

DENETİMİN İLİŞKİLİ OLDUĞU DISİPLİNLER ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME

S. Tunahan BAYKARA*

ÖZET

Denetim var oluşu itibariyle çok eski tarihlere dayanan bir hizmet olmasına rağmen, denetim konusunda günümüze kadar yapılmış teorik ve bilimsel çalışma sayısı çok değildir. Denetimin bilimsel temelleri üzerinde yapılan çalışmaların azlığı bir yana, kavramsal tanımı konusunda bile, denetim faaliyetinin icra edildiği sektör baz alınarak tanımlanma usulüne gidilmiştir. Bundan dolayı iş ve işlemlerin kontrolüne dönük pek çok eylemin literatürdeki tanımlamaları birbirine karışmış vaziyettedir. Örneğin Türk Dil Kurumunun “denetlemek” fiilinin tanımında; incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek ve kontrol etmek denetim kavramının tanımı içerisinde sayılmıştır. Özellikle günümüzde, standartlar ve hukuki kurallar yoluyla nesnel çerçevesi çizilmiş olan denetim; toplumda denetim talebinin varlığının sürekliliği ile güncelliğini koruyan disiplinsel bir konu olarak kendini göstermektedir. Bununla birlikte denetim üzerindeki akademik çalışmaların, yönetimin denetiminden denetimin yönetimine ve doğru denetimin ne olması gerektiğine dönük çalışmalara odaklandığı görülmektedir. Ancak denetimin ve denetim mesleğinin güncelliğini korumasına rağmen günümüze kadar yapılmış genel mahiyette teorik ve bilimsel çalışma sayısının azlığı da dikkat çekici durumdur. Bu anlamda denetimin ayrı bir disiplin olarak ele alınması için öncelikle diğer disiplinlerle ne gibi ortak yönleri olduğunun ya da nasıl bir etkileşim içinde olduğunun araştırılması ve bilinmesinin faydalı olduğu düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bilimsel denetim, Denetimle ilişkili disiplinler, Denetim talebi, Denetim teorisi, Denetim sistemleri.

AN EVALUATION ON DISCIPLINES RELATED TO AUDITING

ABSTRACT

Although auditing is a service, which dates back to ancient times, there is limited number of theoretical and scientific studies carried out so far in relation to auditing. Apart from the scarcity of the studies conducted on the scientific basis of audit, as far as its conceptual definition is concerned, it has been defined based on the sector (area) on which the audit activity is performed. Therefore, the literal definitions of a good number of actions relating to supervision of acts and transactions are intermingled. For instance, “investigate”, “audit”, “inspect” and “check” are used in describing the concept of “audit” in the official dictionary of the Turkish Language Association. Particularly today, auditing whose practical framework has been drawn by standards and legal rules stands out as a

* Sayıştay Denetçisi

disciplinal issue, which remains up-to-date through the constant demand for auditing within the society. At the same time, it is observed that the academic studies on auditing focus on studies concerning the audit of management, audit management and what a proper auditing must be like. On the other hand, although auditing and auditing profession keep up-to-date, it is remarkable that there is limited number of theoretical and scientific studies on auditing. In this sense, it is considered that it is worthwhile to know and investigate how auditing interacts with other disciplines or what kind of common traits they have in order to approach auditing as a separate discipline.

Keywords: Scientific auditing, Disciplines related to auditing, Demand for auditing, Auditing theory, Auditing systems.

GİRİŞ

Denetim, denetleyen ve denetlenen arasındaki ilişkinin objektifliğini sağlayıcı hukuki altyapısı ve standartları olan, ancak tarafları itibariyle psikolojik ve sosyal etkileşim gerektiren bilimsel bir faaliyettir. Denetim, yönetimin bir fonksiyonu olduğu gibi yönetimi yönlendiren ve yönetimin yönetsel faaliyetlerine değer katan danışmanlık özelliğine de sahiptir. Denetimde amaç, mali denetimde makul güvence sağlamak, yargısal denetimde hakkın korunması, kamuoyu ve çıkar gruplarının denetiminde ise toplum ya da çıkar grubunun çıkarını korumak gibi denetimin türü ve içinde bulunduğu sisteme göre değişebilir. Çalışmamızda daha çok denetimin, meşruluğun peşinde olan, olması gerekeni arayan ve toplumda güveni inşa etme adına “güvence olma” özelliğini ön planda tutan özelliklerinden hareketle diğer disiplinlerle ilişkisi ele alınacaktır. Çalışmamızda öncelikle denetimin kavramsal çerçevesi, denetim talebi ve denetimin varlık nedenine ilişkin teorik alt yapı anlatıldıktan sonra bir bilim olarak denetimin diğer disiplinlerle ilişkisi, ilgili disiplinlerin denetim bilimi ve hizmetinin dayanağı, kaynağı olması, kapsamını belirleyici olması veya denetime yardımcı olma özelliğinden hareketle tasniflendirmek suretiyle irdelenecektir.

1.DENETİM

1.1. Kavram Olarak Denetim

Denetimin tarihi oldukça eski dönemlere kadar uzanmaktadır. Denetimin kökenlerini M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar dayandıran arşiv bilgilerinin yanı sıra, denetim mesleği konusunda Eski Mısır, Yunan ve Roma Medeniyetlerinde kamusal hesapların kontrolüne ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar bunu göstermektedir. Çin Denetim Topluluğu ise Çin’de denetimin tarihini M.Ö. 1100 yıllarında başlayan Zhou Hanedanlığına kadar dayandırmaktadır (Köse, 1999: 1-2).

Denetim olgusu, gerek teorisi ve uygulamasıyla, gerekse kurumsal yapısı ve niteliğiyle son yarım yüzyılda büyük bir dönüşüm içerisine girmiştir. Günümüzde dene-

tim, demokratik sistemin temel unsurlarından biri haline gelmiştir. Öyle ki denetimin yasama, yürütme ve yargı şeklindeki üçlü erkler sisteminde dördüncü bir erk olup olmadığı konusu yoğun tartışma alanı bulmuştur. Denetim kavramı, günlük dilde çoğu zaman teftiş, kontrol, revizyon gibi benzer deyimlerle aynı anlamda kullanılmakta ise de denetim, bunların ötesinde amaç ve yöntemleri içeren ve genellikle bunların sonuçlarından da yararlanan, çeşitli hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmanın yanı sıra, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indirgeyecek, mal ve hizmet üretiminde daha etkin, verimli ve tutumlu yöntemlerin uygulanmasını sağlayacak alternatifleri geliştirerek daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi, önderlik yapmayı amaçlayan bir eylemdir (Köse, 1999: 1-2).

Dilimizde denetim sözcüğünün eski kullanım şekli ve karşılığı “rabk” ve “rükub” kökünden gelen “murakabe”dir. Bu deyim; bakma, gözetim altında bulundurma, gözetleme; iç dünyasına dalma ve sansür anlamlarına gelmektedir (Akpınar, 2006: 31).

Denetimin tanımı literatürde denetlenen faaliyet alanlarına göre, ilgili faaliyeti merkez kabul ederek, farklı şekillerde yapılmıştır. Örneğin muhasebe ve finansal tablo denetiminde tanım içinde muhasebeyle, mali tablolarla ilgili terimler; yargısal denetimde hukuki terimler ağırlıklı tanımlamaya gidilmiştir. Keza dış denetim ve iç denetimin özellikle mevzuat tanımlamaları daha çok görevlendirme ve yetkilendirme ifadeleri içermektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 63’üncü maddesinde iç denetim; “ kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Ancak kanundaki ifadeye bakılınca tanımlanmak istenenin denetim türü olarak iç denetim olduğunu söylemek zordur. Aslında söz konusu maddede yapılan iç denetimin görevlerinin sayılması suretiyle tanımlanmasıdır.

5018 sayılı Kanun’da yer alan diğer bir denetim türü olan dış denetimin tanımlanması da benzer durum arz etmektedir. “Dış denetim” başlıklı 68’inci madde dış denetimin ne anlama geldiğine ilişkin doğrudan bir tanımlama yapmamaktadır. Madde incelendiğinde dış denetim önce “amaçsal” olarak betimlenmiş, sonra da dış denetimin “nasıl gerçekleştirileceğine” ilişkin görevlendirme ve yetkilendirme hususlarına yer verilmiştir.

