim kurulu toplantısında Kamu Sektörü Denetçileri için Mesleki Etik Kuralları onaylanmıştır. Bu kurallar, INTOSAI bünyesindeki çeşitli ülke Yüksek Denetim Kurumlarının mesleki etik ilkelerini ortak bir noktada buluşturmaya amaçlamaktadır (INTOSAI, 2005). INTOSAI, üyesi bulunan tüm Yüksek Denetim Kurumlarından bu kurallara uygun düzenlemeler yapmasını istemektedir. Söz konusu kurallar sadece meslek etiğine ilişkin temel önermeleri içerecek şekilde hazırlanmış olup, ülkeler arasındaki kültür, dil farklılıkları ile yasal ve sosyal sistemler arasındaki değişiklikler nedeniyle bu kuralların her ülke koşullarına uyarlanması gerekmektedir.

INTOSAI Mesleki Etik Kurallarına yön veren ilkeler aşağıdaki başlıklar altında belirlenmiştir (INTOSAI, 2005).

Dürüstlük: INTOSAI etik ilkelerinin en önemlisi dürüstlüktür. Dürüstlük genel olarak doğruluk ve adalet kavramlarıyla ölçülmektedir. Kamuoyunda kendilerine duyulan güven duygusunu sürekli kılabilmek için denetçilerin davranışları kusursuz ve şüphe uyandırmayacak biçimde olmalıdır. Denetçiler işlerini yürütürken ve denetlenen kurum personeliyle ilişkilerini sürdürürken yüksek standartlı davranış biçimlerine bağlı kalmak zorundadır. Dürüstlük, denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık prensiplerine

bağlı kalmalarını, mesleğin gerektirdiği kusursuz davranış standartlarına uymalarını, kamu yararını gözeterek karar vermelerini ve işlerin yürütülmesi ile Yüksek Denetleme Kurumlarının kaynaklarının kullanımında tam bir dürüstlük göstermelerini gerektirmektedir.

Bağımsızlık: Denetçiler denetledikleri kurumdan bağımsız olmak ve inceledikleri konuları nesnel bir şekilde ele almak durumundadırlar. Bağımsızlık ilkesini “nesnel davranış” ve “yansızlık” başlığı altında iki alt ilke şekillendirmektedir. Denetçinin bağımsızlığı, kişisel veya dış çıkarlar nedeniyle hiçbir şekilde zedelenmemelidir. Denetçiler menfaatlerinin söz konusu olabileceği her türlü konu ile ilgilenmekten kaçınmak zorundadırlar. Denetçiler tarafından yürütülen her işte, özellikle eksiksiz ve objektif olması gereken denetçi raporlarında, nesnellik ve yansızlık gereklidir. Bu nedenle, kanaat ve raporların sonuç bölümlerinin Yüksek Denetleme Kurumunun denetim standartları uyarınca toplanmış ve birleştirilmiş kanıtlara dayanması zorunludur.

Tarafsızlık: Yüksek denetim kurumunun gerçekte var olan ve kamuoyu tarafından da varlığı algılanan politik tarafsızlığının korunması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle denetçiler denetim sorumluluklarını tarafsız bir biçimde yerine getirebilmek için politik etkilerden uzak kalmaya özen göstermelidirler. Yüksek Denetleme Kurumları, yasama ve yürütme organlarıyla veya raporlarını görüşmek için yasayla yetki verilmiş diğer devlet kurumları ile yakın çalışma ilişkisi içinde olduklarından, denetçilerin politik etkilerden uzak kalmaya özen göstermeleri gerekmektedir. Denetçiler politik bir faaliyet içinde yer alırken veya almayı düşünürken, böyle bir faaliyetin denetim görevlerini tarafsız olarak yerine getirme yükümlülükleri üzerinde yaratabileceği etkileri veya dışarıdan böyle görünebileceğini düşünerek hareket etmelidirler. Eğer denetçilere politik faaliyetlerde bulunma izni veriliyorsa; denetçilerin, bu faaliyetlerini mesleki sürtüşmelere yol açmayacak şekilde sürdürmeleri gerekmektedir.

Çıkar Çatışmasından Kaçınılması: Denetçiler bağımsızlıklarını ve dürüstlüklerini zedeleyebilecek veya böyle bir görüntünün verilmesine neden olabilecek hediye veya para ödülleri reddederek bağımsızlıklarını korumalı ve muhtemel bir çıkar çatışmasını önlemelidirler. Denetçiler, denetlenen kurum yöneticileri, personeli ve diğer ilgililerle ilişkilerinde bağımsızlıklarını tehdit edebilecek veya ondan taviz vermelerine yol açabilecek her tür ilişkiden kaçınmalıdırlar. Denetçiler, resmi konularını özel amaçlar için kullanmamalı ve rüşvet riski içeren ilişkilerden veya nesnellikleri ve bağımsızlıkları

konusunda şüphe uyandırabilecek ilişkilerden kaçınmalıdırlar. Görevlerinin ifası sırasında elde ettikleri bilgileri denetçiler kendilerine veya başkalarına kişisel yarar sağlamak amacıyla kullanmamalıdırlar.

Meslek Sırlarının Saklanması: Denetim süreci içinde elde ettikleri bilgiyi denetçiler üçüncü şahıslara yazılı veya sözlü olarak açıklamamalıdırlar. Ancak; Yüksek Denetim Kurumunun olağan çalışmasının gereği olarak ve yasalar veya diğer hukuki düzenlemelerle belirlenmiş sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla yapılan açıklamalar bunun dışındadır.

Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Gelişime Açık Olma: Denetçiler, yürürlükteki denetim, muhasebe ve mali yönetim standartlarını, politikalarını, prosedürlerini ve uygulamalarını bilmeli ve bunları uygulamalıdırlar. Ayrıca, denetçiler denetlenen kurumun faaliyetlerini yönlendiren anayasal, yasal ve kurumsal prensip ve standartlar hakkında da yeterli bilgiye sahip olmalıdırlar. Denetçiler denetimlerinde mümkün olan en yüksek nitelikli metod ve uygulamaları kullanmalıdırlar. Denetçiler, yetersiz oldukları konularda hiçbir işi üstlenmemelidirler.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Etik Kuralları

Kısa adı IFAC olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu 1977 yılında kurulmuş olup, 118 ülkeden 159 kuruluşa bağlı eğitim, endüstri ve ticaret konularında çalışan ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunan yaklaşık 2,5 milyon üyesi bulunmaktadır (TURMOB, 2005). Bağımsız denetim mesleğiyle ilgili olarak uluslararası uygulamaları düzenleyen IFAC, kamuoyunun çıkarlarını dikkate alarak muhasebe mesleğinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi ve bununla ilgili oluşturulan standartlar arasında uyum sağlama misyonunu üstlenmiştir. Bu misyonu gerçekleştirmek için, diğer faaliyetlerle beraber uluslararası denetim standartlarını, etik ve eğitim standartlarını, kamu sektörü muhasebe standartlarını oluşturmayı ve geliştirmeyi hedef almaktadır. Bu bağlamda, Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing - ISA), Bağımsız Denetçiler İçin Etik Standartları (IFAC Code of Ethics For Professional Accountants International Education Standards) ve Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun hazırladığı ve yürürlüğe koyduğu standartlara örnek olarak gösterilebilir.

IFAC Etik Komitesi tarafından, bağımsız denetçiler ve muhasebeciler için hazırlanan etik standartlar (IFAC Code of Ethics for Professional

Accountants) üye kuruluşlarca benimsenmiş ve uyulması zorunlu hale getirilmiştir. Söz konusu etik standartları objektiflik, ahlak ve mesleki yeterlik kavramları ile desteklemekte ve tüm meslek mensuplarına uygulanmaktadır.

Profesyonel Muhasebeciler veya Muhasebe Meslek Mensupları için IFAC etik kuralları veya yaygın deyim ile Uluslararası Muhasebe Etik Kurallarının tüm muhasebecilere uygulanabilecek etik kuralları aşağıda başlıklar şeklinde ele alınmıştır:

Doğruluk ve tarafsızlık: Dürüstlük gerçekçi ve doğru olmayı da gerektirir. Tarafsızlık ise muhasebecinin her türlü çıkar çatışmasından uzak durmasını öngörür. Muhasebeciler değişik durumlarda dürüstlük ve tarafsızlıklarını ortaya koymak durumundadırlar. Bu durumlar ifa ettikleri hizmet tipine göre değişir. Bazı durumlarda dürüstlüklerini etkileyebilecek bir takım baskılarla karşılaşabilirler. Tüm bu baskıları veya benzer durumları tanımlamaya çalışmak gerçekçi olmaz. Meslek mensubu aleyhte olabilecek, zarar verebilecek veya başkalarının dürüstlüğünü etkileyebilecek hatta böyle bir şüphe uyandıracak hareketten özenle kaçınmalıdır. Ayrıca yanında çalıştığı personelin de dürüstlük prensibine bağlılığını sağlamalıdır. İş ilişkisinde buldukları kimselerden, yaptıkları işte dürüst olmalarını menfi etkileyebilecek hediye veya benzeri menfaatleri kabul etmemeleri gerekir.

Etik çatışmalarının çözülmesi: Meslek mensupları, bazen çıkar çatışması oluşturabilecek durumlarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durumlar, günlük sorunlardan hile veya benzeri kanunsuz faaliyetlere kadar uzanabilir. Bu tür olayların sıralanarak listelenmesi zordur. Meslek mensupları bu tür olaylar karşısında bilinçli ve uyanık olmalıdır. Ancak meslek mensubu ile karşı taraf arasındaki dürüst bir görüş farklılığı mutlaka etik konusuna girmeyebilir. Her bir olay kendi çerçevesi içinde değerlendirilmelidir.

Mesleki yeterlilik: Meslek mensupları kendilerini sahip olmadıkları uzmanlık ve deneyime sahipmiş gibi tanıtmamalıdır. Mesleki yeterlilik, mesleki yeterliliği kazanma ve mesleki yeterliliğin korunması olmak üzere iki ayrı aşamada ele alınmaktadır. Mesleki yeterliliği kazanma, yüksek kalitede bir genel eğitimden sonra, mesleğe yönelik özel eğitim, pratik eğitim ve alıştırma, mesleki konularda sınav ve belirli bir süre mesleki deneyim gereklidir. Mesleki yeterliliğin korunması ise, muhasebe ve denetime yönelik ulusal ve uluslararası gelişmelerin, muhasebe mesleğindeki yeniliklerin, kanun ve mevzuattaki değişiklikler de dahil olmak üzere her tür mesleki konunun yakından takip edilerek bilgilerin güncel tutulmasını gerektirir. Meslek mensubu, ulusal ve

uluslararası uygulamalara uyumlu bir kalite kontrol programına tabi tutulmalıdır.

Gizlilik: Meslek mensubu, müşterisinin veya işverenin işleri ile ilgili elde ettiği bilgilerin gizliliğine saygı göstermelidir. Bu gizlilik muhasebeci ile işvereni arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da devam eder. Yetkili bir makam tarafından bilgiyi açıklama yetkisi verilmedikçe veya yasal bir zorunluluk olmadıkça gizlilik ilkesi daima korunmalıdır.

Vergi uygulaması: Vergi danışmanlığı hizmeti sunan bir meslek mensubu, müşterisi veya işverenin en iyi konumda bulunmasını sağlamak ve hizmetini profesyonel bir anlayışla yapmak, doğruluk ve tarafsızlıktan vazgeçmemek ve kanunla uyumlu olarak çalışmak durumundadır. Tartışmalı durumlarda; konu hakkında yeterince destek olması şartı ile müşteri veya işveren lehinde çözüm aranmalıdır. Vergi beyannamesi hazırlayan meslek mensubu beyanname içeriği konusunda esas sorumluluğun müşteri ya da işverende olduğunu müşteri veya işverene hatırlatmalıdır. Müşteri ya da işverene sunulan ve somut sonuçları olan vergi konusunda tavsiyelerin ya da görüşlerin düz yazı veya bilgi formu şeklinde dosyalanmak üzere kayıt edilmesi gerekir.

Sınır ötesi faaliyetler: Sınır ötesi faaliyetlerde bulunan meslek mensubu ister kendi ülkesinde ister hizmet sunduğu diğer ülkede yürüttüğü her bir işle ayrı ayrı ilgilenmelidir. Meslek mensupları, hizmetlerini, faaliyette buldukları ülkedeki ahlaki gerçeklere uyumlu olarak sunmalıdır. Eğer iki ülke etik gerekleri arasında belirli farklılıklar varsa; hizmet sunulan ülkedeki etik gerekleri IFAC etik kurallarından daha az sıkı ise IFAC etik kuralları, hizmet sunulan ülkedeki etik kuralları IFAC etik kurallarından daha sıkı ise o ülkedeki kuralları, kendi ülkesindeki kurallar hizmet sunduğu ülke ile IFAC kurallarından daha sıkı ise kendi ülkesindeki etik kuralları uygular.

Tanıtım: Tanıtım ve pazarlama esnasında meslek mensupları mesleğin onurunu zedeleyecek araçları kullanmamalı, sundukları hizmetler, yeterlilikler ve deneyimleri konusunda abartılı iddialarda bulunmamalı; meslektaşlarına iftira atmamalıdır.

IFAC tarafından tüm meslek mensupları için belirlenen etik kurallar yanında serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebeciler için de aşağıdaki başlıklar halinde sayılan etik kuralları belirlenmiştir:

- a) Bağımsızlık,

- b) Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluklar,
- c) Ücretler ve komisyonlar,
- d) Serbest muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar,
- e) Diğer serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilerle ilişkiler,
- f) Kamu yararına uygulamalar,
- g) Reklâm ve teşvik.

IFAC tarafından bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanacak ahlak kuralları ise sadakat çatışması, meslektaşlara destek ve mesleki yeterlilik ve bilginin sunulduğu başlıkları altında belirlenmiştir:

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Etik Kuralları

Merkezi, Amerika Birleşik Devletleri’nde bulunan ve 1941 yılında New York’da kurulmuş olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’ne (IIA) 120’den fazla ülkenin ulusal denetim kuruluşu üye olup; bu kuruluşlar içinde yaklaşık olarak 70 bin denetçi çalışmaktadır. Enstitünün amacı, özel sektör içerisinde işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak için görev yapan iç denetçilerin dünya çapında yaygın örgüt yapısına sahip olmasını sağlamak ve iç denetçiliği saygın bir meslek türü haline getirmektir.

1995 yılında kurulmuş olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünde ülkemizi temsil etmekte ve çeşitli sektörlerde görev yapan yaklaşık 700 üyesi bulunmaktadır (Seviğ, 2003). Türkiye İç Denetim Enstitüsü, mesleki toplantılar, eğitim ve iletişim seminerleri, uluslararası meslek standartlarının Türkçe’ye çevrilmesi, sertifikalı iç denetçi sınavı, kongreler gibi etkinlikler düzenlemekte; meslek bilinci ve etiğinin oluşturulmasına katkı sağlamaya çalışmaktadır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, üyelerinin uyması gereken etik kurallar hazırlamıştır. Etik kuralları belirleme amacı, Enstitü tarafından, iç denetim mesleğinde etik kültürü oluşturmak ve yaygınlaştırmak olarak açıklanmıştır. Etik kurallar için dört temel ilke belirlenmiştir. Bunlar: Dürüstlük, Tarafsızlık, Meslekî Ehliyet ve Sır Saklamadır. Bu dört ana ilke içerisinde, 11 davranış kuralı belirlenmiştir. Bunlar:

- a) Üyeler ve CIA (Certified Internal Auditor)’ler görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken dürüst, objektif ve gayretli olacaktır.

b) Üyeler ve CIA’lar kurumlarının meseleleri ile ilgili tüm konularda veya hizmet sundukları kişilere bağlılık gösterecektir. Fakat üyeler ve CIA’lar bilerek herhangi bir uygunsuz veya yasal olmayan bir faaliyetin tarafı olmayacaktır.

c) Kurumlarına veya iç denetim mesleğine yakışmayan faaliyetlere bilerek katılamazlar.

d) Kurumun çıkarı ile çatışan veya görev ve sorumluluklarını objektif olarak yerine getirmelerini engelleyici faaliyetlere girmekten kaçınırlar.

e) Mesleki kararlarına zarar verecek veya zarar verebileceği tahmin edilen, çalışanlardan, müşterilerden, satıcılardan ve kurumsal iş ilişkisinde buldukları kişi ve kuruluşlardan değerli herhangi bir şeyi/hediyeyi kabul edemezler.

f) Sadece mesleki yeterlilikleri ile tamamlamayı bekledikleri hizmetleri yüklenirler.

g) “İç Denetim Uygulama Standartları” ile uyum sağlanması için uygun yöntemleri kullanırlar.

h) Görevleri sırasında elde ettikleri bilgileri kullanırken sağduyulu olurlar. Gizli bilgileri, kişisel kazançları için kullanamayacakları gibi, yasalara aykırı veya kurum menfaatine zarar verecek şekilde kullanamazlar.

i) İşlerin sonuçlarını raporlarken, bildikleri tüm belgelere dayalı olarak gerçekleri ortaya koyarlar. Eğer bu gerçekler ortaya konmazsa, incelemede bulunan faaliyet raporları çarpıtılabilir veya yasal olmayan uygulamalar gizlenebilir.

j) Uzmanlıklarında iyileşme ve hizmetlerin kalite ve etkinliği için sürekli olarak gayret gösterirler.

k) Mesleki uygulamalarda “enstitü” tarafından bildirilen yeterlilik, ahlaklılık ve itibar yüksek standartlarını koruma yükümlülüğünün bilincinde olurlar. Üyeler, “kararnamelere” uyar ve enstitünün hedeflerini desteklerler.

Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) Etik Kuralları

Amerika’da 1924 yılında örgütlenen AICPA, muhasebe ve denetim konularında esas görevleri yanında yardımcı ve gönüllü olarak ulusal ekonomilerine ilişkin araştırma ve inceleme raporları düzenleyen diğer bir kuruluştur. AICPA’nın en önemli özelliği denetim kuruluşları ve meslek

örgütlerinin uymak zorunda oldukları ve “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını” ilk defa belirleyen kuruluş olmasıdır. Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denilmektedir. Bu standartlar ilk defa 1947 yılında AICPA tarafından kabul edilmiştir.

Bu standartlar, birçok ülkede benimsenmiş ve günümüze kadar çok az değişikliğe uğrayarak gelmiştir (BUMKO 2005). Söz konusu standartlar en son şeklini 1988 yılında Enstitünün Mesleki Davranış Yasası’nda yapılan değişiklikle almıştır (Uyar, 2005). Söz konusu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren prensipler ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklamaktadır. Bu kurallara muhasebe mesleği ile uğraşan tüm üyelerin uyması zorunludur (Önder, 2001: 24).