Gerek uygulamada, gerekse kanun metinlerinde yer verilen denetim tanımlarından hemen hepsi denetim türleri itibarıyla yapılmış tanımlardır. Türk dil kurumu sözlüğüne göre denetim özü itibarıyla; bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek anlamına gelen denetlemek fiilinin isim halidir. Çalışmamızda biz de denetim kavramını diğer disiplinlerle ilişkisi yönünden tanımlama yoluna gideceğimiz için bu safhada denetim kavramının detayına çok girmeyeceğiz.

1.2. Bilimsel Denetim

Bilimsel denetim, uygun ve yeni yöntem ve araçları olan, araştırmalara dayalı verileri olan, teorilere dayalı, yeniliklere açık, belirli yasa ve ilkelere uygun, planlı yapılan, kesinlikten uzak ve olasılık içeren disiplinler arası niteliklere uygulanabilen denetimdir. Bilimsel denetimde bilimin temel olması gerektiği vurgulanır. Bu anlayışa göre yapılan denetim modelinde denetlenenden beklenen davranışlar standartlar halinde belirlenmiş olup denetimde beklenen bu standartların karşılanmasıdır. Denetleyen de önceden belirlenmiş bu standartlara göre denetim yaptığından böylece denetim bilimsel temele dayalı ve nesnel kurallara göre yapılmış olur. Bu nedendir ki bilimsel denetim anlayışında yer alan “bilim”, denetimde denetlenenle denetleyen arasındaki nesnel ilişkiyi ve denetimin standartlar çerçevesinde yapılmasını ifade eder (Gökçe, 2009: 74-89).

1.3. Teorik Temelde Denetim Talebi

Toplumda var olan denetim talebinin kaynağına ilişkin öne sürülmüş bazı teori ve hipotezler vardır. Bunlardan Aracılık Teorisi, Bilgi Hipotezi, Güvence Hipotezi’ne çalışmamızda yer verilecektir.

1.3.1. Aracılık Teorisi

Mali tabloların şirket/kurum yönetiminin kontrolündeki bilgilere dayanması, mali tablo kullanıcıları ile yöneticilerin çıkarlarının birbiriyle çatışması ve mali tablo kullanıcılarının bilgiler üzerindeki kontrol kabiliyetinin imkânsızlaşması, mali tabloların güvenilirliği sorununu ortaya çıkarmaktadır. Güvenilirlik sorununun çözümü mali tabloların doğrulanmasıyla mümkündür. Doğrulanmak ise denetim konusunun kanıtlarla desteklenebilme özelliğine işaret eder (Şirin, 2006: 10-12). Denetçi de taşıdığı hukuki ve ahlaki sorumluluk gereği mali tablolar hakkındaki görüşünü yeterli miktarda uygun (tam) denetim kanıtıyla desteklemelidir (Şirin, 2006: 10-12).

1.3.2. Bilgi Hipotezi

Bilgi hipotezi, yatırımcıların karar almak için finansal bilgilere ihtiyacı olduğu varsayımına dayanır. Kaynakların etkin kullanılması için kullanılan bilginin güvenilir olması gerekir. Bilgiye uzaklık, işlemlerin karmaşıklığı, verilerin çokluğu, bilgi üzerinde kontrol sahibi olan kişiler ile yatırımcılar arasındaki çıkar çatışması gibi nedenler doğruluğu sağlanamamış bilginin karar sürecinde kullanılması ihtimalini doğurur (Şirin, 2006: 10-12). Güvenilir olmayan bilgi problemini çözmek için karar alıcı bilginin güvenilirliğini sağlayan yöntemler geliştirmek zorundadır. Denetim bu çerçevede finansal bilginin güvenilirliğini, kalitesini yükselten bir araç rolünü üstlenir. Böylece bilgi; doğruluğu, bütünlüğü ve tarafsızlığı sağlanarak karar alma sürecinde kullanılabilir bir yapıya kavuşur. Bilgi hipotezi yatırımcıların karar almak için finansal bilgilere ihtiyacı olduğu varsayımına dayanır. Kaynakların etkin kullanılması için kullanılan bilginin güvenilir olması gerekir. Denetim bu çerçevede finansal bilginin güvenilirliğini, kalitesini yükselten bir araç rolünü üstlenir (Şirin, 2006: 10-12).

1.3.3. Güvence Hipotezi

Güvence hipotezi; denetlenmiş finansal tablolara dayanarak karar alan yatırımcıların, finansal tabloların gerçeği yansıtmamasından kaynaklanan zararlarını denetçileri dava ederek geri alabilmesi varsayımına dayanır. Bu durumda denetim; yatırımcılar açısından bir sigorta işlevi görür. Hipotez denetlenmiş tablolar üzerindeki finansal sorumluluğun denetçi tarafından davalar yoluyla yüklenimi üzerine kuruludur. ABD’de denetim firmaları aleyhine açılan tazminat davalarının sayısındaki artış da yatırımcıların denetimi bir tazmin aracı olarak gördükleri yolundaki görüşü desteklemektedir. Denetlenmiş bilgilerle ilgili finansal sorumluluğun denetçi tarafından üstlenilme derecesinin artması yatırımcılar açısından öngörülen zararın düşürülmesi demektir (Şirin, 2006: 10-12).

1.4. Denetim Türleri

Denetim türleri denetimin amacı, denetimin kapsamı, denetimin içeriği ile denetleyenin veya denetim organının bağımsızlığı gibi statülerine göre farklı türlere ayrılabilir.

Genel olarak denetim türlerini;

“İç denetim, dış denetim, bağımsız denetim, uluslararası denetim, uygulama zamanına göre denetim, uygunluk denetimi, yerindelik denetimi, finansal denetim, ekonomik denetim, faaliyet denetimi” şeklinde sayabiliriz. Faaliyet denetimini de kendi içerisinde performans denetimi (verimlilik, etkinlik, tutumluluk denetimi) ve risk denetimi olarak sınıflandırabiliriz (Akpınar, 2006: 34-55).

1.5. Denetim Sistemleri

Çalışmamızda denetim sistemlerini denetim türlerinden ayrı zikretmemizin sebebi denetim sistemlerinin içerisinde de ayrı sınıflandırma yapılabilme olanağıdır. Örneğin siyasal denetim kendi içerisinde yasama organının denetimi ve yürütme organının denetimi şeklinde ayrıma tabi tutulabilir.

Denetim sistemlerini başlıklar halinde sıralayacak olursak şunları sayabiliriz (Akpınar, 2006: 56-117):

1. Siyasal Denetim
2. Yargısal Denetim
3. Yüksek Denetim
4. İdari Denetim
5. Ombudsman Denetimi
6. Baskı Grupları ve Kamuoyunun Denetimi

2. DENETİM İLE İLİŞKİLİ DİSİPLİNLER

Denetimin çerçevesini kavramsal ve bilimsel temeli ele alınarak özetle ele aldıktan sonra çalışmamızın asıl konusu olan denetimle ilişkili disiplinleri 3 başlık altında inceleyebiliriz:

1- Denetimin kaynağı, dayanağı yönüyle denetimde kapsam belirleyici ilişkili disiplinler

2- Denetime yardımcı ilişkili disiplinler

3- Diğer ilişkili disiplinler

2.1. Denetimin Kaynağı, Dayanağı Yönüyle Denetimde Kapsam Belirleyici İlişkili Disiplinler

Denetimin kaynağı, dayanağı ve denetimde kapsam belirleyici yönüyle ilişkili disiplinler olarak Hukuk, Muhasebe, Yönetim, Kamu Yönetimi ve İktisat bilimlerini sayabiliriz.

2.1.1. Denetim ve Hukuk Bilimi

Hukuk dogmatığı; anayasa hukuku, idare hukuku, ceza hukuku, medeni hukuk, ticaret hukuku gibi hukukun özel disiplinlerini ifade etmek için kullanılan teknik bir terimdir. Hukukun genel teorisi, hukukun içeriğini değil, hukukun normatif yapısını, formel yapısını inceler. Hukukun genel teorisi, bütün hukuk düzenleri için geçerli, genel, soyut ve evrensel düzeyde açıklamalarda bulunur. Hukuk çalışmalarının konusunu hukuk olgusu oluşturur. Hukuk olgusuna felsefi açıdan yaklaşılabilir. Zira hukuk düzeni bir değerler ve inançlar sisteminin somutlaşması, harekete geçirilmesi demektir. Diğer yandan, hukuk olgusunun özünü anlamak, gerçek niteliğini ortaya koyabilmek ve ayrıntılarda kaybolmamak için bu olgunun derinliklerine inmek gerekir. Keza, hukuk kuralları, koyucuları tarafından “daha iyi” bir düzen yaratmak amacıyla konurlar (Gözler, 1998: 1-3). Denetim, hukuk dogmatığının alanına giren yürürlükteki hukuk kuralları ile meydana getirilen bu “arzu edilen düzenin” sağlanması ve korunması adına yapılması gerekenlerin yapılıp yapılmadığı, gerçekleştirilen faaliyetlerin düzenin temeli durumundaki hukuk kurallarına uygun olup olmadığının kontrol edilmesi faaliyetidir. Denetim biliminde denetim türlerinden birisi olarak kabul edilen “uygunluk denetimi”, yapılan iş ve işlemlerin, hukuk biliminin genel teorisinden hareketle üretilen hukuk kurallarına uygun yapılıp yapılmadığı ile ilgilenir. Ancak denetim bilimi ile hukuk bilimi arasındaki ilişkiyi genel olarak değerlendirirsek, her iki disiplinin amacı da aslında “arzu edilen bir düzenin” sağlanmasıdır.