AICPA Mesleki Davranış Yasası 6 prensibin belirlediği 11 etik kuraldan oluşmaktadır (Önder 2001: 26-33). AICPA Mesleki Davranış Yasasına yön veren altı prensip ilke sorumluluk, kamu yararı, dürüstlük, tarafsız ve bağımsız olma, sunulan hizmetin kapsam ve niteliği başlıkları altında düzenlenmiştir. AICPA Mesleki Davranış Yasası ile oluşturulan 11 kural ise aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

Bağımsızlık: Meslek mensubu mesleğini icra ederken ilgili firmadan tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçinin kişisel olarak veya bağlı bulunduğu denetim firmasının müşterisiyle mali bir ilişki içerisinde olması, iş ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığında bulunması ve hukuki bir ihtilaf olması bağımsızlığı zedeleyen unsurlar olarak kabul edilir. Denetçi veya muhasebeci denetim hizmetini yerine getirirken bağımsız olmak zorundadır.

Dürüst ve Tarafsız Olma: Meslek mensubu işleri yaparken dürüst ve tarafsız olmalıdır.

Genel Standartlar: Tüm üyelerin uyması gereken 4 adet genel standart vardır. Bu standartlar; mesleki yeterlilik standardı, mesleki özen standardı, planlama ve denetleme standardı ve yeterli ve geçerli veri standardıdır.

Standartlara Uyma: Üyeler mesleki faaliyetlerini yürütürken ilgili mesleki kuruluşlar tarafından yayınlanmış bulunan standartlara uymak zorundadır.

Muhasebe Prensipleri: Bu prensipler Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartları Kurullarınca yayınlanmış muhasebe standartlarıdır ve tüm üyeler için geçerlidir.

Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği: Muhasebeci edindiği bilgileri müşterinin izni olmadan açıklayamaz. Mahkeme çağrısı olması durumunda üye buna uymak zorundadır ve edindiği bilgileri ilgili ve sorumlu kişilere aktarmakla yükümlüdür.

Şarta Bağlı Ücret: Meslek mensubu gerçeklerin çarpıtılmasına yönelik olarak ücret tekliflerini hiçbir zaman kabul edemez.

Uygunsuz Davranışlar: Uygunsuz davranışlar meslek adını ve dürüstlüğünü zedeleyen davranışlardır. Bu davranışlar şunlardır;

- Müşteriye ilişkin kayıtların ve denetim çalışma kâğıtlarının saklı tutulup müşteriye geri verilmemesi,
- İstihdamda ayrılık yaratma,
- Muhasebe prensip, standart ve kurallarına uymamak,
- Finansal tabloların düzenlenmesinde ihmalkâr davranmak.

Reklâm Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri: Meslek mensubu yanlış ve aldatıcı reklâm ve beyanlarla müşteri çekemez. Baskı uygulayarak, taciz ederek ve dolandırıcılıkla iş yapmak kesinlikle yasaktır.

Komisyon ve Danışma Ücretleri: Hiçbir meslek mensubu bir mal veya ürün için veya başka bir meslektaşına tavsiye ve tanıtma için müşterilerden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz.

Mesleği İcra Biçimi ve İsim: Bu kurala göre meslek mensubu mesleğini icra etmek için şahıs işletmesi, adi ortaklık veya anonim şirket biçiminde örgütlenebilir. Kullandığı isim yanıltıcı olmamalıdır. Örneğin ayrılmış veya ölmüş ünlü bir ortağın adını kullanmak doğru bir davranış biçimi değildir.

TÜRKİYE’DE DENETİM ETİĞİNE İLİŞKİN İLKE VE KURALLAR

Türk kamu yönetiminde görev yapan denetim elemanlarının büyük çoğunluğu 5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkındaki Kanunda belirlenen etik kurallara tabidir. Bunların dışında bazı denetim

kurumları mensupları için etik anlamda kurallar içeren bazı düzenlemeler geliştirmiştir. Bunlardan Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, Sayıştay Denetçileri Hakkında Disiplin Kovuşturmasını Gerektiren Hallerle Bunlara Verilecek Disiplin Cezalarına Dair İç Yönetmelik, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Etik İlkeleri ve Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacakları Meslek İlkeleri aşağıdaki bölümlerde özet halinde ele alınmıştır.

Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 67 nci maddesinin (k) bendinde iç denetçilerin uyacakları etik kuralların İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirleneceği ifade edilmiştir. Ayrıca, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde iç denetçilerin Kurul tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlü olduğu, bu standart ve kuralların da uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirleneceği ifade edilmiştir.

Bu çerçevede, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları oluşturulmuştur.

5018 sayılı Kanunun 67 inci maddesinde “etik” sözcüğü kullanılmasına rağmen İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Ahlak” sözcüğünü kullanmayı tercih etmiştir. Oysa ki, yukarıda ki bölümlerde açıklandığı üzere ahlakla etik sözcükleri arasında bazı anlam farklılıkları söz konusudur. Meslekler için genellikle etik kurallardan bahsedilmektedir. Bu nedenle, belirlenen kuralların etik kurallar olarak adlandırılması daha uygun olacaktır.

Kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları; iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ‘İlkeler’ ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan ‘Davranış Kuralları’ndan oluşmaktadır. İç denetçiler meslek ahlak kuralları şu başlıklar altında düzenlenmiştir:

Dürüstlük: İç denetçilerin dürüstlüğü güven verir ve böylece vardıkları kanaat ve değerlendirmelere itimat edilmesine zemin oluşturur.

Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık: İç denetçiler, yaptıkları denetimlerle ilgili bilgi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst düzeyde mesleki tarafsızlık sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini adil ve önyargısız bir şekilde yapar ve kendisi veya diğerlerinin menfaatlerinden etkilenmez.

Gizlilik: İç denetçiler, denetim esnasında elde ettikleri bilgilerin gizliliğine saygı gösterir, hukuki ve mesleki zorunluluk olmadıkça bunları yayınlamaz ve açıklayamaz.

Yetkinlik (Ehil olma): İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin yürütülmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyarlar.

Bu ilkeler çerçevesinde denetçilerin uymaları gereken davranış kuralları ise şu şekilde belirlenmiştir.

Dürüstlük: İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken aşağıdaki dürüstlük kurallarına uyacaklardır:

- a) Doğruluk ve sorumluluk duygusuyla hareket eder.
- b) Hukuku gözetir, hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yapar.
- c) Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve idare açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmez.
- d) İdarenin meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunur.
- e) Aldıkları kararlarda kamu yararını göz önünde bulundurur.

Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık: İç denetçilerin görevini yerine getirirken Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık ilkeleri gereği gözetileceği hususlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- a) Görev alanındaki sorunları ve konuları ele alma konusunda bağımsız ve tarafsızdır.
- b) Bağımsızlıklarını her türlü siyasi etkiden korur.
- c) Bireysel ya da kurumsal iç veya dış menfaat ve baskılara karşı durur.
- d) Denetlenen birim ve diğer taraflarca ileri sürülen bilgi ve görüşleri alır, ancak kararlarını özgür iradesiyle oluşturur.

e) Denetim raporlarını doğru ve nesnel biçimde hazırlar (sonuçlar yalnızca elde edilen kanıtlara dayalı olmalı ve denetim standartlarına uygun olarak birleştirilmelidir).

f) Değerlendirmelerinde tarafsızlığını ihlal eden veya ihlal edebilecek herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almaz. Bu durum, idarenin çıkarlarıyla çatışabilecek faaliyet veya ilişkiler için de geçerlidir.

g) Denetçinin profesyonel yargılama yapmasını zedeleyen veya zedeleyebilecek hiçbir menfaat kabul etmez.

h) Bildikleri halde açıklanmaması durumunda denetlenen faaliyete ilişkin raporun sıhhatini bozacak tüm önemli bulguları ortaya koyar.

Gizlilik: İç denetçiler görevini yerine getirirken gizlilik ilkesi gereği aşağıdaki hususlara dikkat edecektir.

a) Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanılması konusunda ihtiyatlı olur. Ancak, yasadışı olan veya ahlaki sayılmayan herhangi bir faaliyeti mevzuat gereği yetkili makamlara bildirir.

b) Sahip oldukları bilgileri, kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak ya da idarenin meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmaz.

Yetkinlik: İç denetçiler görevini yerine getirirken aşağıdaki hususlara uymalıdır.

a) Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenir.

b) İç denetim hizmetlerini, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirir.

c) Kendi yeterlilik ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirir.

İç denetçiler denetlenen birime denetim dışında danışmanlık veya başka hizmetler veriyorsa, bu hizmetlerin çıkar çatışmasına yol açmamasına özen göstermeleri gerekmektedir. İç denetçilerin çıkar çatışmasından kaçınması için aşağıdaki kurallar belirlenmiştir:

a) Bu tür hizmetlerin yönetimin özgün yetki ve sorumluluk alanına girmediğinden emin olmalı ve bu konular kesinlikle denetlenen birimin yönetimine bırakılmalıdır.

b) Bağımsızlık ve tarafsızlıklarını etkileyen veya etkileyebileceği varsayılan herhangi bir menfaati reddeder.

c) Denetlenen birimin yöneticileri, personeli ve ilgili diğer taraflarla, bağımsız davranmasını tehdit eden, etkileyen veya etkileyebileceği varsayılan ilişkilerden kaçınır. Bu husus, idarenin çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir.

d) Resmi konumlarını özel amaçları için kullanmaz ve yolsuzluk riski içeren veya denetçilerin tarafsızlık ve bağımsızlıkları hakkında şüphe uyandıracak ilişkilerden kaçınır.

Kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları, iç denetçi tarafından mesleğe girişte okunup imzalanarak, iç denetim birimi ile üst yöneticiye sunulması gerekmektedir.

Sayıştay Denetçileri Hakkında Disiplin Kovuşturmasını Gerektiren Hallerle Bunlara Verilecek Disiplin Cezalarına Dair İç Yönetmelik

1968 yılında çıkarılan ve aynı zamanda Sayıştay denetçilerinin disiplin yönetmeliği olan “Başkan ve Üyeler Dışındaki Sayıştay Mensupları Hakkında Disiplin Kovuşturmasını Gerektiren Hallerle Bunlara Verilecek Disiplin Cezalarına Dair İç Yönetmelik” denetçiler için etik anlamda bazı düzenlemeleri içermektedir. Anılan yönetmelikte etik anlamdaki düzenlemeler “Kılık ve Kıyafet”, “Görevlilerle İlişkiler”, “Görevli Olmayan Kişilerle İlişkiler”, “Kişisel Hal ve Hareketler” başlıkları altında düzenlenmiştir.

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Etik İlkeleri

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, yürüttüğü denetim görevinde saydamlığın sağlanması ve etik ilkelere dayalı bir denetim anlayışının kurumsallaştırılması amacıyla etik ilkelerini belirlemiştir (Maliye Teftiş, 2008).

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Etik İlkelerinin dayanağı doğruluk, tarafsızlık, bağımsızlık ve topluma karşı sorumluluk duyması olarak karşı sıralanmıştır. Söz konusu ilkeler temel çalışma etiği, topluma karşı sorumluluk, mesleğe karşı sorumluluk başlıkları altında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (Maliye Teftiş, 2008).

Temel Çalışma Etiği: Maliye Müfettişleri, kendilerine Anayasa ve ilgili mevzuat uyarınca verilen görevleri; doğruluk, tarafsızlık, bağımsızlık ve

adalet ilkelerini esas alarak, toplum yararını sağlayacak şekilde yerine getireceklerdir.

Topluma Karşı Sorumluluk: Maliye Müfettişleri kanunlarla kendilerine verilen görevleri yerine getirirken Toplumun güven ve saygısını kazanacak şekilde bir çalışma anlayışı içinde hareket edeceklerdir. Toplum yararı her şeyin üzerinde tutulacaktır. Kamu yönetiminde hukukun üstünlüğünü sağlamak amacıyla, kamu hizmetlerinin hukuka uygun olarak yürütülmesi, kamu hizmetlerinde eşitlik, tarafsızlık ve adaletin sağlanmasını denetim görevinin temel amacı olarak kabul edeceklerdir. Kamu yönetimi kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde toplum yararı için kullanılmasının sağlanması için, üzerine düşen denetim ve yol göstericilik görevini layıkıyla yerine getirecektir. Toplum nezdinde kendisine duyulan güven ve saygıyı zedeleyecek her türlü davranıştan titizlikle kaçınacaklardır.

Mesleğe Karşı Sorumluluk: Maliye Müfettişleri mesleklerini icra ederken, mesleğin geliştirilmesi ve saygınlığının korunması amacıyla doğruluk, dürüstlük, tarafsızlık ve adalet ilkelerini kendilerine temel çalışma anlayışı olarak kabul edeceklerdir. Yüksek ve kusursuz davranış standartlarını benimseyeceklerdir. Mesleğin saygınlığını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınacaklardır. Mesleki bilgi ve birikimlerini sürekli olarak geliştireceklerdir. Kendi aralarında iyi ilişkileri ve işbirliğini geliştirecek tarzda davranacaklardır. Kamu yararını her türlü kişisel yararın üstünde tutacaklardır. Hiçbir politik tesirin etkisinde kalmayacaklardır.

Denetlenen Birimlere Karşı Sorumluluk: Maliye Müfettişleri denetim görevini yerine getirirken; denetimin esas amacının idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygun olarak yerine getirilmesine yardımcı olmak ve idareye yol gösterici olmak şeklinde algılanacaktır. Denetlenen kurum ve kişilere karşı tam bir tarafsızlık ve objektiflik içinde olacaklardır. Denetlenen konuları ele alırken tarafsız, objektif ve bilimsel yaklaşım içinde olacaklardır. Denetlenen birim hakkında görüş oluşturulurken, denetlenen birimlerin sunduğu her türlü bilgi ve görüş değerlendirmeye esas alınacaktır.

Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik

Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından hazırlanan Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin mesleki

faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler hakkında yönetmelik 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe sokulmuştur. Yönetmeliğin amacı; tüm üyelerin en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkelerin belirlenmesi olarak açıklanmıştır.

Etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeleri ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir. İkinci ve üçüncü bölümler kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir.

Tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeler dürüstlük, tarafsızlık, meslekî yeterlilik ve özen, gizlilik, meslekî davranış başlıkları altında düzenlenmiştir.

Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar

Bağımsız denetçilerin uyacakları etik kurallara ilişkin önemli bir düzenleme de, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16 ncı maddesi uyarınca yürürlüğe sokulan “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik*” uyarınca sermaye piyasasında yaptırılacak bağımsız denetlemelerde, bağımsız denetleme kuruluşları ile denetçiler için geçerli olan, denetleme standartlarının genel esaslarını ve meslekî moral ilkelerini belirleyen; 18 Haziran 1988 tarih ve 19846 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “*X-3 seri no’lu Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esasları Belirleyen Tebliğ*”dir. Söz konusu tebliğde denetçilerin uyacakları etik ilkeler ve kurallar belirlenmiştir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacakları Meslek İlkeleri

4389 sayılı Bankalar Kanununun 3 üncü maddesinin 5/b bendine dayanarak çıkartılan 2000/730 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Denetleme Kurumu Personelinin, herhangi bir etki veya baskı altında kalmadan görevlerini yürütmelerini, kamuoyunda ve mali piyasalarda kurumun görevlerini tam bir tarafsızlık içinde yerine getirdiği konusunda güven oluşturulması ve bu güvenin sürdürülmesini sağlamak üzere, uyacakları meslek ilkelerini düzenlemektedir. 22 Haziran 2000 tarih ve 24087 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan ilkeler Genel İlkeler, Meslek İlkeleri ve uygulamaya ilişkin ilkeler başlıkları altında sıralanmıştır.

SONUÇ

Denetim mesleğinin kendisinden beklenen yararları sağlayabilmesi ve üstün kalitede ürünler üretebilmesi denetim standartlarına uyulmasına bağlıdır. Denetim standartlarının en önemli kısımlarından birisi de etik standartlardır. Etik standartlar meslek olmanın önemli koşullarından birisidir. Kamu mali yönetiminin anayasası olarak kabul edilen, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile denetimin standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi konusunda önemli adımlar atılmıştır. Yine 5018 sayılı yasaya dayanarak hazırlanan “Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları”, kamuda görev yapan denetçilerin uyması gereken etik kurallar konusunda bir ilktir. Ancak, uluslararası meslek örgütlerinin belirlediği denetim etiği kurallarının sadece iç denetçiler için değil, kamu ve özel sektörde görev yapan tüm denetim elemanları için geçerli olması gerekmektedir.

Denetim etiği kurallarının özünü, denetim ve muhasebe alanında uzmanlaşmış uluslararası meslek örgütleri tarafından belirlenen etik ilkeler oluşturmaktadır. Bu ilkeler incelendiğinde, hepsinin temelinde INTOSAI tarafından da benimsenen etik ilkelerin yer aldığı görülmektedir. Çağdaş dünyadaki denetim kurumlarının geçirdiği deneyimler sonucunda oluşan bu ilkeler; bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, çıkar çatışmasından kaçınma ve mesleki yeterlilik olarak sıralanmaktadır. Ülkemizde oluşturulacak meslek etiği kurallarının da bu ilkeler çerçevesinde şekillenmesi, denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesi açısından önemlidir.