Diğer bir ortak nokta ise her iki bilimin “meşruiyet”i arama ve sağlama amacıyla olmasıdır. Meşruiyet, Türk Dil Kurumu Sözlüğüne göre; “yasal” anlamında hukuki bir sıfat olan “meşru” kelimesinden türemiştir. Meşruiyet, bir düşünce veya eylemin bir ana ilkedenden veya ana sebepten hareket ederek haklılığını ispat etme arayışıdır (Görür,

2010: 3). Denetim sistemlerinden birisi olan “yargısal denetimde” ve yine denetim türlerinden birisi olan “uygunluk denetiminde” amaç idarenin yapmış olduğu iş ve eylemlerinin hukuka uygunluğunun denetimi yani yapılan işlerde meşruiyetin varlığının aranması ve araştırılmasıdır.

Hukuk ve denetim arasında meşruiyetin aranmasında ve sağlanmasında diğer bir ortak nokta her ikisinin de “kanıt” kaynaklı sonuca ulaşmayı hedef almasıdır. Evrensel bir hukuk doktrini olan masumiyet karinesi ya da suçsuzluk karinesi, kişinin suçlu kabul edilebilme şartını ispata yani kanıtın varlığına dayandırır. Karine, insan hakları konusunu bütün dünyaya mal eden 1948 tarihli İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi (m. 11/1) ve 1950 tarihli İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi’nde de (İHAS) (m. 6/2) yerini almıştır. Türkiye, gerek 1948 tarihli Bildirge’ye gerekse 1950 tarihli Sözleşme’ye taraftır. Diğer taraftan karine, her ne kadar Ceza Muhakemesi Kanunu’nda açıkça düzenlenmemiş ise de yasama, yargı ve yürütmeyi bağlayan ilke olarak mevzuattaki yerini 1982 Anayasası’nın 38. maddesinin 4. fıkrasında “Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz” şeklinde almış bulunmaktadır (Üzülmez, 2005: 48). Denetimde de elde edilen bulguların yeterli ve uygun denetim kanıtı ile desteklenmesi gerekmektedir. Bunun için denetim mesleğini uygulayıcılar, çeşitli kanıt toplama teknikleri kullanarak denetim görüşlerini destekleyici kanıtlar elde ederler. Mali denetimde “kanıt toplama” terimi, geniş bir çerçevede değerlendirildiğinde, denetçinin bilançonun doğruluğuna ilişkin bir görüş oluşturmak için yapmış olduğu faaliyetlerin büyük çoğunluğunu kapsamaktadır. Mali denetim bilanço hakkında maddi hatanın olmadığına dair “makul güvence” sağlamak için dizayn edilmiştir. Bundan dolayı denetçi imkânı olsa bile kesin ve tam güvence verme gibi bir girişimde bulunmayacaktır (Taylor ve Glezen, 1997: 379). Görüldüğü üzere, hukuk nasıl ki hükmün verilmesinden evvel kanıt ve ispatı şart koşuyorsa, denetim de denetime konu edilen hakkındaki iddiaların ve denetim görüşünün kanıtlara dayanmasını zorunlu kılmaktadır.

Denetim, hukuk kavramından daha geniş bir kavramdır. Mesela verimlik, etkinlik ve tutumluluk yönünden yapılan VET denetim türünde hukukla bir ilişki söz konusu değildir. Denetim ve hukuk arasındaki ilişki; denetim tarafından ele alınacak olursa, yukarıda bahsedildiği üzere denetim türleri bağlamında “uygunluk denetimi” yahut denetim hedefleri açısından “uygunluk hedefi” konusunda kurulabilir.

Denetimle hukuk arasındaki ilişki, hukuk tarafı açısından değerlendirildiğinde, denetim sistemlerinden birisi olan “yargısal denetim” yoluyla bu ilişkinin var olduğunu kabul edebiliriz. Devletin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına uymasını sağlayan mekanizma yargı denetimidir. Yargısal denetim, Anayasamızın 125. maddesinde; “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” ifadesiyle düzenlenmiştir.

Teorik olarak hukuk biliminde; denetim sistemlerinden yargısal denetim “yerindelik denetim” alanını sınır kabul ederek; diğer denetim sistemleri ve bu arada idari denetim ise “yargısal denetim” alanını sınır kabul ederek, bu çerçevede incelenmiş ve değerlendirilmiştir.

Hukuk dogmatığı yani hukuk kuralları ve mevzu hukuk açısından bakıldığında; hukuk, özellikle kamu denetiminde denetimin dayanağını, kapsamını ve çerçevesini belirleyen kurallar ve normlar bütünüdür. Kamuda ve yasaların gerektirdiği konularda özel sektörde denetim faaliyeti, yürürlükteki bu hukuk kurallarından alınan yetki ile ve hukuk kurallarının çizmiş olduğu çerçevede icra edilmektedir.

2.1.2. Denetim ve Muhasebe Bilimi

İşletmelerle ilgilenen kişi ve kuruluşların sayılarında önemli artışlar, büyüme sonucu işlem ve kayıt sayısının artmasının denetçinin her bir işlem ve muhasebe kaydını birer birer gözden geçirmesini zorlaştırması, organizasyon yapılarının kurumsallaşarak işletme içi alt sistemlerin oluşması, iç kontrol kavramının denetim literatür ve uygulamasında yer almasını sağlamıştır. 20. yüzyılın ilk yıllarında iç kontrol sistemi muhasebenin bir parçası olarak görülüyordu ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığında denetçinin her bir işlemi denetlemesine gerek olmadığı meslek ile ilgili yayınlarda ifade ediliyordu. Sonuç olarak 1910’lu yıllardan itibaren işletmelerin finansal durum ve kazançlarının değerlendirilmesi finansal denetim açısından denetim mesleğinin birinci amacı haline gelmiştir (Şirin, 2006: 17-18).

Muhasebe biliminin uygulanması ile üretilen finansal veriler sadece ilgili verilerin ait olduğu kurum ve kuruluşların sahipleri için değil aynı zamanda muhasebe bilgisinin dış kullanıcıları açısından da önemlidir. Peki muhasebe bilgisinin dış kullanıcıları kimlerdir? Bunlar; şirket sahipleri, kredi verenler, işçi sendikaları, hükümet kurumları, satıcılar, müşteriler, ticari ortaklıklar ve kamuoyudur. Bu dış karar alıcılar, finansal olarak raporlanan şirket hakkında en iyi kararlarını almak için bu şirket hakkında doğru verilere sahip olmak ihtiyacı duyarlar. Örneğin; hükümet kurumları şirketin yasal mevzuata uyup uymadığını, müşteriler şirketin satmış olduğu malların kaliteli olup olmadığını öğrenmek isterler (Meigs vd. 1999: 9). İşte muhasebe bilimi araçları, dış karar alıcılara ihtiyaçları olan bu gerekli bilgileri sağlamaktadır. Ancak karar alıcıların doğru bilgiye ulaşmalarını temin etmeye dönük kontrol ve üretilen finansal bilgi konusunda makul güvence tesis etme denetimin bir fonksiyonudur. Denetim elemanı mesleğini icra ederken denetim çıktılarında faydalanacaklara doğru ve güvenilir bilgi sunma amacıyla olmalı ve denetlemiş olduğu finansal tabloların doğruluğuna ilişkin makul güvence sağlama amacıyla olan bir mesleği yerine getirdiğini unutmamalıdır. Aksi halde denetim çıktısı kullanıcılarının beklentileri ile denetim elemanının ortaya koyduğu sonuç arasında farklılıklar olacaktır ki bu durum, denetimde bir beklenti boşluğuna sebep olabilecektir. Denetim beklentileri boşluğunu; denetim elemanlarının denetimi

uygulama şekli ile denetimin uygulanmasından fayda sağlayanların inanç ve arzuları arasında oluşan farklılık şeklinde tanımlayabiliriz (Sherer ve Turley, 1997: 9).