Etik ilke ve kuralların belirlenmesi önemli olmakla birlikte, yeterli değildir. Önemli olan etik dışı davranışların hiç oluşmamasıdır. Bunun yolu da etik eğitiminden geçmektedir. Denetçilere etik kuralların hatırlatılması amacıyla belirli periyotlarla eğitim verilmesi zorunludur. Denetçilerin etik ilkeleri koruyabilmeleri tek başına meslek mensuplarının gayretiyle mümkün değildir. Bu konuda, kamu yönetiminde söz sahibi olan her kesimin desteği gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ARDA, Berna, PELİN, Serap Şahinoğlu (1995)**, “Tıbbi Etik: Tanımı, İçeriği, Yöntemi ve Başlıca Konuları”, *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, C. 48, S.3, s.323-336.
- BAL, İhsan, BEREN, Fatih (2003)**, *Polis Etiği*, Siyasal Kitapevi, Ankara.
- BİLGİN, Kamil Ufuk (1997)**, “Kamu Yönetiminde Yönetimsel Etiğin Yönetim Ölçeğinde Değerlendirilmesi” *TODAİE 21. Yüzyılda Nasıl Bir Kamu Yönetimi Sempozyumu*, Mayıs 1997, Ankara.
- BÜMKO (2005)**, www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/EtikMeslekAhlak.doc (4.4.2005).
- DUYAR, Mehmet Erol (2003)**, *Polis Meslek Etiği: Kamuoyu ve Emniyet Çalışanlar Tarafından Algılanışı*, Cumhuriyet Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas.
- EMRE, Cahit (1993)**, *Toplumsal ve Kültürel Etmenler Açısından Türk Kamu Yönetiminde Çevresel Etki Değerlendirmesi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- ERTEKİN, Yücel (1987)**, “Halkla İlişkiler ve Meslekleşme Olgusu”, *Halkla İlişkiler Sempozyumu*, 20-21 Nisan 1987, TODAİE Yayınları, Ankara.
- GOODE, William (1996)**, *Topluluk İçinde Topluluk; Meslekler, Meslekler ve Sosyoloji*, (Derleyen ve Çeviren: Zafer CİRHİNLİOĞLU), Gündoğan Yayınları, Ankara.
- INTOSAI (2005)**, www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_AudStandComm/3_CodEth_AudStand2001_E.pdf, (16.8.2005).
- KARASU, Koray (2001)**, *Profesyonelleşme Olgusu ve Kamu Yönetimi*, Mülkiyeliler Birliği Yayınları, Ankara.
- KELEŞ, Ruşen, HAMAMCI, Can (2002)**, *Çevre Bilim*, İmge Kitapevi, Ankara.
- KILAVUZ, Raci (2003)**, *Kamu Yönetiminde Etik ve Bir Sorun Alanı Olarak Yozlaşma*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- KÖSE, H. Ömer (2007)**, *Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, Sayıştay Yayını, Ankara.

- KUÇURADI, İonna (1998)**, *Uludağ Konuşmaları Özgürlük, Ahlak, Kültür Kavramları*, Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları, Felsefe Dizisi, Ankara.
- MALİYE BAKANLIĞI (2004)**, *Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- MALİYE TEFTİŞ (2008)**, www.mtk.gov.tr, (12.1.2008).
- MOCAN, M. Reşat (2002)**, “Etik ve Meslek Etikleri” *Yüksek Denetim Dergisi*, 2002, S.1, s.5-9.
- NİŞANCI, Ensar (2003)**, Küreselleşme, Ulus Devlet ve Etik, *Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 4, S. 1, s. 29-40.
- ÖNDER, Türkan (2001)**, *Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı*, Beta Yayınları, İstanbul.
- ÖZEL, Salih (2000)** “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 91, s. 17-25.
- PEHLİVAN, İnyet (1998)**, *Örgütsel ve Yönetmelik Etik*, Pagem Yayınları, Ankara.
- PİEPER, Annemarie (1999)**, *Etiğe Giriş*, (Çeviren: Veysel ATAYMAN-Gönül SEZER), Ayrıntı, İstanbul.
- SEVİĞ, Veysi (2003)**, “İç Denetim Enstitüsü” *Dünya Gazetesi*, 25.05.2003.
- TEPE, Harun (2000)**, *Etik ve Meslek Etikleri*, Türkiye Felsefe Kurumu Yayını, Ankara.
- TORTOP, Nuri (1999)**, *Kamu Personel Yönetimi*, Yargı Yayınları, Ankara.
- TURMOB (2005)**, www.turmob.org.tr/uluslararasi/IFACAHILAKYASASI.doc, (28.4.2005).
- TUTUM, Cahit (1997)**, *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma*, TESAV Yayını, Ankara.
- UYAR, Süleyman (2005)**, “Muhasebe Mesleğinde Etikle İlgili Düzenlemeler” www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/, (2.8.2005).

İÇ DENETİM ALANINDA MESLEKİ YETKİNLİKLERİN GÜÇLENDİRİLMESİ ARAYIŞLARI VE İNGİLTERE VE İRLANDA İÇ DENETÇİLER ENSTİTÜSÜNÜN YETKİNLİK TANIMLAMALARI

Yrd. Doç. Dr. Hasan ABDİOĞLU*

1. GİRİŞ

Son yıllarda dünyada yaşanan gelişmeler çerçevesinde iç denetim önem kazanmış, dinamik bir yaklaşım haline gelmiş, iç denetimden beklentiler artmış ve sürekli genişleyen rolleri ile giderek daha dinamik bir süreç niteliği kazanan iç denetimin gerektirdiği mesleki yetkinlik ve donanımlar ön plana çıkmaya başlamıştır. Günümüzde iç denetçilerin küreselleşen dünyada değişen ihtiyaçlara cevap verebilmeleri, artan rol ve sorumluluklarının gereğini yerine getirebilmeleri, ancak belirli yetkinliklere sahip olmaları ile mümkün olacaktır. Bu nedenledir ki, mesleki yetkinlik ve donanımlarını geliştirmek ve mesleğin ehliyetli kişiler tarafından icra edilmesini güvence altına almak amacıyla, dünyadaki yetkin meslek kuruluşları tarafından mesleki yetkinlik statüleri geliştirilmiştir. Bu kuruluşların en önemlilerinden birisi de, İngiltere ve İrlanda İç Denetim Enstitüsü'dür.

1948 yılında kurulan İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsü'nün, İngiltere ve İrlanda'da 7.000 üyesi ve dünya çapında da etik kuralları ve iç denetim mesleki uygulama standartlarını paylaşan 100.000 adet iç denetçisi bulunmaktadır. İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsü; risk yönetimi, kurumsal yönetim ve iç kontrol alanlarında tanınmış bir enstitüdür. Enstitü, iç denetimin çıkarlarını en üst seviyede tutmaya çalışmakta ve dünyada iç denetçilerin eğitimini ve yetiştirilmesini sağlamak için çaba sarf etmektedir²⁸.

İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsü, kendi iş kültürünün ve mesleki eğitim kültürünün özel ihtiyaçlarını yansıtan mesleki yetkinlik statüleri

* Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi.
hasanabdioglu@balikesir.edu.tr

²⁸ Institute of Internal Auditors - UK and Ireland.

http://www.iaapweb.com/library/professional_bodies/ia.html, 20.08.2007

oluşturmuştur²⁹. İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsü tarafından dört farklı mesleki yetkinlik statüsü öngörülmüştür. Bunlar; İç Denetim ve İş Riski Alanında Sertifikalı Mesleki Yetkinlik Statüsü - CertIA (Certificate in Internal Audit and Business Risk), İç Denetim ve İş Riski Alanında Diplomalı Mesleki Yetkinlik Statüsü - PIIA (Diploma in Internal Audit and Business Risk), Yönetim ve İç Denetim Alanında Üst Düzey Diplomalı Mesleki Yetkinlik Statüsü - MIIA (Advanced Diploma in Internal Audit Practice) ve Bilgisayar Destekli Denetimde Mesleki Yetkinlik Statüsü - QiCA (The Qualification in Computer Auditing)'dir³⁰.

Mesleki yetkinlik statülerinin sağladığı güvence, yönetimin kontrol çerçevesinin ve uygulamalarının sağlamlığını etkilemekte ve karar alma mekanizmalarının başarısını sağlamaktadır. Üst yönetimin karar verebilmek için yüksek kalitede bilgiye duyduğu ihtiyaç, söz konusu mesleki yetkinliklere sahip personelin kuruluş içerisinde istihdam edilmesi ile zamanlı, eksiksiz ve doğru bilgi elde edinilmesi sağlanacaktır.

Bugünün iş yaşamında iç denetim modern organizasyonların yaşamsal değeri olarak yönetimin en güçlü parçası haline gelmiştir. İç denetimin her geçen gün önemi artmakta ve değer kazanmaktadır. İç denetimin göze çarpan bir şekilde genişleyen uygulama sahası, dinamik kariyer imkânları sunmasını da beraberinde getirmektedir.

Bu çalışmanın amacı İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsünce oluşturulan mesleki yetkinlik statülerini açıklayarak mesleki yetkinlik sahibi kişilerin mesleki gelişimlerine yönelik bilgiler vermek ve bu mesleki statülerin gerekliliğini, ön görülme amaçları ile birlikte ortaya koymaktır.

2. İÇ DENETÇİLİK VE İÇ DENETİMİN ARTAN ÖNEMİ

ABD İç Denetim Enstitüsü mesleğin geleceğe bakışını kavrayacak biçimde ve daha üstün nitelikte bir denetim hizmetinin sunulabilmesi amacıyla iç denetimi şöyle tanımlamaktadır: *“İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve ona değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim kurumun risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim*

²⁹ İç Denetim, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu Konum Raporu, Şubat 2005, s. 24.

[http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20\(2\).pdf](http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20(2).pdf), 20.08.2007

³⁰ http://www.gAAPweb.com/library/professional_bodies/ia.html, 20.08.2007

süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır³¹”. Sawyer’ın yapmış olduğu tanıma göre ise iç denetim bir organizasyondaki³²;

- Finansal ve operasyonel bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı,
- İşletmenin risklerinin tanımlanmış ve asgariye indirilmiş olup olmadığı,
- Dış düzenlemelerin ve kabul edilen iç politikaların ve usullerin izlenip izlenmediği,
- Tatmin edici standartların oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı,
- Organizasyonun hedeflerine etkin bir biçimde ulaşip ulaşmadığı,

hususlarının belirlenmesi ve yöneticiler ile diğer üyelerin görev ve sorumluluklarını etkin bir biçimde yerine getirmelerine destek olmak amacıyla, tüm işlemlerin ve kontrollerin iç denetçilerce nesnel ve sistematik bir şekilde gözden geçirilmesi ve onaylanmasıdır.

İç denetim fonksiyonunun yeterli ve etkin bir biçimde yürütülmesi, yönetim hedeflerinin gerçekleştirilmesinin güvence altına alınmasını sağlamaktadır. Güçlü bir iç denetim, işletmedeki denetim mekanizmalarının sağlıklı çalışmasına katkıda bulunur. Bu yolla operasyonel risklerin, dolandırıcılığın ve gelir kaybının oluşması engellenerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücü artar³³. Organizasyonlar büyüyüp kompleks bir hal aldıkça ilave operasyonel problemler doğmakta ve bunların çözümü için iç denetim birimlerine başvurulmaktadır. Bu çerçevede iç denetim, operasyonel birimlerin belirlenen politikalara uyumunda, etkin bir kontrolün ve birlikteliğin sağlanmasında rol oynamaktadır³⁴.

Son yıllarda başta ABD’de olmak üzere Avrupa’da ve tüm dünyada görülen hileli finansal raporlama uygulamaları ve iflaslar, işletmelerdeki iç

³¹ <http://www.tide.org.tr/faaliyetler5.html>, 03.08.2007

³² SAWYER, L. B. **Sawyer’s Internal Auditing, The Practices Of Modern Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors, Almond Springs, Florida, 1981, s. 6.

³³ SEVİĞ, Veysi. İç Denetim Enstitüsü, Dünya Gazetesi, 23.06.2003, [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/23-05-2003\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/23-05-2003(1).htm), 25.08.2007

³⁴ WHITTINGTON, Ray O. ve PANY, Kurt. **Principles of Auditing and Other Assurance Services**, Irwin McGraw-Hill, 1998, s. 722.

denetim eylemlerinin etkinliğini artırma çabalarının yoğunlaşmasına neden olmuştur. Giderek daha fazla sayıda kurum, mesleki iç denetim uygulamalarından yararlanmaya başlamaktadır. Bu durum, Avrupa’da gerek kamu gerekse özel sektördeki iç denetçilerin sayısındaki artıştan anlaşılabilir. Bu gelişme, kurumların mevcut yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini göstermelerini gerektiren yasalar ve düzenlemelerle daha da hızlanmıştır. Çünkü iç denetim faaliyeti kurum yönetimine destek olmak için özel olarak konumlandırılmış bir faaliyettir.³⁵

Yaşanan bu gelişmeler ışığında iç denetim alanında ihtiyaç duyulan nitelikli kişilerin yetiştirilmesi ve mesleğe kazandırılması amacıyla, dünyadaki çeşitli meslek otoriteleri tarafından iç denetim mesleki yetkinlik statüleri oluşturulmuştur. Bu otoritelerin en önemlilerinden birisi olan İngiltere ve İrlanda İç Denetim Enstitüsünce oluşturulan mesleki yetkinlik statüleri, günümüzde mesleğin ihtiyaç duyduğu eğitim, kişisel donanım ve becerileri göstermekte ve ülkemizde de mesleğin geliştirilmesi ve etkinliğinin artırılması açısından aranması gereken standartlar konusunda fikir vermektedir.

3. İNGİLTERE VE İRLANDA İÇ DENETÇİLER ENSTİTÜSÜ MESLEKİ YETKİNLİK STATÜLERİ

A) İÇ DENETİM VE İŞ RİSKİ ALANINDA SERTİFİKALI MESLEKİ YETKİNLİK STATÜSÜ – (CertIA)

İç Denetim ve İş Riski Alanında Sertifikalı Mesleki Yetkinlik Statüsü, uluslararası iç denetim enstitüsü mesleki yetkinlik statüsü alanında ilk mesleki yetkinlik düzeyidir. Bu mesleki yetkinlik statüsü iç denetçilerin kurum yönetiminde, iç denetim ve iletişim konularında sahip olması gereken gerekli bilgi ve becerilerin kazanılmasını amaçlamaktadır. Özellikle genel müdürlük yolunda amaçlanan kariyerlerde, bir süre iç denetçi olarak çalışmış olmak aranan özellikler arasında yer almaktadır³⁶. İç denetim danışma kurulu bu mesleki yetkinlik statüsüne sahip denetçilerin isimlerinin önüne bir unvan olarak “*CertIA*” kullanılmasını kabul etmiştir³⁷.

³⁵ İç Denetim, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu Konum Raporu, Şubat 2005, s. 15.

[http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIA_KonumRaporu_Subat2005%20\(2\).pdf](http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIA_KonumRaporu_Subat2005%20(2).pdf), 20.08.2007

³⁶ <http://www.iaa.org.uk/qualifications/portfolio>, 20.08.2007

³⁷ The Institute of Internal Auditors-UK and Ireland, Qualifications Prospectus 2007/07, www.iaa.org.uk, 09.09.2007

İç denetim ve iş riski alanında sertifikalı mesleki yetkinlik statüsü iç denetim alanında yeni kişiler için ideal bir mesleki yetkinlik statüsü olup; iç denetim alanında uygulamaya dönük temel becerilerin ve kavramların kazandırılmasını amaçlayan ve gelecekteki çalışmalar için bir bakış açısı kazandırmayı hedefleyen mesleki statüdür. Bu mesleki yetkinlik statüsü, teori ve pratik alanda bilgilerin harmanlanmasını sağlayarak bugünün iş yaşamında son derece faydalı yeteneklerin kazandırılmasını amaçlamaktadır. Bu mesleki yetkinlik statüsünde genel olarak amaçlanan, katılımcıları kurum yönetiminde, risk yönetimi ve iç denetim alanlarında yetenekli kılmak ve üstün özelliklerle donatmaktır. İç denetim ve iş riski alanında sertifikalı mesleki yetkinlik statüsü belgesi almış kişiler;

- İç denetim alanında mesleki kariyer gerçekleştirebilirler,
- Yetenek ve becerilerini karşılaşılan günübürlük durumlara karşı uygulayabilirler,
- Yönetime daha iyi hizmet ederek organizasyona değer katabilirler

İç denetim ve iş riski alanında sertifikalı mesleki yetkinlik statüsü eğitimi dört modül ve bir kişisel gelişim ve görev tamamlama süreçlerini içermektedir. Dört modül aşağıda yer aldığı gibidir.

- Kurumsal yönetim ve risk yönetimi
- İç denetim-araç ve teknikler
- Denetimde etkin hizmet
- İletişim ve müşteri-denetçi ilişkisi

Eğitim sürecine giriş için herhangi bir şart aranmayan bu mesleki yetkinlik statüsünde eğitim süresi adaya bağlı olarak 6 aydan maksimum iki yıla kadar sürebilmektedir. Yaklaşık olarak eğitim 190 ders saatinden oluşmaktadır. Bundan sonrası personel gelişim programı kapsamında sürdürülmektedir. Bu süreç çalışma kitaplarının okunması, staj devresinin geçirilmesi ve verilen görevlerin tamamlanması ile son bulmaktadır³⁸.

B) İÇ DENETİM VE İŞ RİSKİ ALANINDA DİPLOMALI MESLEKİ YETKİNLİK STATÜSÜ – (PIIA)

İç Denetim ve İş Riski Alanında Diplomalı Mesleki Yetkinlik Statüsü, iç denetim mesleki kariyerinde daha ileri bir gelişim aşamasını

³⁸ <http://www.iaa.org.uk/qualifications/certificate>, 20.08.2007

oluşturmaktadır. Bu mesleki yetkinlik statüsü ilk diplomalı iç denetim mesleki yetkinlik statüsüdür. İç denetim ve iş riski alanında diplomalı mesleki yetkinlik statüsü iç denetim, risk yönetimi, kontrol ve yönetişime ilişkin ilke ve uygulamaları içermektedir. Aynı zamanda bu mesleki yetkinlik statüsü yönetim ve muhasebe uygulamalarını değerlendirebilme yeteneği de kazandırmayı amaçlamaktadır. Zira iç denetim elemanları organizasyonlarda değişen çalışma ortamını ve anlayışını dikkate alarak geleneksel denetim yaklaşımının fonksiyonel olmadığını fark etmeye başlamışlardır³⁹.

Bu mesleki yetkinlik statüsü eğitimi, beş teorik modül ve bir seçenekli yetenek modülünden oluşmaktadır⁴⁰. Bu mesleki yetkinlik statüsüne sahip olmak isteyen denetçilerin, eğitimini içeren modüller aşağıdaki gibidir⁴¹:

- Organizasyon ve yönetim: kavramlar ve uygulamalar
- Muhasebe ve finansal sistem
- İç denetim
- Bilgi sistemleri denetimi
- Kurumsal yönetim ve risk yönetimi

Seçenekli yetenek modülleri ise;

- a) İletişim ve müşteri-denetçi ilişkisi
- b) Denetimde etkin konuşma

Bu mesleki yetkinlik statüsünde sınavların, yetenek ve mesleki tecrübe modüllerinin tamamlanması için üç yıllık bir süre öngörülmüştür. Mesleki yetkinlik statüsü iç denetim alanında kariyer yapmak isteyen kişiler için düşünülen ilk basamağı oluşturmaktadır. Mesleki yetkinlik diplomasına sahip denetçilerin iç denetim alanında yetenekli ve belirli beceri ve özelliklere sahip olduğu kabul edilmektedir.