Makro bazda ekonomiye yönelik olarak, mikro bazda belli bir firmaya yönelik olarak modern yönetim tekniklerinin uygulanabilir ve kullanılabilir olması için sağlam, güvenilir, objektif ve zamanında elde edilebilen verilere gereksinim duyulmaktadır. Bu nitelikleri taşıyan veriler elde edilmedikçe, modern yönetim tekniklerinin uygulanması olanaklı olmaz. Ayrıca bu tür veriler olmaksızın alınan kararların neticelerinin takibi ve gerekli düzeltici önlemlerin zamanında ve etkin bir biçimde alınması oldukça zor olacaktır (Aksoy, 2002: 41).

Muhasebe, işletmelerin, kurumların varlık ve kaynaklarında değişme yaratan para ile ifade edilebilen olayların kayıt edilmesi, sınıflandırılması, mali raporlar halinde özetlenmesi ve yorumlanarak ilgililerin yararına sunulmasıdır (Elitaş vd. 2011: 3).

Muhasebe bilimi; bilanço ve mizan denkliği gibi temel mali tablolardaki "denklik" esasını üzerine inşa edildiği için oto kontrol şeklindeki denetimi de içermektedir.

Denetim açısından muhasebe, mali denetimde, mevzuatla birlikte en önemli veri kaynağıdır. Özellikle vergi ve finansal denetimde, vergi idaresi, yatırımcılar ve diğer finansal tablo kullanıcıları, hatta kamuoyu denetimi açısından muhasebe çok önemlidir. Kamu sektörü açısından kaynakların etkili, ekonomik ve verimli elde edilmesi ve kullanılması ile özellikle taşınır ve taşınmaz varlıkların yönetim ve denetiminde muhasebe sisteminin katkısı tartışılmaz boyuttadır.

Özel sektörde olduğu gibi kamuya ait işletmelerde de yapılacak girdi çıktı analizleri, kar zarar durumu değerlendirmesi ve genel olarak KİT denetimleri için muhasebe bilimi ve onun araçlarından doğal olarak faydalanılmaktadır.

Devlet muhasebesi açısından konuyu ele aldığımızda; devlet, sosyal, kültürel ve ekonomik hayatın içinde bir aktör durumunda olduğundan ticari işletmeler gibi devletin de ekonomi üzerindeki ağırlığının sistematik olarak tespiti önem arz etmektedir. Bu bağlamda devlet muhasebesinin görevi, devletin ekonomik hayat üzerinde doğurduğu etkileri kayıt altına alarak, sonuçları raporlamak ve bilgi kullanıcıların gereksinim duyduğu doğru, güvenilir ve kaliteli mali nitelikteki bilgileri üretmektir. Devlet muhasebesinin temelde kontrol ve yönetim olmak üzere iki amacı vardır. Kontrol, bütçe uygulamalarının kanun koyucunun çizdiği doğrultuda gelişip gelişmediğinin ve muhasebeye konu olan işlemlerin kontrol edilmesi şeklinde gerçekleştirilir. Yönetim ise devlet faaliyetlerinin akışı ve neticeleri hakkında yönetime bilgi vermek ve devlet hizmetlerinin maliyetlerini tespit ederek verimlilik karşılaştırmalarını sağlamak yoluyla gerçekleştirilir (Çetiner vd. 2011: 13).

Yukarıda anlatıldığı gibi muhasebenin; gerek özel işletmelerde gerekse kamu ve işletmelerinde denetim ve kontrol mekanizmasının sağlanmasında hem “kontrol amacı” ile kendisinin bizzat denetimin içinde olduğu, hem de mali veri sağlayıcı araçlara sahip bilimsel bir faaliyet olma özelliğinden dolayı mali denetim başta olmak üzere denetimle sıkı bir ilişki içerisinde olduğu sonucuna varılabilecektir.

2.1.3. Denetim ve Yönetim Bilimi

İnsanlık tarihiyle eş zamanlı bir geçmişe sahip olan yönetim kavramı, ortak yaşam ile beliren ortak amaçların gerçekleştirilmesi çabası sonrasında hayatımızdaki vazgeçilmez yerini almaya başlamıştır. Ortak amaçların etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için işbirliği yapmış grubun faaliyetlerinin planlanması, örgütlenmesi, yönlendirilmesi, koordinasyonu ve kontrol edilmesiyle ilgili tüm çabaları içine alan yönetim, önceden belirlenmiş hedefler doğrultusunda koordine olma sürecidir. Evrensel bir nitelik taşıyan hem kamu hem de özel kesim için kullanılmakta olan yönetim kavramı, genel anlamda, belirlenmiş bir amacı gerçekleştirmek için bir araya gelmiş bireylerin işbirliği yapma sürecidir (Akpınar, 2006: 1).

Bu anlamda yönetim, örgütlenmenin yanında örgütün işlerliğini sağlayacak her türlü yönetsel etkinlikleri yani kaynakların bir araya getirilmesini, koordinasyonun sağlanmasını, izlenecek yöntemleri ve denetimi içine alan bir süreçtir (Akpınar, 2006: 1).

Yönetim olgusunun içinde yer alan önemli öğelerden birisi olan denetimin etkinliği ile diğer parçalar arasındaki uyum sağlanabilmektedir. Yönetim ve denetim birbirini besleyen bir süreci ifade edebilmektedir. İyi kurgulanmış sağlıklı bir yönetim sisteminin olduğu ortamda, denetimin de kendinden beklenen fonksiyonları ifa etmesi kolaylaşmaktadır. Aynı şekilde denetim sisteminin de işlerliği, yönetime pozitif yansımakta ve yönetimi daha şeffaf ve saydam hale getirebilmektedir (Kuluçlu, 2006: 5).

Yönetim sürecinin en önemli kavramlarından birisi olarak denetim, yönetimin var oluş nedenini gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin ispatını sağlar. Yönetimin ilk hedefi amaçlara ulaşmaktır. Ancak yönetimde amaç yalnızca gerçekleştirilmiş olması değil hedeflenen amaçlara en uygun şekilde ulaşılması anlamına gelen “iyi yönetim” dir. Bunun için de yönetimin denetimle sınanması gereklidir (Akpınar, 2006: 14-18)

Günümüzde işletme yönetimleri artık sadece idari ve ticari faaliyetlerini denetim yoluyla test ettirmemekte ayrıca sosyal faaliyetlerini de denetletmektedirler. Sosyal denetim olarak adlandırılan bu tür denetim; bir örgütün performansını ekonomik yönden ziyade sosyal yönden değerlendiren sistematik bir incelemeyi ifade etmektedir. İşletmelerin sosyal sorumluluk konusunda artan endişeleri modern işletme yönetiminin odak noktası haline gelmiştir. Katılım, yerinden yönetim ve işbirliği küreselleşen dünyada giderek artan oranda önem kazandığından; işletmeler çevrelerindeki grupları, faaliyetlerinin ekonomik ve sosyal sonuçları hakkında

bilgilendirme gereksinimi duymaktadır. İşletmelerin çıkar gruplarını bilgilendirmek için yararlandıkları çeşitli kurumsallaşmış sosyal sorumluluk yöntemleri vardır. Günümüzde yaygın olarak kullanılan bu yöntemlerden birisi de; “sosyal denetim” dir. Sosyal denetim, çevresel değişime tepkide bulunması, sosyal sorunlara çözüm getirmesi ve toplumun refahına katkıda bulunması bakımından işletmenin duyarlılığını ölçmeyi amaçladığından giderek artan oranda ilgi çekmekte ve uygulama alanı bulmaktadır (Akgemci vd., 2001: 1). Sosyal denetim ile ilgili literatürde yapılan yorumlar da genel olarak; firma çıkarları ile firmanın hizmet sunduğu veya ilişki içinde bulunduğu kamuoyu çıkarları arasında bir denge varlığının olması gerekliliğine ilişkindir (Bauer ve Fenn, 1977: 15-16).