³⁹ DEMİRBAŞ, Mahmut. “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 4 Sayı: 7, Bahar 2005, s. 174.

⁴⁰ Diploma in Internal Audit Practice, www.iaa.org.uk, 20.08.2007

⁴¹ Recognition Leaflet 3.9, Accountancy and financial Institutions, www.open.ac.uk/credit-transfer, 20.08.2007

C) YÖNETİM VE İÇ DENETİM ALANINDA ÜST DÜZEY DİPLOMALI MESLEKİ YETKİNLİK STATÜSÜ – (MIIA)

Bu mesleki niteliğe sahip kişiler Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) üyesi olup yönetim ve iç denetim alanında üst düzey diploma almış kişilerdir. Mesleki niteliğe sahip kişiler iç denetim alanında özel yeteneklere sahip olmak isteyen muhasebe alanında bilgili, tecrübeli ve kıdemli denetçilerden oluşmaktadır. 2005 yılında geniş kapsamlı bir şekilde ele alınıp kuralları oluşturulan bu mesleki yetkinlik statüsü, temel iç denetim uygulamaları ve geniş bir içerik kapsamında stratejik yönetim ve risk değerlendirme konularında bilgi sahibi olunmasını amaçlamaktadır⁴². Söz konusu mesleki niteliğin kazanılması ile birlikte önceden sahip olunan mesleki özellikler kaybedilmemektedir. Bu mesleki yetkinlik bir üst kimlik olarak kazanılmaktadır⁴³.

Mesleki niteliğe sahip olabilmek için, bir vaka etüdü, makaleler ve çoktan seçmeli sorulardan oluşan bir sınavı geçmek ve gerekli mesleki tecrübeye sahip olmak gerekmektedir. Mesleki yetkinlik statüsü kazanıldıktan sonra iç denetçiler mesleki gelişimlerini sürdürmeye teşvik edilmekte ve mesleki yetkinlik statüsü ile iç denetçiler kariyerlerinde yükselebilmektedirler. Bu önemli deneyim, aşağıda yer alan bilgi ve yeteneklerin kazanılması ile mümkün olmaktadır. Bunlar;

- Yönetim seviyesinde iç denetçinin yetenek sergilemesi,
- Denetim komitesi ile etkin çalışmak ve üst düzey yönetim şeklinde davranmak,
- İç denetim fonksiyonuna stratejik bir bakış açısı getirmek,
- Üst düzey yöneticilere yüksek seviyede güven sağlamak,
- İç denetim görevinde profesyonel bağımsızlığı devam ettirmek.

Bu mesleki yetkinlik statüsüne sahip olmak için adayların aşağıda yer alan bir takım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bunlar;

- İç denetim mesleki uygulama diploması (PIIA) alınmış olmak,
- (A) düzeyinde CCAB (Muhasebe Danışma Komitesi) muhasebe yeterliliğine sahip olmak,

⁴² <http://www.iaa.org.uk/qualifications/portfolio>, 20.08.2007

⁴³ <http://www.iaa.org.uk/qualifications/advanceddiploma>, 20.08.2007

- Üst derecede yetkinlik veya tanınmış bir profesyonel niteliğe sahip olduğu hususunda Enstitü tarafından onaylanmış bir belge olmalı veya direkt yönetim ve iç denetim alanında üst düzey diplomalı mesleki niteliğe sahip olabilmek için üst düzey yönetici olarak üç yıldan fazla tecrübe gereklidir.
- Hiçbir sınav şartı aranmaksızın bu mesleki yetkinlik statüsünün kazanılabilmesi için üst düzey yönetici olarak üç yıl çalışmış olmak gerekmektedir.

Mesleki niteliğin kazanılmasında eğitim çalışmaları dört teorik modülden, bir yetenek modülünden ve bir profesyonel tecrübe modülünden oluşmaktadır. Teorik dört modül aşağıdaki gibidir:

- Stratejik yönetim
- Finansal yönetim
- Risk değerlendirme ve denetim yönetimi
- İleri derecede iç denetim saha çalışması

Yetenek bölümü ise; üst düzey ticari iletişim yeteneğinin kazandırılmasını amaçlamaktadır. Profesyonel mesleki tecrübe bölümü ise bir çalışan olarak sahip olunan sorumluluklar ve bu sorumlulukların sonuçları ile yeteneklerin özetidir⁴⁴. Bu mesleki yetkinlik statüsüne sahip kişiler, ileri düzeyde yönetim, finansal yönetim ve işletme analizi, ileri düzeyde bilgi sistemleri denetimi, ileri düzeyde iç denetim konularında yeteneklidirler. Mesleki yetkinlik statüsüne sahip kişiler risk kontrolü, kurumsal yönetim ve denetim komiteleri ile ilgili konularda çalışmalar yapmaktadırlar⁴⁵.

Mesleki sınavları geçmek ve yetenek bölümü ile profesyonel tecrübe bölümünü tamamlamak için üç yıllık bir süre öngörülmüştür. Bulunulan mesleki statüye bağlı olarak 800 ile 1000 saat arasında süren bir eğitim çalışması ve ilave bir profesyonel tecrübe kazanma süresi sonucunda üst düzey diploma alınabilmektedir. Teori bölümü 200 ile 250 saat arasında olmaktadır. Teori bölümünde gerekli eğitim çalışması, araştırma, tartışma, görev tamamlama, olaylar karşısında tepki verme ve sınav hazırlıkları

⁴⁴ <http://www.iaa.org.uk/qualifications/advanceddiploma>, 20.08.2007

⁴⁵ Recognition Leaflet 3.9, Accountancy and financial Institutions, www.open.ac.uk/credit-transfer, 20.08.2007

kısımlarından oluşmaktadır. Yetenek bölümü ise 22 saattir. Bu bölüm, sadece üst düzey diploma almak isteyen adaylar için zorunludur.

Mesleki yetkinlik statüsüne sahip kişiler, mesleki etik kurallarına ve Uluslararası İç denetim Enstitüsünün (IIA) standartlarına uymakla yükümlüdürler. Etik kurallarının ve standartların ihlâli halinde soruşturmaya ve disiplin cezalarına tâbidirler⁴⁶.

D) BİLGİSAYAR DESTEKLİ DENETİMDE MESLEKİ YETKİNLİK STATÜSÜ - (QiCA)

Bugünün küreselleşen dünyasında her organizasyon bilgisayar sistemini kullanmaktadır. İş yaşamında rekabet edilebilirliğin sürdürülebilmesi ancak en son teknolojinin kullanılması ile mümkündür. Mevcut sistemin kontrolünü sağlamak ve yaşanan gelişmeler sonrasında kontrol konularını ve riskleri anlamak, her organizasyon için önemlidir. İngiltere ve İrlanda İç Denetçiler Enstitüsü, The Qualification in Computer Auditing (QiCA) olarak adlandırdığı Bilgisayar Destekli Denetimde Mesleki Yetkinlik statüsü ile risk, kontrol ve diğer yeni gelişmeler sonrası ortaya çıkan durumlar karşısında kontrolü ve güvenilirliği sağlamayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda gerekli yetenek ve beceriyi kazandırmak amacıyla bu mesleki yetkinlik statüsünü öngörmektedir. Bu mesleki yetkinlik statüsü organizasyonun bilgi sistemini en derinlerine kadar kavramaya yönelik teorik ve pratik bilgiler kazandırmayı amaçlamaktadır. ABD İç Denetim Enstitüsünün “Yeni Uygulamalar Aracılığıyla İç Denetimin Güçlendirilmesi” başlıklı raporu, iç denetçilerin profilini değiştiren ve mesleğin yeni rolüne işaret eden nitelikte birkaç eğilim belirlemektedir. Bunlar arasında veri güvenliği yeni yüzyılın en önemli risklerinden biri sayılmaktadır. Bu alanda iç denetim elemanlarının uzmanlıkları sayesinde organizasyonlara yardımcı olabileceklerinden bahsedilmektedir⁴⁷.

⁴⁶ İç Denetim, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu Konum Raporu, Şubat 2005, s. 24.

[http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20\(2\).pdf](http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20(2).pdf), 20.08.2007

⁴⁶ <http://www.iaa.org.uk/qualifications/advanceddiploma>, 20.08.2007

⁴⁷ DEMİRBAŞ, Mahmut. “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 7, Bahar 2005, s. 172.

Bu mesleki niteliğe sahip denetçilerin organizasyonlarda hizmet verdiği yönetim kademesi gelişmekte ve ayrıca işletmeye değer katımı sonucunda mesleki yetkinlik statüsüne sahip denetçinin de kendi statüsü yükselmektedir⁴⁸. Bilgisayar destekli denetimde mesleki yetkinlik statüsü bugünün önde gelen yöneticileri tarafından gerekliliğine inanılan ve saygı duyulan bir statüdür⁴⁹. Mesleki yetkinlik statüsünün kazanılması ancak geniş ve derin bir eğitim çalışması sonucunda yönetim ilkelerine duyarlı ve uygulamaya dönük bilgi sistemleri denetimi ile bilgisayar ağları ve işletim sistemi denetimi konusunda denetim tekniklerinin öğrenilmesi ile mümkün olmaktadır. Bu mesleki yetkinlik statüsü teknoloji alanında özel bilgi sahibi denetçilerin yetiştirilmesini öngörmektedir. Mesleki yetkinlik statüsüne yönelik eğitim aşağıdaki modülleri içermektedir⁵⁰:

- Ticari Bilgi Sistemleri Denetimi (BISA)
 - İleri Düzeyde Bilgi Sistemleri Denetimi (SISA)
- ve 1600 saatlik bilgisayar denetim tecrübesi

İleri düzeyde bilgi sistemleri denetiminden önce ticari bilgi sistemleri denetimi hakkında bilgi sahibi olunmalıdır. Daha sonra diğer bilgi sistemleri hakkında eğitim çalışmaları sürdürülmektedir.

4. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Başta ABD ve İngiltere olmak üzere birçok ülkede yaşanan finansal sarsıntılar sonucunda denetimin önemi artmış, ulusal ve uluslararası alanda ciddi bir takım düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Özellikle Sarbanse Oxley Kanununun yürürlüğe girmesi ve iyi kurumsal yönetime yönelik arayışlar bu süreçte iç denetimin önemini artırmıştır. Güvence hizmetlerine duyulan ihtiyaç bugünün iş yaşamında hem sağlıklı bir işletme yönetiminin sağlanmasında, hem rekabet edebilirliğin gerçekleştirilmesinde ve hem de ekonomide finansal skandalların önlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Bu ihtiyaçların karşılanması amacıyla işletmelerde iç denetimin daha da

⁴⁸ The Institute of Internal Auditors-UK and Ireland, the Qualification in Computer Auditing (QiCA), www.iaa.org.uk, 20.08.2007

⁴⁹ The Institute of Internal Auditors UK and Ireland, Qualification in Computer Auditing (QiCA), www.iaa.org.uk, 20.08.2007

⁵⁰ Recognition Leaflet 3.9, Accountancy and financial Institutions, www.open.ac.uk/credit-transfer, 20.08.2007

güçlendirilmesi ve geliştirilmesi gerekliliği ön plana çıkmıştır. Bu amaçla İngiltere ve İrlanda İç Denetim Enstitüsü, değişik yetenek ve bilgi düzeylerine sahip dört farklı mesleki yetkinlik statüsü oluşturmuştur. Oluşturulan mesleki yetkinlik statüleri iç denetçilerin mesleki yetkinlik kazanmalarını amaçlamaktadır.

İç denetimin etkinliği, tüm organizasyon aşamalarının güvenilirliğine bağlıdır. Mesleki yetkinlik statüleri organizasyonlarda güven tesisinde de son derece önem arz etmektedir⁵¹. Mesleki yetkinlik statülerinin sağladığı güvence, yönetimin kontrol çerçevesinin ve uygulamalarının sağlamlığını etkilemekte ve karar alma mekanizmalarının başarısını sağlamaktadır. Üst yönetimin karar verebilmek için yüksek kalitede bilgiye duyduğu ihtiyaç söz konusu mesleki yetkinliklere sahip personelin organizasyon içerisine istihdam edilmesi ile zamanlı, eksiksiz ve doğru bir şekilde karşılanabilecektir.

ABD İç Denetim Enstitüsünün “*Yeni Uygulamalar Aracılığıyla İç Denetimin Güçlendirilmesi*” başlıklı raporu, iç denetçilerin profilini değiştirmiş ve mesleğin yeni rolüne işaret eder nitelikte eğilimler belirlemiştir. Her bir eğilim iç denetim açısından çeşitli zorlukları beraberinde getirmekle birlikte yeni fırsatlar da sunmaktadır. Söz konusu eğilimler çerçevesinde İngiltere ve İrlanda İç Denetim Enstitüsünce oluşturulan mesleki yetkinlik statüleri iç denetçilerin mesleki gelişimlerini amaçlayan kariyer aşamalarıdır.

Gün geçtikçe kamu ve özel her türlü kurum ve kuruluşta önemi daha da iyi anlaşılan iç denetim, gelecekte teknolojik gelişmelerin sağlayacağı yeni olanakların yardımı ile iyi kurumsal yönetimin en sağlam güvencesi olacaktır. Etkin bir kurumsal gelecek kurmayı hedefleyen iç denetim anlayışı, oluşturulan mesleki yetkinlik statüleri ile bu amacına daha çabuk ulaşacaktır.

⁵¹ http://www.kanav.com/jetspeed/portal/ns/nuestros_partners.psmlijsessionid, 20.08.2007

KAYNAKÇA

- ATAMAN AKGÜL, Başak. İç Denetimde Yeni Yaklaşımlar, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:3, Eylül 2002.
- DEMİRBAŞ, Mahmut. “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl:4, Sayı:7, Bahar 2005.
- Diploma in Internal Audit Practice, www.iaa.org.uk, 20.08.2007
- <http://194.143.187.55/pass/main.asp?StoryID=6466&Pagetype=4>, 20.08.2007
- http://www.gaapweb.com/library/professional_bodies/iaa.html, 20.08.2007
- <http://www.iaa.org.uk/qualifications/advanceddiploma>, 20.08.2007
- <http://www.iaa.org.uk/qualifications/certificate>, 20.08.2007
- <http://www.iaa.org.uk/qualifications/portfolio>, 20.08.2007
- http://www.kanav.com/jetspeed/portal/ns:/nuestros_partners.psm;jsessionid
- <http://www.tide.org.tr/faaliyetler5.html>, 03.08.2007
- Institute of Internal Auditors - UK and Ireland, http://www.gaapweb.com/library/professional_bodies/iaa.html, 20.08.2007
- İç Denetim, Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu Konum Raporu, Şubat 2005, [http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20\(2\).pdf](http://www.tide.org.tr/tideweb/resimler/upload/Documents/ECIIA_KonumRaporu_Subat2005%20(2).pdf), 20.08.2007
- Recognition Leaflet 3.9, Accountancy and Financial Institutions, www.open.ac.uk/credit-transfer, 20.08.2007
- SAWYER, L. B. Sawyer’s Internal Auditing, The Practices of Modern Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, Almond Springs, Florida, 1981,
- SEVİĞ, Veysi. İç Denetim Enstitüsü, Dünya Gazetesi, 23.06.2003.
- [http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/23-05-2003\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/23-05-2003(1).htm), 25.08.2007

The IIA makes changes to its qualifications, The Institute of Internal Auditors-UK and Ireland, the Qualification in Computer Auditing (QiCA) , www.iaa.org.uk, 20.08.2007

The Institute of Internal Auditors-UK and Ireland, Qualifactions Prospectus 2006/07, www.iaa.org.uk, 09.09.2007

WHITTINGTON, Ray O. ve PANY, Kurt. Principles of Auditing and Other Assurance Services, Irwin McGraw-Hill, 1998.

YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER

**ARABOSAI VE EUROSAL ÇEVRE
DENETİMİ ORTAK KONFERANSI**

**EUROSAL ÇEVRE DENETİMİ ÖZEL
ÇALIŞMA GRUBU VE ETKİNLİKLERİ**

ARABOSAI VE EUROSAI

ÇEVRE DENETİMİ ORTAK KONFERANSI*

Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Birliği (ARABOSAI) ve Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Birliği (EUROSAI)'nin ortaklaşa düzenledikleri “Çevre Denetimi Deneyimleri ve Sayıştayların Çevre Denetimindeki Rolü” konulu konferans 5 – 6 Şubat 2008 tarihlerinde Kuveyt Sayıştayı'nın (SAB) ev sahipliğinde Kuveyt'te gerçekleştirilmiştir. ARABOSAI ve EUROSAI üyesi 28 ülke Sayıştayı temsilcilerinin katıldığı toplantının ilk gününde ARABOSAI, INTOSAI ve EUROSAI temsilcilerinin açılış sunumlarının ardından Kuveyt Sayıştayı tarafından, “*Kuveyt Sayıştayı'nın Kamu Fonlarının Kontrol ve Korunmasındaki Rolü*” konulu sunum ile Kuveyt Sayıştayı'nın çevre denetimi alanındaki tecrübelerine ilişkin çeşitli sunumlar gerçekleştirilmiştir. Toplantının ikinci gününde ise, diğer yüksek denetim kurumlarından katılan temsilciler, kendi ülkelerinde çevre denetimi alanında bugüne dek yürütülen çalışmalar ve elde edilen deneyimler hakkında sunumlar yapmışlardır.

Konferansa katılan 17 ülke Sayıştayının temsilcileri, hazırlamış oldukları ülke tebliğlerini sunmuşlardır. Türk Sayıştayı adına da, Sayıştay 1. Daire Üyesi Fehmi Başaran tarafından, ‘ÇEVRE DENETİMİNDE TÜRK SAYIŞTAYININ ROLÜ VE TECRÜBELERİ’ konulu bir tebliğ sunulmuştur.

Kurumumuzca yürütülen çevre denetimleri hakkındaki tecrübelerin somut örneklerle anlatıldığı tebliğ, uygulamadan gelen birikim ve deneyime odaklanan niteliği dolayısıyla katılımcılar tarafından büyük ilgiyle karşılanmıştır. Tebliğde, Türkiye’de Sayıştayın çevre denetimlerine

* Bu çalışma, Sayıştay Denetçi Yardımcısı Uğur Altay tarafından, Konferansa Türk Sayıştayını temsilen katılan 1. Daire Üyesi Sayın Fehmi Başaran ile yapılan görüşmelerden, toplantıya ait dokümanlardan, INTOSAI ve EUROSAI resmi web sitelerinde yer verilen bilgilerden ve INTOSAI'nin resmi süreli yayını olan “International Journal of Government Auditing” adlı dergide yer alan konu ile ilgili değerlendirme yazısından yararlanılarak hazırlanmıştır.