Literatürde iyi yönetişimin birbirini tamamlayan ve birlikte anlam kazanan başlıca ilkeleri olarak sayılan; şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımcılık, cevap verebilirlik, hukukun üstünlüğü, etkinlik, eşitlik, stratejik vizyona sahip olma gibi ilkelere (Karakuş, 2010: 22) uygunluğun tam manasıyla sağlanmasında ve yönetişimin doğru bir şekilde gerçekleşmesinde denetimin katkısı tartışılmazdır.

Denetimin rolünü devlet yönetimi ve yasama denetimi anlamında tek cümle ile ifade edersek; denetimin ilk ve en önemli fonksiyonu hesap verilebilirliği sağlamasıdır. Denetim, devlet organlarının işleyişinde saydamlığı ve açıklığı destekleyici ve bu organların performanslarını arttırıcı en maliyet etkin araçlardan birisidir. Devletin etkinlik ve verimliliği üzerine kamuoyuna açık raporlama iyi yönetişimin temelidir (Sahgal, 1995: 3).

Denetim ve yönetim arasındaki ilişkiyi “denetim yönetimi” açısından ele aldığımızda yönetimi, denetimin bir fonksiyonu olarak görmekteyiz. Zira denetim yönetimi, denetimin hem teşkilat olarak örgütlenmesini hem de faaliyet olarak elde edilmek istenen sonuçlar için yapılması gerekenleri kapsamaktadır. Denetim yönetimi; denetim birimlerinin teşkilat bazında kurgulanmasını, teşkilatlar arası görev ve yetki paylaşımlarını ve her bir denetim biriminin çıktıya (denetim sonuçları) odaklı faaliyetlerini ifade etmektedir. Denetim yönetimi aynı zamanda denetimden beklenmesi gerekenleri ve iyi bir denetim için iyi bir yönetim olgusunu ifade etmektedir (Kuluçlu, 2006: 8).

Özetle; “denetim” fonksiyonel anlamda yönetimin bir parçası olduğu gibi, “denetim yönetimi” açısından bakıldığında, yönetim, amaç olan denetimin bir fonksiyonu olmaktadır. Yani doğru yönetimin nasıl olması gerektiğiyle ilgilenen yönetim biliminin, denetim bilimi ile etkileşimli bir ilişkisi içerisinde olduğunu söyleyebiliriz.

2.1.4. Denetim ve Kamu Yönetimi Bilimi

İçinde bulunduğumuz yüzyılın özellikle ikinci yarısında dünya büyük bir dönüşüm süreci içerisine girmiştir. Bu dönüşüm sürecinin en belirgin ögesi, demokratikleşmedir. Bu dönemde hızlı bilimsel ve teknolojik gelişmeler bütün yapı ve süreçleri

değişime zorlarken, devlet yönetiminde ve buna bağlı olarak kamu yönetiminin denetiminde de sürekli değişim kaçınılmaz olmuştur. Bu değişim, kuşkusuz daha demokratik bir yönetim arayışının bir yansıması şeklinde gerçekleşmiştir. Hızlı ve sürekli değişimin sonucu olarak küresel bir nitelik kazanan dünyamızda evrensel değerler arasında ilk sıraya yerleşen demokrasi ve demokratik yönetim, insanlık tarihi açısından da büyük bir devrim olarak nitelendirilmektedir (Köse, 1999: 1-2).

Kamu yönetiminin esas konusu kamu hizmetleridir. Kapsam ve içerik olarak siyasal erk tarafından kamu hizmetlerinin belirleniyor olması nedeniyle de kamu yönetimi disiplini içinde siyaset kuramının ağırlıklı bir yeri vardır. Bu anlamda iç içe geçmiş, birbiriyle bağlantılı olan yönetim ve siyaset kavramı yönetim biliminin gelişimi sırasında, yönetim-siyaset ikilemi şeklinde tartışılan konuların başında gelmiştir. Woodrow Wilson'ın 1887 yılındaki "Yönetimin İncelenmesi" başlıklı makalesinin yayımlanmasıyla da kamu yönetimi bağımsız bir disiplin dalı olmuş ve bu makale kamu yönetimi öğretiminin başlangıcı kabul edilmiştir (Akpınar, 2006: 16).

Genelde Kamu Yönetiminde, özelde Kamu Mali Yönetiminde denetim talebinin nedenleri olarak şunlar sayılabilir:

1- Şeffaflık, hesap verme, sorumluluk kavramlarının kamu yönetimi anlayışında giderek önem kazanması,

2- Kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak çalışması gerekliliği,

3- Rüşvet, yolsuzluk, görevi kötüye kullanma ve rant elde etme gibi yollarla kamu gücünün kötüye kullanılması, böylece yurttaş için "pahalı yönetim" ihtimalinin varlığı.

Kamuyu örgütsel yönetim bağlamında değerlendirdiğimizde zaten yönetimin bir fonksiyonu olan "denetimin", kamu yönetiminin de vazgeçilmez bir unsuru olduğunu görürüz. Kamu yönetiminde denetim; mali, idari ve yargı denetimi türleri şeklinde kendisini göstermektedir.

Kamu yönetiminin yapısı, amaçları ve işlevleri sürekli gelişirken, bütçenin de kapsamında ve niteliğinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Aynı şekilde bütçenin denetimi de diğer birçok faktörle birlikte, kamu yönetiminin yapısal ve niteliksel dönüşümünden etkilenecek şekilde sürekli gelişmiştir. Mali işlemlerin zamanla nicelik ve nitelik itibarıyla artması ve çeşitlenmesi, denetim faaliyetini daha karmaşık ve profesyonel bir iş haline getirmiş ve bu görevin tarafsız, uzman bir kuruluş tarafından yerine getirilmesini zorunlu kılmıştır. Yüksek denetim kurumları, gerçekte parlamentoya ait bir yetkinin parlamento adına kullanılmasının etkin bir aracı olmuşlardır (Akyel ve Köse, 2010: 11).

Kamu yönetimi bir disiplin olarak ele alındığında, kamu teşkilatının bir parçası olan denetim ile hem örgüt kavramı çerçevesinde, hem de denetim talebi açısından teorik olarak sıkı bir ilişki içerisinde.

Klasik bütçeyi denetleyerek işe başlayan Sayıştayların denetim alanı zaman içinde genişleyerek kamu fonu kullanılan tüm alanlara yayılmış; buna paralel olarak maddi ve hukuki doğruluğun araştırılmasına verimlilik denetimi de eklenmiştir. Kamunun gelir ve giderlerinin mevzuata uygunluğunun ve mali tabloların doğruluğunun saptanması kadar hesap ve işlemleri üreten sistemlerin ve mekanizmaların rasyonelliği ile kamusal kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının saptanması da denetimin ilgi alanına girmeye başlamıştır. Kamu yönetimi anlayışındaki yeniliklere ve hesap verme sorumluluğundaki gelişmelere paralel olarak denetim kurumlarından beklentiler de artmıştır. Vergi yükümlülüklerini yerine getiren ve siyasetçilere yetki devri yapan yurttaşlar, bu yetkinin iyi kullanılıp kullanılmadığı hususunda daha duyarlı davranmaya başlamışlar, toplumsal talepler artmıştır. Denetim kurumları da bu gelişme ve yeniliklere klasik denetim yöntemleriyle yanıt veremediklerini fark ederek yeni arayışlara yönelmişlerdir. Kıt kaynaklar, hesap verme sorumluluğu, saydamlık, bütçe açıkları, biriken borçlar, halkın daha çok ve daha kaliteli hizmet talepleri, denetim kurumlarını, kamu fonlarının ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullanıldıklarını tespiti yöneltmiştir. “Performans denetimi” olarak da adlandırılan bu yaklaşım, giderek yaygınlık kazanan bir denetim türüdür (Akyel ve Baş, 2010: 376).

Görüldüğü üzere kamu yönetimi bilimi ve anlayışındaki değişim; denetim talebini, denetimin içeriğini ve denetim türlerini de etkilemiş olup sonuç olarak denetim biliminin gelişiminde ve denetim kavramının dinamizminin sürekliliğinde önemli katkılar sağlamıştır.

2.1.5. Denetim ve İktisat

İktisat bilimi tanımı genelde kıtlık ve iktisadi faaliyet kavramları kullanılarak yapılır ve iktisat, ekonomik birimlerin sınırsız isteklerini karşılamak için sınırlı kaynakları nasıl kullandığını araştırır. Kaynakların sınırlı olması yani kıtlık sorunu, beraberinde tercih sorununu da yaratır. Tercih yapmak ise fayda ve maliyetle ilgilidir. Tüm ekonomik birimler yapacakları tercihlerde en çok fayda sağladıkları mal ve hizmetlere yöneleceklerdir. Kıtlık, tercih ve fayda kavramları arasındaki bu karşılıklı ilişki aslında iktisat biliminin temelini oluşturur (Alkin ve Özer, 2003: 34).