832 sayılı Sayıştay Kanunu'na 1996 yılında 4149 sayılı Kanun ile eklenen Ek 10 uncu madde ile performans denetimi yetkisinin tanınması sonrasında başladığı belirtilerek, bu tarihten itibaren yürütülen ilk pilot performans denetimi çalışmalarının ardından, çevre denetimi alanında uluslararası nitelikte bir denetim çalışmasının gerçekleştirildiği ifade edilmiştir.

Ardından Türk Sayıştay tarafından gerçekleştirilen “Ormanların Korunması”, “Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi”, “Türkiye’de Hava Kalitesinin Korunmasına Yönelik Faaliyetlerin Performansı” ve “Türkiye’de Atık Yönetimi: Ulusal Düzenlemeler ve Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi” konulu denetimlerden elde edilen deneyimler katılımcılarla paylaşılmıştır.

Performans denetimi metodolojisi ile gerçekleştirilen “Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirlenmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele Etme” konulu ilk çevre denetiminin, aynı zamanda Türk Sayıştay tarafından diğer ülke Sayıştayları ile işbirliği içerisinde yürütülen ilk denetim projesi olduğu vurgulanmıştır. Türkiye’nin yanı sıra altı Avrupa ülkesi (Yunanistan, Hollanda, İtalya, Malta, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi ve İngiltere) Sayıştay’ının katıldığı bu ortak denetim çalışmasının metodolojisinin EUROSAI çatısı altında birlikte kararlaştırıldığını ve ortak kriterler çerçevesinde yürütüldüğü belirtilmiştir. Bu denetimin kapsamı, denetimde ulaşılan temel bulgular, geliştirilen öneriler ile denetimin başlıca etkileri konusunda da katılımcılara bilgi sunulmuştur.

Denetim sonucunda hazırlanan ulusal raporun 2002 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne sunulduğu, diğer katılımcı ülke Sayıştaylarının da kendi ulusal raporlarını hazırlayarak parlamentolarına sunmalarının ardından, Hollanda Sayıştay tarafından “Gemilerden Kaynaklanan Deniz Kirliliği 2000-2003 Ulusal Denetimlerine Dayanan Ortak Rapor” adıyla ortak bir denetim raporunun yayımlandığı ifade edilmiştir.

İkinci olarak, Türk Sayıştay tarafından gerçekleştirilen “Ormanların Korunması” konulu performans denetiminin kapsamı, bu denetimde ulaşılan temel bulgular ile denetim raporunda yer verilen başlıca öneriler katılımcılarla paylaşılmıştır.

“Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi” konulu denetim hakkında da, yine denetimin kapsamı, başlıca bulguları ve önerileri çerçevesinde katılımcılar bilgilendirilmiştir.

Tebliğde son olarak, çevre denetimi alanında tamamlanmış en son performans denetimi çalışması olan “Türkiye’de Atık Yönetimi: Ulusal Düzenlemeler ve Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi” konulu denetim hakkında bilgiler verilmiş; konunun Türkiye ve dünya açısından taşıdığı önem vurgulanmış ve denetim sonucunda ulaşılan başlıca bulgular ile getirilen öneriler özet olarak sunulmuştur.

Ağırlıklı olarak çevre denetimlerinin önemi, bu denetimlerin yürütülmesinde ve yaygınlaştırılmasındaki riskler ve çevre denetimi ile sürdürülebilir kalkınma arasındaki ilişkinin tartışıldığı konferans, katılımcı ülke Sayıştaylarının çevre denetimi alanında yürüttükleri faaliyetlere ilişkin bilgilerin, elde ettikleri deneyimlerin ve bu denetimler esnasında karşılaştıkları sorunların paylaşılması açısından yararlı olmuştur.

Konferansın sonucunda dokuz tavsiyeden oluşan ortak bir bildiri yayınlanmıştır. Çevre denetimlerinin geliştirilmesi, yaygınlaştırılması ve etkinliğinin artırılması ve bu amaçlarla uluslararası işbirliğinin güçlendirilmesi alanında alınması gereken önlemlere ilişkin olarak geliştirilen bu tavsiyeler, aşağıdaki hususları içermektedir:

- 1- Denetimlerde sonuca ulaşmak için gerekli teknik bilgi ve verilere ulaşılması amacıyla Sayıştaylar ile çevre araştırma merkezleri ve çevre ile ilgili bilgi birikimine sahip kuruluşlar arasındaki ilişkiler önem taşımaktadır. Bunun yanında denetim raporunda yer verilen denetim önerilerinin uygulanmasında da işbirliğine önem verilmelidir.
- 2- Sayıştaylar, çevre denetimi yapacak denetçilerin niteliklerinin ve çevre denetimi alanındaki bilgi birikiminin artırılması amacıyla Birleşmiş Milletler Çevre Programı ve INTOSAI Çevre Denetimi Çalışma Grubu (WGEA) ile koordineli olarak yürütülecek projeler geliştirmelidir.
- 3- Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Birliği ve Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Birliği üyeleri, iklim değişikliği, sürdürülebilir kalkınma ve Kyoto Protokolü gibi uluslararası nitelikteki konularda (Birleşmiş Milletler Çevre Programı tarafından 2007 yılında hazırlanan Global Çevre Beklentileri Raporu ışığında) ortak denetimler gerçekleştirmeye davet edilmelidir.

- 4- Çevre denetimi alanında ideal metotlar geliştirilmesi ve bu alandaki mesleki deneyimlerin paylaşılması önemli olduğundan, Sayıştayların INTOSAI, EUROSAL ve ARABOSAI Çevre Denetimi Çalışma Gruplarının çalışmalarına dahil olmaları ve çıktılarından yararlanmaları önem taşımaktadır.
- 5- Sayıştayların, özellikle ülkelerinin diğer ülkelerle ortak ilgi ve etki alanlarında, işbirliği içerisinde çevre denetimleri gerçekleştirmeleri önemlidir.
- 6- ARABOSAI ve EUROSAL üyeleri arasında mesleki deneyimlerin, çevre denetimi raporlarının, bu alandaki rehberlerin ve çevre göstergelerinin paylaşılması sağlanmalıdır.
- 7- Yürütülen çevre denetimlerinin etkinliğini artırmak ve eksikliklerini gidermek amacıyla Sayıştaylar arasında karşılıklı gözden geçirme mekanizmaları oluşturulmalıdır.
- 8- Çevre denetimlerinin kapsamı, sürdürülebilir kalkınmaya ilişkin ulusal stratejilerde yer verilen politikaların verimlilik ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla, bu stratejileri de içerecek şekilde belirlenmelidir.
- 9- Sayıştaylar, çevre denetimleri sırasında ihtiyaç duyulan özel uzmanlık alanlarında dışarıdan uzman görevlendirmeli ve bu alanlardaki denetim çalışmalarını bu uzmanlara dayandırabilmelidirler.

EUROSAI ÇEVRE DENETİMİ ÖZEL ÇALIŞMA GRUBU VE ETKİNLİKLERİ*

2006 yılı Kasım ayında Lüksemburg'da gerçekleştirilen EUROSAl** Çevre Denetimi Çalışma Grubu'nun Dördüncü Olağan Toplantısında, Sayıştayları çevre felaketleri ve radyoaktif atıkların çevreye etkilerinin aktif bir şekilde denetlenmesi yönünde cesaretlendirmek amacıyla ve Ukrayna Sayıştayının girişimleri çerçevesinde "Doğal ve İnsan Kaynaklı Felaketlerin Etkilerinin ve Radyoaktif Atıkların Bertaraf Edilmesi" konusunda ortak bir denetim gerçekleştirmek üzere özel bir çalışma grubu kurulması kararlaştırılmıştı.

EUROSAl Çevre Denetimi Çalışma Grubunun bir alt çalışma grubu olarak oluşturulan ve EUROSAl üyelerinden Ukrayna, Arnavutluk, Azerbaycan, Polonya, Rusya Federasyonu, Slovakya ve İsviçre Sayıştayları ile Avrupa Sayıştayının üyesi bulunduğu bu özel çalışma grubunun başkanlığı Ukrayna Sayıştayını (ACU) tarafından yürütülmekte ve Kiev'de bir sekreteryası bulunmaktadır.

Alt Çalışma Grubu, görev çerçevesi içerisinde ilgili Avrupa Sayıştaylarının belirlenen konularda ortak denetimler gerçekleştirmelerinde, denetimler sonucunda yararlı öneriler geliştirmelerinde ve muhataplarına etkili bir şekilde rehberlik yapabilmelerinde; denetim sonuçlarının sürekli bir şekilde ve kolaylıkla izlenebilmesinin temin edilmesinde; ayrıca denetimlerde kullanılacak çağdaş tekniklerin ve geliştirilecek standartların paylaşımının sağlanmasında ve iletişimin geliştirilmesinde INTOSAl ve EUROSAl'nin

* Bu çalışma, Sayıştay Denetçi Yardımcısı Uğur Altay tarafından, EUROSAl Doğal ve İnsan Kaynaklı Felaketlerin Etkilerinin ve Radyoaktif Atıkların Bertaraf Edilmesi Özel Çalışma Grubu Çalışma Yönetmeliği ile Çalışma Grubunun 1. ve 2. toplantılarına ait tutanaklar, EUROSAl Çevre Denetimi Çalışma Grubu Resmi İnternet Sitesi, EUROSAl resmi süreli yayını olan EUROSAl Newsletter, INTOSAl'nin resmi süreli yayını olan "International Journal of Government Auditing" adlı dergide yer alan bilgilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

** Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (European Organisation of Supreme Audit Institutions)

Çevre Denetimi Çalışma Grupları ve ilgili diğer organları tarafından desteklenmektedir.

Daha çok denetim planları, denetim metodolojisi ve bulgularının üyeler arasında paylaşımının sağlanması amacıyla farklı ülke Sayıştayları arasında koordineli ve paralel denetim çalışmalarını yürütmek üzere kurulan Çalışma Grubu, bu alanda elde ettiği deneyimler ışığında diğer ülkeler için de yararlı olacak öneriler geliştirme ve rehberler oluşturma gayesini de gütmektedir.

İlgili Sayıştaylar, alt çalışma grubu olarak faaliyetlerine, özellikle geniş çaplı uluslararası yardımların yok olma riski altında bulunması, önemli bazı sorunların etkisini büyük ölçüde sürdürmeye devam etmesi, Çernobil Kazası kapsamında oluşan risklerin ve belirsizliklerin devam ediyor olmasını göz önünde bulundurarak, uluslararası bir nitelik taşıyan ÇERNOBİL YARDIM FONU'nu denetlemek suretiyle başlamaya karar verdiler. Çernobil denetimine, bu alt grubun altı üyesi (Ukrayna, Polonya, Rusya Federasyonu, Slovakya, İsviçre Sayıştayı ve Avrupa Sayıştayı) ile birlikte Almanya ve Hollanda Sayıştayı da katılmaktadır.

Bu denetimin kapsamını, Çernobil felaketinin yaralarını sarmak ve radyasyonun kalıcı etkisini azaltmak amacıyla Çernobil Yardım Fonu'na aktarılan bağışlar ve bunların yönetimi oluşturmaktadır. Ayrıca bu faciyanın çevreye verdiği zararlar ile, bu zararların ortadan kaldırılması amacıyla alınan ve alınması gereken önlemler de bu denetim çalışmasının konusunu oluşturmaktadır.

Ortak denetime katılan ülke Sayıştayları ve diğer ilgililerin (Norveç ile ABD Sayıştayı ve Çernobil Yardım Fonu, Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası temsilcileri) katılımı ile, Çernobil Yardım Fonu'nun denetimi çalışmaları kapsamında 2007 yılı içerisinde iki ayrı toplantı gerçekleştirilmiştir. 15-17 Mart 2007 tarihleri arasında Kiev'de gerçekleştirilen özel çalışma grubunun ilk toplantısında, Çalışma Grubunun Çalışma Yönetmeliği (terms of reference) kabul edilmiş ve 2007-2008 yılları arasındaki dönemi kapsayan bu uluslararası nitelikli ilk çevre denetiminin amacı ve kapsamı tespit edilerek denetimde esas alınacak kriterler belirlenmiştir.

Bu ilk toplantının sonucunda ayrıca;

- Söz konusu yardım fonunun ve Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası'nın finansal tabloları ve raporları üzerinden yürütülecek mali denetimi;

- Uluslararası anlaşma ve sözleşmeler ve aynı zamanda uluslararası çevre standartlarına uygunluğun denetimi;
- Çevreyi korumak amacıyla alınmış olan tedbirlerin ve gerçekleştirilmiş olan faaliyetlerin performans denetimi,

çalışmalarını içeren bu geniş kapsamlı denetim faaliyetinin sonucunda üye ülke Sayıştaylarının kendi parlamentolarına sunmak üzere birer ulusal rapor hazırlamaları kararlaştırılmıştır.

Ayrıca denetim sonuçlarına ilişkin ulusal raporlardan yola çıkılarak ortak bir rapor hazırlanması ve bu raporun da ilgili ülke Sayıştayları ile paylaşılması ve INTOSAI ve EUROSAP'nin ilgili organlarına sunulmasına karar verilmiştir.

4-5 Aralık 2007 tarihlerinde gerçekleştirilen Çalışma Grubu'nun ikinci toplantısında ise, ortak denetime katılan sekiz ülkenin Sayıştayları ve diğer davetliler, Çernobil denetimi kapsamında kendi ulusal denetim çalışmalarında elde ettikleri bulgu ve gözlemleri paylaşmışlardır. Katılımcılar, denetimin tamamlanmasından sonra ulaşılabilecek nihai denetim bulguları ve geliştirilecek öneriler ışığında hazırlanacak ortak raporun şekli ile üyeler tarafından imzalanması ve 2008 Krakow'da yapılacak olan VII nci EUROSAI Kongresi'ne sunulmasına ilişkin prosedürü karara bağlamışlardır. Çalışma Grubunun 2008 yılı Mayıs ayında yapılacak bir sonraki toplantısında onaya sunulacak ortak rapor taslağının, denetim çalışmalarının koordinatörlüğü görevini üstlenen Ukrayna Sayıştayı tarafından hazırlanması da toplantıda karara bağlanmıştır.

Çalışma Grubunun bu ikinci toplantısında, INTOSAI tarafından Tsunami Yardımlarının Denetlenmesi amacıyla oluşturulan Özel Görev Gücü'nün (Tsunami Task Force) koordinatörlüğünü yürüten, özel çalışma grubu üyesi Hollanda Sayıştayı, doğal afetler kapsamında değerlendirilen deprem ve buna bağlı olarak oluşan tsunami konulu sunumunda, doğal afetlerle ilgili yardımların denetiminde coğrafi bilgi sistemlerinin kullanımının önemine vurgu yapmıştır. Bunun yanı sıra 2008 Mayıs toplantısında 2009-2011 döneminde yapılacak denetim faaliyetlerinin kararlaştırılacağı hususu da katılımcı ülkelere bildirilmiştir.

Çalışma Grubu, temelde bu denetim çalışmasına odaklanmış olmakla birlikte, bu çalışmayı yürütmek üzere kurulmuş geçici bir organizasyon değildir. Aksine Çalışma Grubu, ilgi alanında yer alan güncel sorunlar hakkında düzenli olarak toplantılar gerçekleştirip ortak kararlar almaya devam

edecektir. Sürekli bir yapıda faaliyetlerini sürdürecektir olan Grup, yılda en az bir kez toplanmaya devam edecektir. Gruba üye olmak da, tüm EUROSAI üyelerine açık tutulmuştur.

Maddi sonuçlarının yanı sıra, insanların ve diğer tüm canlıların yaşamları üzerinde çok sayıda olumsuz etkileri bulunan doğal ve insan kaynaklı felaketler ile radyoaktif atıkların etkilerinin denetimi konusunda INTOSAI, EUROSAI ve EUROSAI'nin Doğal ve İnsan Kaynaklı Felaketlerin Etkilerinin ve Radyoaktif Atıkların Bertaraf Edilmesi Özel Çalışma Grubu, her zaman diğer Sayıştaylar ile işbirliğine hazır oldukları konusunda niyet bildiriminde bulunmuşlardır.

SAYIŞTAY KARARLARI

Genel Kurul Kararları
Temyiz Kurulu Kararları

GENEL KURUL KARARI

Tarih : 14.2.2008
No : 5210/1

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 44'üncü maddesine istinaden çıkarılan Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri uyarınca düzenlenen taşınır yönetim hesabının Sayıştaya yıllık olarak verilmesi gerektiği bk.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 44'üncü maddesine istinaden çıkarılan Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri uyarınca düzenlenen taşınır yönetim hesabının Sayıştaya verme süresinin Genel Kurulca karara bağlanması gerektiği hususunda 1. Dairenin 10.1.2008 tarihli ve 2008-2/58553 sayılı kararı okunarak,

Gereği Görüldü:

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “*Taşınır ve taşınmaz işlemler?*” başlıklı 44'üncü maddesinin ilk fıkrasında, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince taşınır ve taşınmaz edinilmesi, yönetilmesi, trampası, elden çıkarılması, ecrimisilin tahsil ve takibinde izlenecek yöntem, Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerlerin yönetimi ve korunması, işgali malların tahliyesi gibi hususların ilgili kanunlarında düzenleneceği; bu malların kaydı ile taşınırların muhafazası, kullanımı, mal yönetim hesabının verilmesi ve mal yönetim sorumlularıyla bunlar adına görev yapacak olanların belirlenmesine ilişkin usûl ve esasların, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan bu hükme istinaden hazırlanarak 18.1.2007 tarihli ve 26407 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Taşınır Mal Yönetmeliğinin “*Taşınır yönetim hesabı?*” başlıklı 34'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında, harcama yetkilileri tarafından Sayıştaya verilecek taşınır yönetim hesabının, önceki yıldan devreden taşınırlar ile yılı içinde girenleri, yılı içinde çıkışı yapılan taşınırlar ile ertesi yıla devredilenleri ve yıl sonunda yapılan sayım sonucu bulunan fazla ve noksanları göstereceği belirtilmiş ve aynı maddenin 2'nci fıkrasında da, taşınır yönetim hesabının, yıl sonu sayımına ilişkin Sayım Tutanağı, Taşınır Sayım ve

Döküm Cetveli, Harcama Birimi Taşınır Yönetim Hesabı Cetveli; Müze/Kütüphane Yönetim Hesabı Cetveli ile yıl sonu itibarıyla en son düzenlenen Taşınır İşlem Fişinin sıra numarasını gösterir tutanaktan oluşacağı tespit edilmiştir.