Denetim bilimi ve denetim faaliyeti sadece yasalara uygunluğu denetimin konusu olarak kabul etmemekte ayrıca yapılan icraatların, eylem ve işlemlerin girdi-çıkıtı temelinde topluma faydasının araştırılmasını da inceleme alanına dahil etmektedir. Bu açıdan denetim bilimi ile iktisat bilimi arasındaki ilişki, temelde, denetim türlerinden birisi de olan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimi ile kurulabilir. Zira verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramları özü itibarıyla iktisadi kavramlardır. Denetimde verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun aranmasında amaç,

kamu hizmet üreticilerinin hizmet üretirken kıt kaynaklarla maksimum çıktıyı esas almalarının ve bu arada nihai olarak toplumsal faydada maksimizasyonun sağlanmasıdır.

Verimlilik, girdiler ile çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Üretilen bir başka mal ve hizmetten vazgeçmeden, herhangi bir mal ve hizmetin üretimi artırılmıyorsa kaynaklar verimli kullanılıyor demektir. Kısacası verimlilik, eldeki kaynaklarla mümkün olan en fazla ürünün elde edilmesidir. Ancak, elde edilecek çıktı, doğası gereği sınırlı ise, verimlilik, bu miktarda çıktıyı en az girdi ile elde etmekle sağlanır. Etkinlik, belirlenen amaçla ilgilidir. Aslında etkinlik, verimlilikten daha geniş kapsamlı ve bir ölçüde verimliliği de içine alan bir kavramdır. Bir yönetim tespit edilen amaca ulaştığı takdirde etkindir. Fakat ne pahasına olursa olsun, amaca ulaşmak, etkinlik olarak değerlendirilemez. Amaçların da en az maliyetle gerçekleştirilmesi ve dışsallıkların da göz önünde bulundurulması gerekir. Tutumluluk kavramını, amaca ulaşmak için gereğinden fazla harcama yapmamak olarak tanımlayabiliriz. Ancak, denetimde dikkat edilmesi gereken husus tutumluluğun amaç olmadığı fakat amaca ulaşmada gözetilmesi gereken bir ilke olduğudur. Tutumluluk amaç olarak değerlendirilirse, kurumun etkinliği olumsuz etkilenebilir. Kısacası, bir mal ve hizmetin, istenilen kalite ve miktarda üretiminde gerekli olan girdi miktarından daha fazla girdi kullanılmamalı, gereğinden fazla girdi varsa, bunun da başka mal ve hizmetin üretiminde kullanımına olanak sağlanmalıdır. Bu sağlanırsa, tasarruf (tutumluluk) ilkesi gerçekleştirilmiş olur (Güçlü, 1995).

Denetim faaliyetlerinin icrasında, üretilen kamusal hizmetin üretim performansının ve bu arada denetimin bizzat kendi “denetim hizmetinin” üretiminde etkinlik, verimlilik ve tutumluluğunun değerlendirilmesinde iktisat biliminden faydalanılmaktadır.

2.2. Denetime Yardımcı İlişkili Disiplinler

Denetime yardımcı ilişkili disiplinler olarak İstatistik, Sosyoloji, Psikoloji bilimlerini sayabiliriz.

2.2.1. Denetim ve Sosyoloji Bilimi

Sosyoloji; sosyal hayatın, sosyal değişimin ve insanların sosyal davranışlarının nedenlerinin ve sonuçlarının bilimsel yollarla araştırılmasıdır. Sosyoloji, grupların, organizasyonların ve toplumların yapılarını araştırarak insanların bu yapılarıdaki etkileşimlerini inceler. Sosyolojinin konusuna ailenin yapısı ve ailedeki ilişkiler girdiği gibi, gangsterlerden oluşan çeteler, örgütlü suçlar, eğitim, toplumdaki iş bölümü ve roller gibi sosyal hayatın tüm yönleri girebilir. Sosyoloji, sosyal hayata ilişkin verilerin elde edilmesi için bilimsel araştırma teknikleri ortaya koyar (Bahar, 2009: 3).

Toplumlarda kamu gücünün kötü kullanımıyla ilgili algı ve sebepler açısından da sosyolojik araştırmalar yapılabilir. Bu anlamda ortaya çıkacak araştırma sonuçları

o toplum için denetim talebini yani denetimin gereklilik düzeyini de bir anlamda gösterecektir.

Örneğin kamuda rüşvetin toplumsal nedenleri, yolsuzluk olgusu sosyolojik bakış açısıyla araştırmalara konu olabilir. Yapılan bu tip sosyolojik araştırmalarla toplumun neleri yolsuzluk olarak algıladığı, yolsuzlukla mücadelede nelerin yapılması gerektiğine dair beklentiler de öğrenilebilir ve böylece yapılacak denetimin daha etkin planlanması sağlanabilir. Ancak, yolsuzluk olgusu sosyolojik olarak incelendiğinde araştırma yolsuzluğu yapanlar üzerinde yapılırsa ortaya çıkan sonuç doğru olmayabilecektir.

Yolsuzluk olgusunun sosyolojik açıdan incelenmesi, diğer sosyal olgulardan farklı bir özellik gösterir. Bu farklılık yolsuzluğun gizli yürütülmesi özelliğinden kaynaklanmaktadır. Başka sosyal araştırmalarda kullanılan söyleşi, anket ve istatistiksel analiz gibi genelde kabul görüp uygulanan yöntemler, yolsuzluk olgusunun incelenmesinde sağlıklı sonuçlar vermez. Çünkü yolsuzluk gizli kapaklı, el altından yürütülen işler olup yolsuzluğa karışmış kişilerin, sosyolojik araştırmalarda doğru bilgiler verebileceği düşünülemez (Özsemerci, 2003: 9)

Yolsuzluk olgusu yalnızca kamu yönetimi biliminin konusu olmayıp, aynı zamanda sosyal, psikolojik, etik, dinsel, hukuksal, ekonomik boyutları olan bir konudur. Dolayısıyla da yapılacak araştırmalar, üretilecek çözümler, bu disiplinler arası ortak bir çalışmayla daha sağlıklı sonuçlar doğurabilecektir. Yolsuzluk olgusunun incelenmesindeki güçlükler, Türkiye’de bu konuya ilişkin yeterli düzeyde araştırma ve inceleme yapılmamasına yol açmıştır. Türk kamu yönetiminde yolsuzluk sorununun, hem genel olarak, hem de belirli alanlarında somut biçimde incelenmesi, yolsuzluk sorununun önlenmesi açısından önemlidir (Özsemerci, 2003: 89).

Sosyoloji biliminde sosyologlar, kendi konularına uygun olarak birtakım araştırma ve veri toplama tekniklerinden yararlanır. Veri toplama yöntemlerinin başında gözlem, katılımcı gözlem, anket ve mülakatlar gelmektedir (Bahar, 2009: 22). Bu veri toplama tekniklerinden mülakat, anket ve gözlem aynı zamanda performans denetiminde denetim teknikleri arasında kabul edilmektedir.

Denetim ve yönetim bilimi arasındaki ilişkiyi irdelerken bahsettiğimiz sosyal denetim aslında sosyolojik boyutu olan bir denetim türüdür. Çünkü aslında sosyal denetim günümüzde sadece şirketlerin veya örgütlerin kendi sosyal sorumluluk faaliyetlerini gönüllülük esaslı ile denetletmesi demek değildir. İnsan hakları üzerine veya çevre gibi konularda çeşitli resmi organizasyonların ve STK’ların yapmış oldukları sosyal denetimlerin kamuoyu denetimine katkı veren yönüyle; yapılan sosyolojik araştırmaların kamuoyuna açıklanması ve kamuoyunun denetimine sunulması benzer mahiyettedir.

Hukuk sosyolojisi açısından konu ele alındığında karşımıza “toplumsal denetim” kavramı çıkmaktadır. Toplumsal denetim bireylerin ve grupların davranışlarının düzenlenmesini amaçlamaktadır. Tüm toplumlarda toplumsal davranışları yönlendiren normlar ve kurallar vardır. Normlara uyulması veya normların çiğnenmesi toplumsal denetim mekanizmalarının önemini ortaya koymaktadır. Hukuk kuralları toplumsal denetim amacıyla kullanılmaktadır. Toplumsal denetim formel ve formel olmayan yollarla gerçekleşen bir süreçtir. Başta polis, yargı, cezalandırma ve islahattan oluşan adalet sistemi toplumsal denetimin formel boyutunu oluşturur. Aile, eğitim, kültür, gelenek ve görenekler ise toplumsal denetimin sağlanmasında rol alan formel olmayan aktörlerdir (Bahar, 2009: 184-185).