Aynı Yönetmeliğin anılan 34'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasının (ç) bendinde ise, harcama yetkilisinin, muhasebe yetkilisince fıkarda belirtilen usulle onaylanmış cetvellerin bir nüshasını, Sayıştayca belirlenecek sürelerde, yıl sonu sayım tutanağı, sayım ve döküm cetveli ve yıl sonu itibarıyla en son düzenlenen Taşınır İşlem Fişinin sıra numarasını gösterir tutanakla birlikte Sayıştaya, bir nüshasını ise malî yılı takip eden ay sonuna kadar ilgili taşınır konsolide görevlisine göndereceği belirtilerek, cetvellerin birer nüshasının da harcama biriminde muhafaza edileceği ve kamu idarelerinin yurt dışı teşkilatlarının taşınır yönetim hesabının merkez teşkilatları aracılığıyla Sayıştaya gönderilmesi gerektiği kararlaştırılmıştır.

Öte yandan, 832 sayılı Sayıştay Kanununun 39'uncu maddesinin ikinci fıkrasında, mal işlemlerinin hesap devresinin, 5 yıldan fazla olmamak şartıyla, ilgili saymanlık işlemlerinin durumuna göre Sayıştayca tespit olunacağı hükmü yer almaktadır.

Bu hükme istinaden ayniyat saymanlıklarının hesap devreleri ilk defa 11.3.1969 tarihli ve 3357/2 sayılı Genel Kurul Kararı ile tespit edilmiş ve daha sonra yeni kurulan veya birleştirilen ayniyat saymanlıklarının hesap devreleri de yine Genel Kurul Kararları ile belirlenmiştir.

Bu defa, 5018 sayılı Kanuna istinaden çıkarılan ve mülga 1050 sayılı Kanun hükümlerine dayanan Ayniyat Talimatnamesinin yerine geçen Taşınır Mal Yönetmeliğinin sözü edilen 34'üncü maddesi hükümleri uyarınca oluşturulan taşınır yönetim hesabının Sayıştaya verilme süresinin tespit edilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

Taşınır Mal Yönetmeliği hükümleri uyarınca, taşınır kayıt ve kontrol yetkilileri tarafından, kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarında ilgili stok ve maddî duran varlık hesaplarında izlenen taşınırlardan; satın alma suretiyle edinilenlerin giriş işlemleri ile değer artırıcı harcamalar için düzenlenen Taşınır İşlem Fişlerinin bir nüshası ödeme emri belgesi ekinde muhasebe birimine gönderilecektir. Diğer şekillerde edinilen taşınırların girişleri ve maddî duran varlık hesaplarında izlenen taşınırların çıkışları için düzenlenen Taşınır İşlem Fişlerinin birer nüshası, düzenleme tarihini takip eden en geç on gün içinde ve her durumda malî yıl sona ermeden önce muhasebe birimine gönderilmesi

zorunludur. Muhasebe kayıtlarında “150- İlk Madde ve Malzemeler Hesabı”nda izlenen tüketim malzemelerinin çıkışları için düzenlenen Taşınır İşlem Fişleri yerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde üç aylık dönemler itibarıyla, diğer idarelerde ise üç ayı geçmemek üzere üst yöneticiler tarafından belirlenen sürede kullanılmış tüketim malzemelerinin taşınır II'nci düzey detay kodu bazında düzenlenen onaylı bir listesi, en geç ilgili dönemin son iş günü mesai bitimine kadar muhasebe birimine gönderilmelidir. Muhasebe yetkilileri ise, taşınır giriş ve çıkış işlemlerine ilişkin olarak kendilerine gönderilen Taşınır İşlem Fişlerinde gösterilen tutarları II'nci düzey detay kodu itibarıyla ilgili hesaplara kaydedeceklerdir.

Görüleceği üzere, taşınırın giriş ve çıkışları esnasında düzenlenen ve taşınır yönetim hesabının kanıtlayıcı belgeleri durumundaki Taşınır İşlem Fişleri, muhasebe yetkililerince tutulan kamu idaresi hesabı içerisinde yer almaktadır. Söz konusu hesaplar ise, Sayıştaya yıllık olarak verilmektedir.

Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanunun “Kesin hesap kanunu” başlıklı 42'nci maddesinde, kesin hesap kanun tasarısına mal yönetim hesabı icmal cetvellerinin de ekleneceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla söz konusu cetvelin de yıllık olarak hazırlanması icap etmektedir.

Taşınır yönetim hesabının kanıtlayıcı belgeleri durumundaki Taşınır İşlem Fişlerinin, Sayıştaya yıllık olarak verilen kamu idaresi hesabının içinde bulunması ve kesin hesap kanunu tasarısı ekine bağlanacak mal yönetim hesabı icmal cetvellerinin de yıllık olarak düzenlenecek olması göz önünde bulundurulduğunda, Taşınır Mal Yönetmeliğinin 34'üncü maddesinde düzenlenen taşınır yönetim hesabının da Sayıştaya yıllık olarak verilmesi uygun olacaktır.

Bu itibarla, taşınır yönetim hesabının Sayıştaya yıllık olarak verilmesi gerektiğine oybirliği ile karar verildi.

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 05.02.2008

No : 29874

*B*elediye idare hesabı cetvellerinin incelenmesi sonucunda menkul kıymetler hesabında eksik olan menkul kıymetin sorumlulardan tazmini gerektiği hk.

Dilekçi dilekçesinde; Sayıştay ilamı üzerine kasa ve kayıtların yeniden taranmasına rağmen herhangi bir menkul kaydına rastlanılmadığını ancak yapılan taramada bazı menkul kıymetlerin ilgisine verildiği halde muhasebe kayıtlarından düşülmediğinin görüldüğünü ayrıca alınırken muhasebe kayıtlarına işlenmediğini hatta menkul kıymetler hesabının bir müddet çalıştırılmadığını 2002, 2003 yılları hesap cetvelinde bu değerlerin hiç değişmediğini, sayman olarak görevi devir alırken tarafına menkul kıymet olarak herhangi bir teslim yapılmadığı gibi menkul kıymet listesi de verilmediğini belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmektedir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Hesap Sorumluluğu başlıklı 19. maddesinde aynen; “Her sayman yalnız kendi dönemine ait hesaptan sorumludur. Ancak kendisine hesap vermekle mükellef olanların hesabına bakmayan veya kendinden öncekinden devren aldığı hesabın eksiklerini göstermeyen sayman bunlara gelecek mali sorumluluğu –borçlulara ve sebep olanlara rücu hakkı bulunmak üzere- üstlenmiş olur.” hükmü yer almaktadır.

Saymanlar arasındaki devir işlemlerinin nasıl olacağı Belediye Bütçe ve Muhasebe Usul Yönetmeliğinin 201. maddesinde ayrıntılı olarak izah edilmiştir. 201. maddenin A bendinde; “..... görevinden ayrılan sayman, yerine asıl veya vekil olarak gelen saymana devir cetveli düzenleyerek ayrıntılı devir vermek zorundadır. Devir cetvelinin düzenlenmesinden önce asıl veya vekil olarak göreve başlayan sayman para, menkul kıymetler ve teminat mektubu gibi değerleri sayarak teslim alır. Sayımda çıkan miktarlar, bu değerlere ait yardımcı defterler üzerinde gösterilmekle beraber durum sayım tutanakları ile de tespit edilir...” denilmektedir.

Temyiz Kurulu Kararı

Bahsedilen yönetmeliğin 111. maddesi menkul kıymet çeşitlerini, 112. maddesi ise menkul kıymetlerin alınması, saklanması ve geri verilmesini düzenlemiştir.

Yukarıdaki mevzuat hükümleri çerçevesinde dilekçi iddialarının reddedilerek TL.ne ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 05.02.2008
No : 29907

*B*elediyede çalışan memur personele mevzuata aykırı olarak ikramiye adı altında ödeme yapılmasının mümkün olmadığı hk.

Dilekçi dilekçesinde özetle; belediye memurlarına ikramiye adı altında yapılan ödemelerin, Anayasanın 49, 53 ve 90. maddeleri, ILO Sözleşmesi, Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı ve bu konuda verilen Danıştay Kararı ve doktrin dikkate alındığında hukuka uygunluğunu gösteren yasal dayanakların bulunduğu anlaşıldığını, uluslararası sözleşmelerin bağlayıcı olduğu ve bu sözleşmelere göre memurun durumunu iyileştirici işlemler yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı hususunun yüksek yargı organları tarafından da kabul edildiğini, Belediye ile taraf sendika arasında imzalanan sözleşme gereği yapılan ödemede tazmini gerektirecek mevzuata aykırı herhangi bir husus bulunmadığını belirterek çalışma yaşamına ilişkin hak ve özgürlüklerin 1987 tarihli Birleşmiş Milletler Genel Kurulu kararı uyarınca "insan hakları" arasında mütalaa edildiğini, çalışma yaşamına ilişkin evrensel hukuki değerler haline gelmiş bulunan hak ve özgürlüklerin ise İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi, İnsan Hakları ve Temel Özgürlükler Avrupa Sözleşmesi ve Avrupa Sosyal Şartı gibi evrensel belgelerle tanımlandığını, sözleşme hakkının da çalışma yaşamına ilişkin hak ve özgürlük olduğunu, buna göre de Anayasasını İnsan haklarına ve evrensel değerlere saygılı hukuk devleti ilkesi üzerine oturtan bir ülke bakımından sözleşme hakkının da evrensel bir değer olarak yasalar üstü bir konuma sahip olduğunu, Anayasanın 90. maddesinin son fıkrasında yapılan değişikliklerle, uluslararası sözleşmelerin yasalar ve hatta Anayasa üstü hukuksal normlar haline geldiği nazara alındığında, 3848 sayılı Kanunla onaylanan 151 sayılı ILO sözleşmesi delaletiyle kapsamı içerisine kamu görevlileri de girecek şekilde genişletilen 98 sayılı Sözleşmenin 4. maddesinin de toplu pazarlık müessesesini tüm çalışanlar bakımından bir hak olarak tanımladığını, özgür ve gönüllü toplu pazarlık hakkının, hukuka aykırı kabul edilerek, tarafına zimmet çıkarılmasının hukuka ve hukukun genel ilkelerine ve uluslararası hukuka aykırı olduğunu ifade ederek verilen tazmin hükmünün kaldırılmasını istemektedir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun “Kapsam” başlıklı 1. maddesine göre belediyede çalışan memurlar bu Kanunun kapsamı içinde bulunmaktadır.

Aynı Kanunun 2. maddesinde, Devlet Memurlarının hizmet şartları, nitelikleri atanma ve yetiştirilmeleri, ilerleme ve yükselmeleri, ödev, hak, yükümlülük ve sorumlulukları, aylıkları ve ödenekleri ve diğer özlük işlerinin bu kanunla düzenleneceği ifade edildiğinden, belediyelerde çalışan memurların her türlü mali ve sosyal haklarının da diğer Devlet Memurlarında olduğu gibi, bu Kanun kapsamında mütalaa edilmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun mali hükümlerin kapsamını belirleyen 146. maddesinde aynen;

“Bu Kanunun birinci maddesinin birinci fıkrası kapsamına giren memurlar aylık, ücret, ödenek, hizmetle ilgili her çeşit ödeme ve bunların şekil ve şartları bakımından bu Kanundaki hükümlere, aynı maddenin ikinci fıkrası kapsamına giren memurlar özel kanunlardaki hükümlere tabidir.

Memurlara kanun, tüzük ve yönetmeliklerin ve amirlerin tayin ettiği görevler karşılığında bu Kanunla sağlanan haklar dışında ücret ödenemez, hiçbir yarar sağlanamaz. (Gençlik ve Spor hizmetleri uygulamasında fiilen görevlendirilecekler hariç).” hükmü bulunmaktadır.

Anayasanın “Toplu İş Sözleşmesi Hakkı” başlıklı 53. maddesinde - (Değişik: 23.7.1995-4121) “İşçiler ve işverenler, karşılıklı olarak ekonomik ve sosyal durumlarını ve çalışma şartlarını düzenlemek amacıyla toplu iş sözleşmesi yapma hakkına sahiptirler.

Toplu iş sözleşmesinin nasıl yapılacağı kanunla düzenlenir. 128. maddenin ilk fıkrası kapsamına giren kamu görevlilerinin kanunla kendi aralarında kurmalarına cevaz verilecek olan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları ile 54. madde hükümlerine tabi olmayan sendikalar ve üst kuruluşları, üyeleri adına yargı mercilerine başvurabilir ve idareyle amaçları doğrultusunda toplu görüşme yapabilirler. Toplu görüşme sonunda anlaşmaya varılırsa düzenlenecek mutabakat metni taraflarca imzalanır. Bu mutabakat metni, uygun idari veya kanuni düzenlemenin yapılabilmesi için Bakanlar Kurulunun takdirine sunulur. Toplu görüşme sonunda mutabakat metni imzalanmamışsa anlaşma ve anlaşmazlık noktaları da taraflarca imzalanacak bir tutanakla Bakanlar Kurulunun takdirine sunulur. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usuller kanunla düzenlenir. Aynı işyerinde, aynı dönem için, birden fazla toplu iş sözleşmesi yapılamaz ve uygulanamaz.” denilmektedir.

Anayasanın bu hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla 25.06.2001 tarih ve 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanunu yürürlüğe konulmuştur.

Toplu iş sözleşmesi hakkı, mevzuatımızda sadece işçiler için tanınmış olup, bu konuda memurlarla ilgili olarak çıkarılan 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanununda da sadece toplu görüşme hakkı tanınmış ve söz konusu kanunun 30. maddesiyle toplu görüşme yapma yetkisi de her hizmet kolunda en çok üyeye sahip sendika ile bunların bağlı bulunduğu konfederasyonlara tanınmıştır. Aynı kanunun 34. maddesinde; Toplu görüşmenin sonunda anlaşmaya varılırsa düzenlenen mutabakat metni uygun idari icrai ve yasal düzenlemeleri yapabilmesi için Bakanlar Kuruluna sunulur. Bakanlar kurulu üç ay içinde mutabakat metni ile ilgili uygun idari ve icrai düzenlemeleri gerçekleştirir ve kanun tasarılarını Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar, denilmektedir.

Görüldüğü üzere mutabakat metni memurlar üzerinde doğrudan uygulama imkanı olan bir metin olmayıp ancak Bakanlar Kurulunun idari ve icrai düzenlemeleri ile ve Kanunla uygulanabilir hale gelmektedir.

4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanununun Geçici 4. maddesinde; bu Kanunun yayımı tarihine kadar, memur temsilcileri ile toplu iş sözleşmeleri akdetmeleri nedeniyle kamu görevlileri haklarında idari, mali veya adli takibat yapılamaz, başlatılanlar işlemde kaldırılır, denilmektedir. Buradaki idari, mali veya adli takibat yapılamaz hükmü memur temsilcileri ile toplu iş sözleşmesi akdetme nedenine bağlanmıştır. Yani memur temsilcileri ile toplu iş sözleşmesi akdetme nedeniyle kamu görevlilerinin haklarında yetkiyi aşma ve görevi kötüye kullanma sebepleriyle açılan idari soruşturma ve davaları kapsamakta olup kanuni dayanağı olmayan ve 4688 sayılı yasaya da aykırı olan toplu iş sözleşmeleri hükümlerinin geçerli kabul edileceği anlamına gelmemektedir.

Uluslararası Çalışma Teşkilatının (ILO) değişik tarihlerde yapılan Genel Konferanslarında kabul edilen ve Türkiye Büyük Millet Meclisince de birer kanunla onaylanmasının uygun bulunması üzerine Bakanlar Kurulunca tasdik edilen sözleşmelerle, kamu hizmetinde çalışanların örgütlenme hakkı ve istihdam koşullarının belirlenme yöntemleri konularında bazı hakların sağlanması yoluna gidildiği görülmektedir.

Her ne kadar Anayasanın 90. maddesinin son fıkrası uyarınca, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmünde olup,

bunlar hakkında anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulamamakta ise de, söz konusu sözleşmeyle sağlanan hakların hayata geçirilmesi, ancak bu husustaki mevzuat hükümlerinde gerekli değişikliklerin yapılması ve uygulama esaslarının belirlenmesi halinde mümkün olabilecektir. Esasen 151 sayılı ILO sözleşmesinde de, bu sözleşmenin uygulama alanına ve istihdam koşullarının belirlenmesi yöntemlerine ilişkin bazı konuların, ulusal yasalarla ve ulusal koşullara uygun olarak düzenleneceği vurgulanmıştır.

Mevzuatımızda yeni bir düzenleme yapılmadığı sürece, mevcut hükümlerin tespit ettiği memur statüsünün, akdi düzenlemelerle değiştirilmesi ve dolayısıyla belediyelerin, toplu iş sözleşmeleri akdetmek suretiyle veya başka birtakım tasarruflarla memurlar için yasalarda öngörülen hak ve statülerin dışına çıkılmasına yol açacak bir uygulamaya gitmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle dilekçi iddialarının reddedilerek verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 05.02.2008
No : 29907

*B*elediyenin çeşitli iş ve işlemlerini denetleyen İçişleri Bakanlığı Kontrolörleri tarafından atanan bilirkişilerin ücretlerinin belediye bütçesinden ödenmesinin mümkün olmadığı bk.

Dilekçi dilekçesinde özetle; İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nün 18.03.2004 tarih ve 45231 sayılı bilirkişi ücretleri konulu yazısı ile, Sayıştay 7. Dairesinin 30.01.2001 tarihli kararında İçişleri Bakanlığı Mülkiye Müfettişleri ve Mahalli İdareler Kontrolörlerince istenilen bilirkişi incelemesi nedeni ile İl Özel İdareleri ve belediyelerin bilirkişi ücretlerinin kendi bütçelerinden ödenmesi gerektiğinin açıkça ifade edildiğini, bu sebeple ödemenin belediye bütçesinden yapılmış olduğunu, yasa ve uygulamaya aykırı davranma gibi bir kasıtlarının bulunmadığını, aksine İçişleri Bakanlığı tarafından belirlenen uygulamaya uygun ödeme yapıldığını belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını istemiştir.

3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 2/g maddesinde ülkenin idari bölümlere ayrılması, il ve ilçelerin genel idarelerini, mahalli idareleri ve bunların merkezi idare ile olan alaka ve münasebetlerini düzenleme görevi İçişleri Bakanlığı'na verilmiştir.

Yine aynı Kanununun 11. maddesinde Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü'nün Bakanlığın Ana Hizmet Birimlerinden olduğu belirtilerek, Bakanlığın Mahalli İdareler üzerinde sahip olduğu vesayet yetkisinin mevzuat hükümleri gereğince uygulanmasını sağlama görevinin anılan Genel Müdürlüğe verildiği görülmektedir.

Anılan Kanununun 15. maddesinin (a) bendinde “Bakanlığın merkez birimlerinin, bağlı kuruluşların, il ve ilçelerin ve mahalli idarelerle bunlara bağlı ve bunların kurdukları veya özel kanunlarla kurulmuş birlik, işletme, müessese ve teşebbüslerin işlem ve hesaplarını teftiş etmek ve denetlemek, inceleme ve soruşturma yapmak” (c) bendinde ise “mahalli idarelerin seçilmiş veya tayin edilmiş organları ve bunların üyeleri ile diğer kamu görevlileri

hakkında inceleme, araştırma ve soruşturma yapmak” görevleri İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı’na verilmiştir.

İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı Müfettişleri veya İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Kontrolörleri’nin Tekirdağ Çorlu Belediye Başkanlığı’nda yapmış olduğu inceleme, denetleme, araştırma ve soruşturma işlemleri 3152 sayılı İçişleri Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un yukarıda bahsedilen hükümleri gereği Bakanlığın görevleri arasındadır. Teftiş, inceleme, soruşturma, araştırma işlemlerine yardımcı olacak bilgilere ulaşmak için müfettiş veya kontrolörce görevlendirilen bilirkişiler ve bilirkişiye gördürülen hizmetler inceleme araştırma ve soruşturma göreviyle ilgilidir ve bu görevlerin amacına ulaşmasına yardım etmektedir.

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun 28.maddesinde her mali yıldan devletçe toplanacak gelirler ile ödenecek giderlerin bütçe kanununda belli edileceği, yine 45.maddesinde ise devlet hizmetlerinin gerekli kıldığı giderlerin her yılın bütçesine konulan ödenekten karşılanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu sebeple genel bütçeli kuruluş olan İçişleri Bakanlığı’nın mahalli idareleri, kontrolörler veya müfettişler eliyle inceleme, denetleme, soruşturma ve araştırması sırasında satın alınan bilirkişilik hizmetinin bedelinin İçişleri Bakanlığı veya Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü bütçesine konulacak ödenekten karşılanması gerekir. Çünkü, hizmeti gördüren Belediye değil İçişleri Bakanlığıdır.

Belediye bütçesine konulan ödenek bizzat belediyenin görevlendireceği bilirkişilere yapılacak ödemelerle ilgili olup müfettiş ve kontrolörlerce görevlendirilen bilirkişilere yapılacak ödemelerle ilgisi bulunmamaktadır.

Ayrıca dilekçi iddialarına delil olarak gösterilen Sayıştay 7. Dairesinin anılan kararında da bu tür ödemelerin esasen belediye bütçesinden karşılanmasının mümkün olmadığı vurgulanmıştır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, 304 sayılı İlamın 8. maddesiyle TL.ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 05.02.2008
No : 29910

Kanundan doğan ve İller Bankası eliyle dağıtılan Genel Bütçe Vergi Gelirleri Payından resen mahsup edilen ortaklık payı ödemesinden Damga Vergisi kesilmemesinde kanuna aykırılık bulunmadığı hk.

Dilekçiler vermiş oldukları ortak dilekçelerinde özetle; 4759 Sayılı İller Bankası Kanununun 2 ve 3. maddelerinden bahsederek banka sermayesini oluşturan kaynakların İller Bankası Kanunu ve Uygulama Yönetmeliği hükümlerinde belirtildiği şekilde ilgili idarelerce dört eşit taksitte bankaya ödendiğini ya da mevcut uygulamada olduğu gibi banka kanalıyla yapılmakta olan pay ödemelerinden mahsup edildiğini, yapılan ödemelerin tamamen kanundan kaynaklanan ve görev niteliğinde olan bir uygulama olduğunu, bu kaynak üzerinde herhangi bir vergi kesintisi öngörülmediğini belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını istemişlerdir.

4759 Sayılı Kanunun 3/A maddesinde;

“İl Özel idareler ve belediyelerin; hariç tutulmak üzere yıllık gelirleri tahsilatı ile bu idarelere genel bütçe vergi gelirlerinden verilen payların % 5’i” bankanın sermaye kaynakları arasında sayılmış,

4. maddenin 3. fıkrasında ise ortaklık payları ile köy ödemeleri sermaye paylarının, zamanları tüzükle belli edilecek dört eşit taksitte bankaya ödeneceği belirtilmiştir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde; Bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı, 4. maddesinde ise; Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılarak buna göre tabloda yazılı olan verginin bulunması gerektiğine hükmedilmiştir.

Dolayısıyla İller Bankasına yapılan Belediye sermaye payı ödemesinin 4759 sayılı İller Bankası Kanununda belirtildiği şekilde idarelerce dört eşit taksitte 2380 sayılı kanun uyarınca Banka eliyle dağıtılan Belediye Genel Bütçe Vergi Gelirleri payından resen mahsup edilerek kesildiği anlaşılmaktadır.

Temyiz Kurulu Kararı

Ayrıca söz konusu ortaklık payı ödemeleri herhangi bir malzeme ve hizmet karşılığını içermemekte olup tamamen sermaye payı niteliğinde bir ödeme olduğundan Damga Vergisine tabi bir kağıt düzenlenmesi söz konusu değildir.

Kaldı ki 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda Damga Vergisine tabi kağıtlar tek tek sayılmış olup, bu tabloda İller Bankasına Belediye Ortaklık payı olarak mahsuben yapılan ödemeden dolayı düzenlenen kağıtların Damga Vergisine tabi olacağına dair bir hüküm de bulunmamaktadır.

Bu nedenle tamamen kanundan doğan ve İller Bankası eliyle dağıtılan Genel Bütçe Vergi Gelirleri Payından resen mahsup edilen ortaklık payı ödemesinden Damga Vergisi kesilmemesinde kanuna aykırılık görülmemektedir. Dilekçi iddialarının kabulü ile 325 sayılı ilamın 1. maddesi ile verilen tazmin hükmünün KALDIRILMASINA,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 05.02.2008
No : 29913

Belediyeye ait araçlara kasko sigortası yaptırılarak bedelinin bütçeden ödenmesinin mümkün bulunmadığı bk.

Dilekçi dilekçesinde özetle; Belediye hizmetlerinde kullanılan araçlara yaptırılan kasko sigortasının 2918 sayılı Kanununun 106. maddesinde belirtilen zorunlu mali sorumluluk sigortasından farklı amaçlarla yaptırıldığını, 1580 sayılı Belediye Kanununun 117. madde 13. bendinin, belediye malının sigorta ettirilmesine zımnen izin verdiğini belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını istemektedir.

1580 sayılı Belediye Kanununun Belediye Masrafları başlıklı 117. maddesinin 13. fıkrasında “Belediye emlak ve emvalinin tamir ve sigorta masrafları, belediyenin kanunen tesviyesine mecbur olduğu vergiler” denilmek suretiyle belediye mallarının sigorta giderlerinin ödenmesine imkan verilmiştir. Ancak burada ifade edilen belediye emlak ve emvalinin sigorta masrafları ifadesi genel anlamda mevzuatın imkan verdiği veya zorunlu kıldığı sigorta giderlerini kapsamaktadır.

Yine 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 106. maddesinde “Genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine ve belediyelere, kamu iktisadi teşebbüslerine ve kamu kuruluşlarına ait motorlu araçların sebep oldukları zararlardan dolayı, bu Kanunun işletenin hukuki sorumluluğuna ilişkin hükümleri uygulanır. Bu kuruluşlar, 85 inci maddenin birinci fıkrasına göre olan sorumluluklarının karşılanmasını sağlamak üzere 101 inci maddedeki şartları haiz milli sigorta şirketlerine mali sorumluluk sigortası yaptırmakla yükümlüdürler.” denilmek suretiyle belediyelere ait motorlu araçlara sadece mali sorumluluk sigortası yaptırma zorunluluğu getirilmiştir.

19.02.1994 tarih ve 21854 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği”nin Harcamalara İlişkin Formül başlıklı R- Cetveli’nin “340 Tarifeye Bağlı Ödemeler” Ayrıntı Kodu’nun (b) bendinde aynen;

“Sigorta giderleri: Diğer harcama kalemlerinin esas giderlerine ilişkin olarak ödenen sigorta giderleri dışında belediye mallarının sigorta edilmemesi esastır.

Ancak;

a) Yanıcı, patlayıcı maddeler, gemi ve ilaç depolama yerlerinin sigorta giderleri,

bb) Evrakı müsbitelerine göre ayrılması mümkün olmayan sigorta ve navlun giderleri” denilmek suretiyle istisna olarak sayılan giderler dışında belediye mallarının sigorta edilmemesinin esas olduğu ilkesi kabul edilmiştir. Bu nedenle “Belediye Bütçe ve Muhasebe Usulü Yönetmeliği”nin tarifeye bağlı ödemeler ayrıntı kodunun (b) bendinde istisna olarak sayılan giderler dışında belediye mallarının sigorta edilmemesinin esas olduğu ifade edildiğinden ve Belediye hizmet araçlarına ait kasko sigortası giderleri istisnalar arasında sayılmadığından kasko sigortası bedellerinin belediye bütçesinden ödenmesine imkan bulunmamaktadır.

Yukarıda belirtilen sebeplerle 536 sayılı ilamın 1. maddesiyle verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 11.03.2008
No : 29989

İ dare aleyhine neticelenmiş ve davacıya ana para ve yasal faiz ödenmesine hükmedilen Tezyidi Bedel davasında verilen yasal faiz yürütülmesi kararı uyarınca yasal faiz hesaplanmasında, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanununun 51. maddesinde öngörülen faiz oranlarının uygulanmasında hukuka aykırılık bulunmadığı hk.

100 sayılı ilamın 2 nci maddesinde, ve diğer maliklerce Bayındırlık ve İskan Bakanlığı aleyhine Ankara 14. Asliye Hukuk Mahkemesinde 200/659 esas sayı ile açılan Tezyidi Bedel davası 2002/882 kararla idare aleyhine neticelenmiş ve davacıya ana para ve yasal faiz ödenmesine hükmedilmiş, ancak ilamda yer alan 11.11.2000 tarihinden itibaren yasal faiz yürütülmesi kararı uyarınca yasal faiz hesaplanırken 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanununun 51. maddesinde öngörülen faiz oranlarının uygulanması nedeniyle toplam liraya tazmin hükmolunmuştur.

Dilekçi dilekçesinde özetle, Bakanlığın, emsal kararlardaki hüküm üzerine daha fazla yargılama ve avukatlık masrafları ile karşılaşmamak için Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun; kesinleşmiş kamulaştırma bedelleriyle ilgili ödemelerde Anayasanın 46'ncı maddesinin son fıkrasındaki "Herhangi bir sebeple ödenmemiş kamulaştırma bedellerinde kamu alacakları için öngörülen en yüksek faiz uygulanır, hükmü uyarınca tazmine karar verilen tutarın hak sahibinin bu yöndeki talebini de dikkate alarak ödendiğini, Sayıştay Kanununun 65'inci maddesinde, Genel Mahkeme Kararlarının Sayıştay Kararlarını etkilemeyeceğini belirtmekte ise de Yargıtay'ın Genel Mahkeme olmayıp Yüksek Mahkeme olması nedeniyle vermiş olduğu kararların bağlayıcı ve idarelerin uygulamak zorunda olduğunu, emsal kararlar dikkate alındığında uygulamanın ileriye dönük olarak Hazineyi gereksiz yargılama giderlerinden korumayı amaçladığını, bu bedel normal alacaklara uygulanan yasal faiz üzerinden ödenseydi hak sahibi tarafından söz konusu emsal kararlara istinaden eksik ödenen faiz için ikinci bir dava açılacağını ve ödemenin yapıldığı tarih ile yeni karar tarihi arasında geçen zamanı da

kapsayacak şekilde, temyize konu TL'ye ilaveten Anayasanın 46.maddesinde belirtilen faizle birlikte mahkeme masrafları ve avukatlık ücretleri ödeneceğini, bu durum dikkate alındığında Hazinesinin zarara uğratılmadığı, aksine Hazine yararı sağlandığı belirtilerek Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun kararları muvacehesinde Anayasanın 46'ncı maddesi hükmü gereğince, tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmektedir.

Anayasa'nın, "Kamulaştırma" başlıklı 46. maddesinde;

"Devlet ve kamu tüzel kişileri; kamu yararının gerektirdiği hallerde, gerçek karşılıklarını peşin ödemek şartıyla, özel mülkiyette bulunan taşınmaz malların tamamını veya bir kısmını, kanunla gösterilen esas ve usullere göre, kamulaştırmaya ve bunlar üzerinde idarî irtifaklar kurmaya yetkilidir. Kamulaştırma bedeli ile kesin hükme bağlanan artırım bedeli nakden ve peşin olarak ödenir.

Ancak, tarım reformunun uygulanması, büyük enerji ve sulama projeleri ile iskân projelerinin gerçekleştirilmesi, yeni ormanların yetiştirilmesi, kıyıların korunması ve turizm amacıyla kamulaştırılan toprakların bedellerinin ödenme şekli kanunla gösterilir. Kanunun taksitle ödemeyi öngörebileceği bu hallerde, taksitlendirme süresi beş yılı aşamaz; bu takdirde taksitler eşit olarak ödenir.

Kamulaştırılan topraktan, o toprağı doğrudan doğruya işleyen küçük çiftçiye ait olanlarının bedeli, her halde peşin ödenir.

İkinci fıkrada öngörülen taksitlendirmelerde ve herhangi bir sebeple ödenmemiş kamulaştırma bedellerinde kamu alacakları için öngörülen en yüksek faiz uygulanır." hükmü yer almaktadır.

Gerek Anayasa'nın bu hükmünde ve gerekse, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 05.05.2001 günü yürürlüğe giren 4650 sayılı Kanun ile değişik 8. ve 10. maddelerinde, kamulaştırma işlemi tanımlanmış; kamulaştırma bedeli ile kesin hükme bağlanan artırım bedelinin peşin ve nakden ödenmesi kuralı konulup, bu kuralın istisnaları açıklanmış; taksitlendirilen ve herhangi bir nedenle ödenmemiş olan kamulaştırma bedellerinde kamu alacakları için öngörülen en yüksek faizin uygulanacağı kabul edilmiştir.

Bütün bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, herhangi bir sebeple ödenmemiş kamulaştırma bedeli için Anayasa'nın 46. maddesinin son fıkrası uyarınca "kamu alacakları için öngörülen en yüksek faiz" uygulanması

öngörüldüğünden, tezyidi bedel davası sonucu tespit edilen ek kamulaştırma bedeli için de bu faizin uygulanması gerekmektedir. Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun emsal nitelikteki bir çok kararında da, kesinleşmiş kamulaştırma bedelleriyle ilgili ödemelerde, Anayasa'nın 46. maddesi son fıkrası hükmü uyarınca kamu alacakları için öngörülen en yüksek faizin uygulanması gerektiği belirtilmektedir.

Rapor dosyası ve ekli belgelerin incelenmesinde, kamulaştırmaya muhatap tarafından Bakanlık aleyhine açılan tezyidi bedel davası hükmünün Yargıtay 5'inci Hukuk Dairesinin 240/E, 2424/K sayısı ile onandığı dolayısıyla kesinleştiği görülmektedir. Hak sahiplerine ödeme yapılırken de, kesinleşme tarihine kadar yasal faiz, kesinleşme tarihinden itibaren de kamu alacakları için öngörülen en yüksek faize göre hesaplandığı ve buna göre ödendiği anlaşılmaktadır. Davacı vekilinin Bakanlığa vermiş olduğu dilekçesinde de, kamulaştırma bedelinin mahkeme kararı ile artırılan kısmına Anayasa'nın 46/son bendi uyarınca, 6183 sayılı yasa kapsamında faiz oranlarının uygulanması talep edilmektedir. Yargıtay'ın içtihat haline gelmiş emsal kararları dikkate alındığında, idarenin yapmış olduğu uygulamanın Hazineyi gereksiz yargılama giderlerinden koruduğu, dolayısı ile kurum menfaatine olduğu anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, dilekçi iddialarının kabulü ile, 100 sayılı ilamın 2'nci maddesi ile toplam TL'nin tazminine dair hükmün KALDIRILMASINA,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 11.03.2008
No : 30000

*B*elediyede çalışan memur personele “Kurban Bayramı Yardımı” adı altında ödeme yapılmasının mevzuata aykırı olduğu bk.

260 sayılı ilamın 3 üncü maddesinde, Belediyesinde çalışan memur personele mevzuata aykırı olarak “Kurban Bayramı Yardımı” adı altında ödeme yapılması nedeniyle toplam liraya tazmin hükümlenmiştir.