Denetim faaliyetini bir gözlem, analiz ve geribildirim süreci olarak kabul ettiğimizde denetimi, sosyolojik bir araştırma faaliyeti olarak düşünebiliriz. Denetimi hukuk sosyolojisi içerisinde değerlendirdiğimizde toplumsal denetimin düzen sağlayıcı işlevi ön plana çıkmaktadır. Toplum bilimi olarak sosyolojinin, sonuçları itibarıyla toplumsal mahiyeti olan özellikle kamu denetimi ve yargısal denetim konularında denetim bilimiyle ilişki içinde olduğu söylenebilir.

2.2.2. Denetim ve İstatistik Bilimi

Denetimin uygulanması aşamasında yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak için yeri geldiğinde İstatistik bilimine ihtiyaç duymaktadır. Özellikle yüzde yüz inceleme olanağı olmayan durumlarda istatistikî örnekleme yöntemlerinden faydalanılmaktadır.

İstatistikte; evrenden bir örneklem seçilmesi ve sadece bu örneklemin incelemeye alınması ile varılacak sonucun evrene mal edilmesi olayına örnekleme denilmektedir (Şirin, 2006: 98)

Denetim ve hukuk ilişkisi konusunda da değindiğimiz gibi, denetim bulgu ve sonuçlarının meşruiyetinin sağlanmasında denetim kanıtlarının rolü çok önemlidir. Denetim mesleğini kamuda icra edenlerin denetleyeceği iş ve işlemlerin kapsamı bazen etkin denetim kanıtı elde etme noktasında fazla geniş olabilmektedir. Böyle bir durumda işte bu denetim kanıtlarını toplamak için kamu denetiminde ihtisaslaşmış Yüksek Denetim Kurumları(Sayıştaylar), incelenecek işlemlerin seçiminde “denetim örnekleme” metodunu kullanmaktadırlar. Denetlenecek işlemlerin seçim metodları arasında örnekleme metodunun benimsenmesinin sebebi, bu metodun, denetimde maliyet tasarrufu ve zaman tasarrufu ile doğru bilgi edinme imkânı sağlamasıdır. _

Yüksek Denetim Kurumlarına ait uluslararası standartlarda “Denetimde Örnekleme ” hususu şu şekilde yer almaktadır;

“ISSAI 1530: Denetçi, denetim örneklemesini kullandığı durumlarda, içinden seçilmiş örneklerden yola çıkarak popülasyon hakkında makul bir sonuç oluşturmaya çalışmalıdır.”

Denetim ve İstatistik bilimi arasındaki ilişkinin boyutu sadece denetimin istatistik bir teknik olarak örnekleme araçlarını kullanması ile sınırlı değildir. Tüm dünya ülkelerinde, devlet yahut bağımsız otoriteler tarafından yayımlanan ekonomik ve siyasi istatistik veriler denetim sistemlerinden birisi olan “baskı grupları ve kamuoyu denetimini” harekete geçiren etkin bir araçtır. Bu yönüyle de istatistik bilimi denetime yardımcı disiplinlerden birisi olarak kabul edilebilecektir.

2.2.3. Denetim ve Psikoloji Bilimi

Denetimde etkinliğin ve memnuniyetin sağlanmasında denetleyen ile denetlenenler arasındaki ilişki önemli bir faktördür. Denetim alanında yapılan araştırmalar, denetçi ilişkilerinin, formal ilişkiden informal ilişkiye doğru geliştiğini göstermiştir. Başlangıçta denetçiler, rolleriyle ilgili genel sosyokültürel bilgilerine güvenirken, mesleki deneyim kazandıkça ilişkilerin daha çok bireyselliğe doğru gittiği, belirsizliğin azaldığı görülmüştür. Denetim, genel beklentiler sağlanmasına rağmen ilişkiler geliştikçe denetlenenin öğrenme ihtiyaçlarına ve denetçinin öğretim yaklaşımına göre bireyselliğe doğru gittiği sonuçlarına varılmıştır. Denetlenenler, en iyi performanslarıyla ilgili geri bildirim aldıklarında öğrenirler. Onlar neyi iyi yaptıklarını ve nerelerde gelişmeye ihtiyacının olduğunu öğrenmeye ihtiyaç duyarlar. Etkili geri bildirim, istenilen davranış ve gerçek performans arasındaki beklentiler ve farklılıkları belirlemek açısından önemlidir (Özan ve Özdemir)

Denetim faaliyetlerinin icrası insan ilişkilerini gerektirdiği için, denetim biliminde uygulamaya dönük yaklaşımların ve teorilerin geliştirilmesinde, psikoloji biliminde yer alan etkili iletişimin öğeleri, problem çözme ve çatışma yönetimi gibi konulardan istifade edilebilecektir. Denetim konusu sistem denetimi dahi olsa, denetleyen açısından ve denetim sonucundan etkilenecekler yahut faydalanacaklar açısından da denetim insani bir faaliyettir. Bundan dolayı insan ve ilişkilerin olduğu her yer gibi denetimde de bir davranış bilimi olarak psikolojinin varlığı yadsınamaz.

Psikoloji ve denetim arasındaki diğer bir ilişki, denetlenen konumunda olanların denetimi algılama düzeylerinin adeta bir oto kontrol mekanizması gibi “denetimin etkinliğini ve denetimin amacına ulaşmasındaki başarıyı” etkilemesidir. Denetime tabi tutulacak bireylerin bundan haberdar olması veya yakın bir zamanda denetime tabi olacakları psikolojisine sahip olmaları üzerine işlerini daha düzgün yapması, denetim sonucunda istenilen ve hedeflenen düzeyin, henüz denetim icra edilmeden gerçekleşmesini sağlayacaktır. Denetlenmeyen ve çalışanların denetime tabi olmayacakları psikolojisinin hakim olduğu alanlarda ise bu oto kontrol mekanizması çalışmayacaktır.

Denetim özellikle uygulama aşamasında psikolojik boyutu olan bir faaliyettir ve doğru denetimin nasıl uygulanması gerektiğine dair yapılacak araştırmalarda psikoloji ile var olan bu ilişkisi göz önünde bulundurulmalıdır. Keza denetimin bir toplumda psikolojik anlamda algılanma düzeyi, o denetimin etkinliğine ve

başarısına doğrudan etki edebilecek faktörlerden olması nedeniyle ve denetimin psikolojik algısının iyi yönetilmesi adına bu iki bilim arasındaki ilişkinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

2.3. Diğer İlişkili Disiplinler

Denetimle kaynağı ve yardımcı disiplin anlamında doğrudan ilişkili olmamakla beraber, denetim biliminin özellikle uygulama safhasındaki sorgulayıcılık ve şüphecilik özellikleri ile doğruyu arama amacını içermesi sebebiyle Felsefe bilimiyle ilişkisi ele alınabilir.

2.3.1. Denetim ve Felsefe

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre Felsefenin tanımlarından birisi; Tarih felsefesi, Hukuk felsefesi gibi “Bir bilimin veya bilgi alanının temelini oluşturan ilkeler bütünü”dür. Felsefeyi bu şekilde tanımlarsak; Denetim biliminin temelini oluşturan ilkeler olarak “genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarını” yahut yargısal denetim açısından bakıldığında “normlar hiyerarşisini” veya “hukuki teamülleri” denetimin felsefesi olarak kabul etmek yanlış olmamalıdır. Denetim, felsefenin bu tanımından hareketle kendi felsefesine sahip, bilimsel bir ameliyedir.

Felsefe kimine göre diğer bilimlerin temeli yani anasıdır (Altunay ve Dinçer, 2002: 4). Denetimin toplum tarafından benimsenmesi, denetimin gerekliliğinin artık kabul edilmesi ve hatta artık etkin denetim arayışlarının gündemde olması; denetimin varlığına ilişkin felsefik temelinin tamamlandığı ancak doğru ve etkin denetimin nasıl olması gerektiğinin felsefik açıdan sorgulanmasının, incelenmesinin tamamlanmadığı şeklinde yorumlanabilir.