Dilekçi dilekçesinde özetle, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu 1971 yılında yürürlüğe girdiğini, Belediyece yapılan ödemenin Belediye Başkanlığı ile Türk Yerel Hizmet Sendikası Tüm-Bel-Sen Sendikası, Bem-Sen Sendikası yetkilileri arasında 03.07.2001 tarihli sözleşme ile belirlendiğini ve bu sözleşme Belediye Meclisince de tasdik edildiğini 17.07.2001 tarih ve 24460 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikası Kanunu'nun geçici 4. maddesinde bu tip ödemelere af getirdiğini, Belediye Başkanının ita amiri olması nedeniyle 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 13. maddesine göre Deruhte-i Mesuliyette bulunarak ödemenin yaptırıldığını, personel çalıştırmada eşit işe eşit ücret prensibinin uygulandığını, geçinebilir bir ücret almanın tüm çalışanların hakkı olduğunu, ILO sözleşmesine ve 4688 sayılı kamu görevlileri sendikaları kanununa ve anayasanın 90. maddesine uygun olarak yapıldığına dair savunmalarının yeterince incelenmediğini, sosyal Devlet ilkesi uyarınca Devlet çalışanlarının hak ettiği ücreti ödemeyi temin etmek zorunda olduğunu, Anayasanın Devletin temel amaç ve görevlerini düzenleyen 5. maddesinde; kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmanın Devletin görevi olduğunu, idari ve mali özerkliğe sahip Belediyelerin çalışanlarına sosyal yardımda bulunmasının hukuka uygun olduğunu, mahalli idarelerin özerkliği ilkesinin Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartının 1991 yılında 3723 sayılı Kanunla ülkemizde de onaylandığını, Anayasamızın 90. maddesi son fıkrasının yeniden düzenlenmesi ile, milletlerarası anlaşmaların kanun hükmünde olduğunun hüküm altına alındığını, Avrupa Birliği 2004 yılı

ilerleme Raporunda kamu görevlilerine toplu sözleşme ve grev hakkı verilmesi için yasal düzenleme yapılması gerektiği belirtilmiştir. Adil ve elverişli koşullarda çalışma hakkının temel insan haklarından olduğunu, bu konuda ILO'nun 87, 98 ve 151 sayılı sözleşmelerinin ülkemiz tarafından kabul edildiğini, buna göre sendikaların temel amacının üyelerinin sosyal ekonomik haklarının, çalışma hayatında bulunmalarından kaynaklanan hak ve menfaatlerini korumak geliştirmek ve çalışanların yaşam düzeyini yükseltmeye çalışmak olduğunu, memur sendikaları arasında imzalanan sözleşmenin Anayasanın 90. maddesine, 87, 98 ve 151 sayılı ILO sözleşmelerine aykırılık teşkil etmediğini ve yapılan ödemelerin hukuka aykırı bulunmadığını beyan ederek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun mali hükümlerin kapsamını belirleyen 146. maddesinde aynen;

"Bu Kanunun birinci maddesinin birinci fıkrası kapsamına giren memurlar aylık, ücret, ödenek, hizmetle ilgili her çeşit ödeme ve bunların şekil ve şartları bakımından bu Kanundaki hükümlere, aynı maddenin ikinci fıkrası kapsamına giren memurlar özel kanunlardaki hükümlere tabidir.

Memurlara kanun, tüzük ve yönetmeliklerin ve amirlerin tayin ettiği, görevler karşılığında bu Kanunla sağlanan haklar dışında ücret ödenemez, hiçbir yarar sağlanamaz (Gençlik ve Spor hizmetleri uygulamasında fiilen görevlendirilecekler hariç)." hükmü bulunmaktadır.

Anayasanın "Toplu İş Sözleşmesi Hakkı" başlıklı 53'üncü maddesinde ise, işçiler ve işverenlerin, karşılıklı olarak ekonomik ve sosyal durumlarını, çalışma şartlarını düzenlemek amacıyla toplu iş sözleşmesi yapma hakkına sahip oldukları ve Toplu İş Sözleşmesi Grev ve Lokavt Kanununun 2'nci maddesinde de, toplu iş sözleşmesi tanımlanırken, "işçi sendikası ile işveren sendikası veya sendika üyesi olmayan işveren arasında yapılan sözleşmeler" ifadesine yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere, toplu iş sözleşmesi hakkı, mevzuatımızda sadece işçiler için tanınmış olup, bu konuda memurlarla ilgili yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.

25.06.2001 tarih 4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanununun tanımlar başlıklı 3. maddesinin h bendinde "Toplu görüşme: Kamu görevlileri için uygulanacak katsayı ve göstergeler, aylık ve ücretler, her türlü zam ve tazminatlar, fazla çalışma ücretleri, harcırah, ikramiye, lojman tazminatı, doğum, ölüm ve aile yardımı ödenekleri, tedavi yardımı ve cenaze giderleri,

yiyecek ve giyecek yardımları ile bu mahiyette etkinlik artırıcı diğer yardımlara ilişkin olarak yetkili kamu görevlileri sendikaları ve üst kuruluşları ile Kamu İşveren Kurulu arasında yapılan görüşmeyi, ... ifade eder.” şeklinde tanımlanmakta olup, Aynı Kanununun Taraflar başlıklı 29. maddesinde “Toplu görüşmelerin tarafları, kamu işverenleri adına Kamu İşveren Kurulu, kamu görevlileri adına her hizmet kolunda kurulu yetkili kamu görevlileri sendikaları ile bunların bağlı oldukları konfederasyonlardır.

Toplu görüşmenin sonuçlanması ve mutabakat metni başlıklı 34. maddede “Toplu görüşme en geç onbeş gün içinde sonuçlandırılır. Bu süre içinde anlaşmaya varılırsa, düzenlenen mutabakat metni taraflarca imzalanır.

Mutabakat metni, uygun idari, icrai ve yasal düzenlemelerin yapılabilmesi için Bakanlar Kuruluna sunulur. Bakanlar Kurulu üç ay içinde mutabakat metni ile ilgili uygun idari ve icrai düzenlemeleri gerçekleştirir ve kanun tasarılarını Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.”

Hükümleri bulunmaktadır.

Bu hükümlere göre toplu görüşmelerin tarafları Kamu İşveren Kurulu ile yetkili Kamu Görevlileri Sendikaları ile bunların bağlı oldukları Konfederasyonlar olup yapılacak toplu görüşme sonucunda anlaşmaya varıldığında düzenlenecek bir mutabakat metni bulunmakta ve bu mutabakat metni ile ilgili düzenlemeler Bakanlar Kurulunca yapılabilecek ve TBMM kanun tasarılarını yasallaştıracaktır.

Diğer taraftan Uluslararası Çalışma Teşkilatının (ILO) değişik tarihlerde yapılan Genel Konferanslarında kabul edilen ve Türkiye Büyük Millet Meclisince de birer kanunla onaylanmasının uygun bulunması üzerine Bakanlar Kurulunca tasdik edilen sözleşmelerle, kamu hizmetinde çalışanların örgütlenme hakkı ve istihdam koşullarının belirlenme yöntemleri konularında bazı hakların sağlanması yoluna gidildiği görülmektedir.

Her ne kadar Anayasanın 90 ıncı maddesinin son fıkrası uyarınca, usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası antlaşmalar kanun hükmünde olup, bunlar hakkında anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulamamakta ise de, söz konusu sözleşmeyle sağlanan hakların hayata geçirilmesi, ancak bu husustaki mevzuat hükümlerinde gerekli değişikliklerin yapılması ve uygulama esaslarının belirlenmesi halinde mümkün olabilecektir. Esasen 151 sayılı ILO sözleşmesinde de, bu sözleşmenin uygulama alanına ve istihdam koşullarının belirlenmesi yöntemlerine ilişkin bazı konuların, ulusal yasalarla ve ulusal koşullara uygun olarak düzenleneceği vurgulanmıştır.

Uluslararası Çalışma Teşkilatının (ILO) değişik tarihlerde yapılan Genel Konferanslarında kabul edilen ve Türkiye Büyük Millet Meclisince de kanunla onaylanması uygun bulunan sözleşmelerle, kamu hizmetinde çalışanların örgütlenme hakkı ve istihdam koşullarının belirlenme yöntemleri konularında bazı hakların sağlanması yoluna gidilmiş ise de; söz konusu sözleşmelerle sağlanan hakların hayata geçirilmesi, mevzuat hükümlerinde gerekli değişikliklerin yapılması ve uygulama esaslarının belirlenmesi halinde mümkün olabilecektir.

4688 sayılı Kamu Görevlileri Sendikaları Kanununun Geçici 4. maddesinde; bu Kanunun yayımı tarihine kadar, memur temsilcileri ile toplu iş sözleşmeleri akdetmeleri nedeniyle kamu görevlileri haklarında idari, mali veya adli takibat yapılamaz, başlatılanlar işlemde kaldırıılır, denilmektedir. Buradaki idari, mali veya adli takibat yapılamaz hükmü memur temsilcileri ile toplu iş sözleşmesi akdetme nedenine bağlanmıştır. Yani memur temsilcileri ile toplu iş sözleşmesi akdetme nedeniyle kamu görevlilerinin haklarında yetkiyi aşma ve görevi kötüye kullanma sebepleriyle açılan idari soruşturma ve davaları kapsamakta olup kanuni dayanağı olmayan ve 4688 sayılı yasaya da aykırı olan toplu iş sözleşmeleri hükümlerinin geçerli kabul edileceği anlamına gelmemektedir. Kaldı ki yapılan ödeme 4688 sayılı Kanunun yayımlandığı tarihten sonra yapılmış bir ödeme olduğundan geçici 4. maddenin de dışında kalmaktadır.

Mevzuatımızda yeni bir düzenleme yapılmadığı sürece, mevcut hükümlerin tespit ettiği memur statüsünün, akdi düzenlemelerle değiştirilmesi ve dolayısıyla belediyelerin, toplu iş sözleşmeleri akdetmek suretiyle veya başka birtakım tasarruflarla memurlar için yasalarda öngörülen hak ve statülerin dışına çıkılmasına yol açacak bir uygulamaya gitmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Bütün bu nedenlerle dilekçi iddialarının reddi ile, 260 sayılı ilamın 3 üncü maddesiyle toplam liraya dair tazmin hükmünün TASDİKİNE,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 18.03.2008
No : 30013

Geçici olarak görevlendirilen memurlara havaalanı ile ikametgah ve ikametgah ile havaalanı arasındaki yol masrafı için taksi ücreti ödenmesinin mevzuata aykırı bulunmadığı hk.

375 sayılı ilamın 5. maddesiyle; 03-14 Mayıs 2004 tarihleri arasında Ankara'da yapılacak "Toplam kalite yönetimi" ile ilgili eğitim programına katılmak üzere geçici olarak görevlendirilen'na havaalanı ile ikametgah ve ikametgah ile havaalanı arasındaki yol masrafı için taksi ücreti ödenmesi nedeniyle TL.ye tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçi dilekçesinde özetle; geçici görevle gönderilen kişilerin temsil niteliğinde görevi olan kişiler olduklarını, kıyafet ve benzeri gibi ihtiyaç malzemelerini beraberinde götürmek zorunda kaldıklarını, görevlendirilen misafirhaneye mutat vasıta ile gidilemeyeceğini, bundan dolayı ikametgahtan havaalanına, havaalanından da idarece tahsis edilen misafirhaneye taksi ücreti ödenmiş ve beyan edilmiş olduğunu, ayrıca ilamda, mutat vasıta ücreti ve Havaş durağı ile misafirhane arası taksi ücreti dikkate alınmaksızın, beyan edilen ve ödenen taksi ücretinin tamamına tazmin hükmedildiğini, idarece tahsis edilen misafirhane ile Havaş durağı arasındaki mesafesinin taksi ücreti bakımından daha düşük olmadığı kanaatinde olduğunu belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını talep etmiştir.

6245 sayılı Harcırah Kanununun 14. maddesinde yer alan "Aşağıda gösterilen memur ve hizmetlilere muvakkat vazife harcırahı olarak yol masrafı ve yevmiye verilir ve hamal (cins ve adedi beyannamede gösterilmek üzere) bagaj ve ikamet ve vazife mahalli istasyon, iskele veya durak arasında nakil vasıtası masrafı da ayrıca tediye olur." hükmü gereği geçici görev ile memuriyet mahalli dışına görevlendirilenlere ikametgah veya vazife mahalli ile otogar, istasyon veya iskele arasındaki taksi ücretinin ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, geçici görevin ifası sırasında şehir içinde kullanılan taksi ve benzeri nakil vasıtası ücretlerinin ödenmesine cevaz verilmemiştir.

Temyiz Kurulu Kararı

Bu nedenle dilekçi iddialarının kabul edilerek 375 sayılı ilamın 5. maddesiyle TL.ye ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün KALDIRILMASINA,

TEMYİZ KURULU KARARI

Tarih : 18.03.2008
No : 30018

SSK primine esas kazancın alt sınırında (alt kazanç) meydana gelen artıştan kaynaklanan farkın yükleniciye ödenmesinin mümkün bulunmadığı bk.

Müteahhit yüklenimindeki TL keşif bedelli 2003 yılı Jeotermal Çalışmaları ve Fen İşleri Müdürlüğünün muhtelif işlerde işçi çalıştırılması işiyle ilgili olarak, SSK primine esas kazancın alt sınırında (alt kazanç) meydana gelen artıştan kaynaklanan farkın da yükleniciye ödenmesi sebebiyle TL'na tazmin hükmü verilmiştir.

Dilekçiler vermiş oldukları ortak dilekçelerinde özetle; ihale ile ilgili sözleşme ve sözleşme eki idari ve teknik şartnamede, 'SSK ve asgari ücrette oluşacak değişiklikler yükleniciye yansıtılacaktır' hükmünün bulunduğunu ve bu hükmeye dayanarak ödeme yapıldığını aksi halde sözleşme hükümlerine riayet edilmediği için karşı tarafça konunun, yargıya intikal ettirilebileceğini, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre ihalesi yapılacak olan hizmet alımlarına ilişkin fiyat farkı hesabında uygulanacak Esaslarda değişiklik yapılmasına dair Esasların da SSK primi alt sınırında yapılan değişiklik sonucu oluşacak prim farklarının yükleniciye ödenmesine cevaz verdiğini belirterek tazmin hükmünün kaldırılmasını istemişlerdir.

Rapor ve eki belgeler incelendiğinde; 2003 yılı Jeotermal Çalışmaları ve Fen İşleri Müdürlüğünün muhtelif işlerde işçi çalıştırılması işinin 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 35/a maddesi gereğince kapalı teklif usulü eksiltme ile ihale edildiği, ihalenin 11.12.2002 tarihi itibarıyla ilan edildiği ve 02.01.2003 tarihinde de Encümen huzurunda ihalenin yapıldığı görülmüştür.

2886 sayılı Devlet İhale Kanununun "Şartname Genel Esasları" başlıklı 8. maddesinde "Bakanlar Kurulu;

- a) Tip şartnamelerin genel ve ortak esaslarını belirlemeye,
- b) Şartnamelere konulmak üzere 7. maddede sayılan hususlarla ilgili veya bunlar dışındaki konularda genel esaslar tespit etmeye, yetkilidir." hükümlerine yer verilmektedir.

Bu hükümlere göre, idare, ihale konusu işe ilişkin şartnameye, birim fiyatları ile ilgili değişiklikler nedeniyle fiyat farkının ne şekilde ödeneceği hususunda hüküm koymakta serbest olmakla birlikte, Bakanlar Kurulu da şartnamelere konulacak hususlarda genel esasları tespit etmeye yetkilidir.

Verilen bu yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulunca yayınlanan, Devlet İhale Kanununun kapsamına giren idarelerin inşaat ve imalat işlerine dair fiyat farkı kararnamele dışında kalan işlerine ait şartname ve sözleşmelere fiyat farkı ile ilgili hükümler eklenmesi hakkındaki 28.11.1990 tarih 90/1216 sayılı Kararın 1. maddesinde,

“İdarelerce aşağıda belirtilen mal ve hizmetlerle ilgili olarak düzenlenecek şartname ve sözleşmelere;

c) Yardımcı hizmetler sınıfı personeli tarafından yerine getirilmesi gereken hizmet yerlerinin ve tedavi kurumlarının temizlenmesi işleri ile ilgili şartname ve sözleşmelerde çalıştırılacak Sosyal Sigortalar Kanununa tabi personel sayısı ve günlük çalışma saatinin belirtilmesi kaydıyla; asgari ücret tespit komisyonlarınca ihalenin yapıldığı tarihte mevcut olan asgari ücretin artırılması halinde, eski ve yeni asgari saat ücretleri arasındaki fark; ayrıca bu farktan doğan ve işverence karşılanması gereken sosyal sigortalar primleri ve tasarrufu teşvik kesintisinde meydana gelecek artış farkının ödenmesi, hususlarında hüküm konulabilir.” denilmekle ihalenin yapıldığı tarihten sonra, şartname ve sözleşmelerde hüküm bulunması kaydıyla, asgari ücrette meydana gelebilecek artışlar üzerine, müteahhide, idarece verilebilecek artış farkının sınırları çizilmiş bulunmaktadır.

İdare ile Yüklenici arasında imzalanan sözleşme eki şartnamenin 8. maddesinde aynen; “S.S.K. ve asgari ücrette oluşacak değişiklikler yükleniciye yansıtılacaktır.” denilmiş olsa da, şartnameye konulan bu hüküm 2886 sayılı Kanun uyarınca yetkili organ olan Bakanlar Kurulunca çıkarılmış 90/1216 sayılı fiyat farkı kararnamesine aykırı hükümler içermesi nedeniyle uygulama olanağı bulunmamaktadır.

90/1216 sayılı Kararnamede sadece asgarî ücretin artırılmasından kaynaklanan prim farklarının ödenmesi hususunda şartname ve sözleşmelere hüküm konulabileceği öngörüldüğünden, bunun haricinde ihale yapıldıktan sonra 506 sayılı Kanunun 78’inci maddesinde yer alan prime esas günlük kazanç alt sınırının artırılması durumunda, artırılan yeni tutarla eski günlük kazanç alt sınırı arasındaki farka isabet eden sosyal sigorta prim farklarının fiyat farkı olarak müteahhide ödenmesi mevzuata uygun değildir.

31.12.2002 tarihli 24980/3 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ‘4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre İhalesi Yapılacak Olan Hizmet Alımlarına İlişkin Fiyat Farkı Hesabında Uygulanacak Esasların’ 8. maddesi gereğince sigorta primi alt sınır artışından kaynaklanan fark ve bu farklara ait işsizlik ödeneğinin yükleniciye ödenmesi mümkündür. Ancak bu ödemenin yapılabilmesi için anılan Esasların 1. maddesi gereğince 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu hükümlerine göre sözleşmeye bağlanan hizmet alımlarından olması gerekir. Belediyenin Jeotermal Çalışmaları ve Fen İşleri Müdürlüğünün muhtelif işlerde işçi çalıştırılması işi, 2886 sayılı Kamu İhale Kanununun 35. maddesine göre ihale edilen ve sözleşmeye bağlanan bir iştir. Başka bir ifadeyle; 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa göre ihale edilmeyen söz konusu işte, sigorta primi alt sınır artışından kaynaklanan işveren sigorta prim farkı ve bu farklara ait işsizlik ödeneğinin yükleniciye ödenmesi mümkün değildir. Kaldı ki 4734 sayılı Kanunun ‘Başlanmış Olan İhaleler’ başlıklı geçici 2. maddesinde “Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce ihale edileceği yazılı olarak duyurulmuş veya ilan edilmiş olan işler, ilgili olduğu kanun ve usullere göre sonuçlandırılır.” denilmektedir.

Açıklanan sebeplerle dilekçi iddialarının reddedilerek 847 sayılı ilamın 1. maddesiyle TL.na ilişkin olarak verilen tazmin hükmünün TASDİKİNE,

Karar verildi.



T.C.
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI
Yayın İşleri Müdürlüğü
06100 Balgat/ANKARA

www.sayistay.gov.tr

ISSN : 1300 - 1981