Şüphe, bir tavır olarak felsefenin ruhunda mevcuttur ve felsefenin en önemli niteliklerinden birisi, eleştirici olmasıdır. Ayrıca felsefenin gerçeğe ulaşmada sorgulayıcı bir bilim olma özelliği, denetim biliminde doğası gereği zaten mevcuttur.

Yukarıda saydığımız denetim sistemlerinden birisi olan kamuoyu denetiminde de şüphe kavramının rolü önemlidir. Kamuoyu dediğimiz ‘halkın ortak kanaatlerinin’ oluşumu için bazı şartların tahakkuk etmesi gerekir. Bunlardan birisi de toplumda yaşayan fertlerin zihinsel yapılarının gelişmesi gerekliliğidir. Bununla, insanın şüphecisi olması, kendisine dikte edilen fikirlerin alternatiflerinin olabileceğini idrak edebilmesi kast edilmektedir. Alternatif düşüncelere kapalı bir toplumda kamuoyundan bahsedilemez (Altun ve Kuluçlu, 2005: 25).

Toplumlardaki denetim talebinin arkasında yatan sebeplerden birisi de aslında yapılan işlerin, yayınlanan tabloların veya mali verilerin gerçekliğine dair var olan “şüphedir”. Bundan dolayı da denetim, işte bu şüphe karşısında, yapılanların doğruluğu ile ilgili aslında makul güvence sağlama amacındadır. Bu duruma felsefik açıdan bakıldığında denetim “septik” bir özellik arz etmektedir.

SONUÇ

Sahip olduğu standartlar, ilkeler ve hukuki altyapı ile kendi felsefesine sahip olan denetimin, bilimsel açıdan ele alındığında, diğer disiplinlerle ilişkisinin hem tek yönlü hem de etkileşimli olduğu görülecektir. Meşruluğu; yasalara, toplumun gelenek ve göreneklerine ve hatta bir şirketin yahut örgütün inanç sistemine ve ilkelerine uygunluk olarak ele alırsak, denetim, hukuk bilimi gibi meşruluğu sağlama ve koruma amacındadır. Aynı zamanda her ikisi de ortaya konan sonuçta yeterli ve geçerli kanıt arama yönleriyle de birbirine benzemektedir. Kıt kaynakların olduğu bir ortamda üretimde ve faydada maksimizasyon arayışı, üretilenin iktisadi anlamda verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kıstasları açısından değerlendirilmesi denetimin iktisat ve yönetim bilimleriyle ilişkisini ortaya koymaktadır.

Kamu ve özel sektör kurumlarının örgütsel yapısında yer alan ve yönetimin en önemli fonksiyonlarından birisi olarak denetim; “iyi yönetimin” sınanması, yönetimin etkinliğinin artması ve gelişmesi anlamında hem katkı sağlayıcı hem de kamu yönetimi ve yönetim bilimlerinde meydana gelen anlayış değişimlerinden kendisine fayda sağlamaktadır. Ayrıca şüphencilik ve sorgulayıcılık gibi özellikleri içermesi ile felsefik yönü de bulunan denetim; denetlenen, denetleyen ve denetim sonucundan faydalanacaklar açısından insan ilişkilerini barındıran bir faaliyet olması sebebiyle psikolojik boyutu da bulunmaktadır. Kralın yetkisini kısıtlayan Magna Carta (1215)’ dan temel hak ve özgürlüklerin Anayasalarla güvence altına alındığı günümüze kadar gelinen süreçte, artık günümüzde güç ve yetki sahibi olanların yönetimlerini; sorumluluk, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde icra etmeleri elzem olmuştur. Yolsuzluk gibi kamu gücünün kötü kullanımı sonucu ortaya çıkan ve toplum için “pahalı yönetim” anlamına gelen uygulamaların önüne geçilmesi için bu tip kötü kullanımların sosyolojik altyapısı iyi irdelenmeli ve denetim planlaması bu çerçevede yapılmalıdır. Denetleyen denetim hizmeti çıktısı ile denetimin icrasından ve sonuçlarından fayda sağlayanların beklentileri, denetimde beklenti boşluğu meydana getirecek boyutta olmamalıdır. Diğer disiplinlere ait bilimsel araçların yeri geldiğinde doğru bir şekilde kullanılması hem denetim mesleğinin etkin ve verimli yürütülmesinde hem de denetimin hukuki meşruluğu açısından son derece önemlidir. Örneğin toplumda denetim talebinin hangi noktalarda yoğunlaştığına dönük sosyolojik bir araştırma yapılmaması, denetleyenlerle denetlenenler arası psikolojik etkileşimlerin iyi yönetimine gereken önemin verilmemesi, denetim kapsamında olanların “adil denetime tabi tutulma” talebinin görmezden gelinmesi gibi durumlar denetimin istenen sonucu vermesini muhakkak önleyecektir. Keza hukuki altyapısında sorun olan, sayısal disiplinlerin denetimde etkin kullanımı konusunda gerekli niteliğe sahip denetim elemanına sahip olmayan denetim organlarının üreteceği denetim çıktıları tatmin edici olmaktan uzak olabilecektir.

Sonuç olarak denetim bilimi gerek kapsam ve dayanak gerekse etkileşim bakımından ayrıntısı yukarıda verilen diğer disiplinler ile sıkı bir ilişki içerisindedir.

Bundan dolayı günümüzde yönetimin artık vazgeçilmez olarak kabul edilen bu önemli fonksiyonunun ayrı bir disiplin olarak ele alınması, gelişimine bilimsel yaklaşımlarla katkı sağlanması gerekmektedir. Denetim mesleğinin bilimsel alt yapısını oluştururken sadece denetimin icra edildiği alanlarla sınırlı tutulması denetimin dar bir çerçevede değerlendirilmesi demek olacaktır. Çünkü denetim ne sadece muhasebe ve mali denetimden ne de sadece sosyal ve kamuoyu denetiminden ibaret değildir. Elbette ki denetimin uygulandığı alana özgü bilimsel

çalışmalar yapılacak ve denetim sahasına dönük bilimsel araçlar geliştirilmeye çalışılacaktır. Yargısal denetim, siyasal denetim, mali denetim ve sosyal denetim gibi bütün denetim alanlarını kapsayıcı, uygulandığı alana özgü olmayan, genel teorilerin, ilkelerin ve etik kuralların geliştirilmesi, denetimin ve denetim mesleğinin bilimsel anlamda ele alınması açısından son derece önemlidir.

Denetimin bilimsel olarak genel bir çerçevede ele alınması muhakkak ki diğer disiplinlerle ne tür bir ilişki içinde olduğunun irdelenmesi ile başlayacaktır. Böylece denetim biliminin teorik altyapısının geliştirilmesinde diğer disiplinlerin ne tür katkıda bulunabileceği de görülmüş olacaktır. Makalemizde denetimin bu genel çerçevede ele alınması durumunda diğer disiplinlerle ne gibi bir ilişki içerisinde olduğu irdelenmeye çalışılmıştır. Bu ilişkiyi irdelerken amacımız; denetim konulu çalışmaların salt denetimin icra edildiği alana özgü olmaktan çıkarak artık denetim mesleğinin bilimsel temellerinin genel bir çerçevede ve diğer disiplinlerle ilişkili olarak ele alınması ihtiyacının varlığına işaret etmek olmuştur.

KAYNAKÇA

- AKGEMCİ, Tahir, Adnan Çelik, Şevki Özgener (2001), "Sosyal Denetim Kavramına Genel Bir Yaklaşım" İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, Sayı 23-24, <http://www.istanbul.edu.tr/siyasal/dergi/sayi23-24/01.htm> (Erişim Tarihi: 23.09.2013).
- AKPINAR, Elçin (2006), "Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye'de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi" Yüksek Lisans Tezi-Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- AKSOY, Tamer (2002), "Tüm Yönleriyle Denetim AB İle Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma" Yetkin Hukuk Yayınları Ankara.
- AKYEL, Recai, H.Ömer Köse, (2010), "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı" Türk İdare Dergisi, Mart, Sayı 466.
- AKYEL, Recai, Hasan Baş (2010), "Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu" Maliye Dergisi, Sayı 158, (Ocak-Haziran).
- ALKİN, Erdoğan, Mustafa Özer (2003), "İktisata Giriş" Anadolu Üniversitesi Yayınları, Nisan, Eskişehir.
- ALTUN, Murat, Erdal KULUÇLU (2005), "Doktrin ve Mevzuat Işığında Kamuoyu Denetimine Genel Bir Bakış" Sayıştay Dergisi, Sayı 56, (Ocak-Mart).
- ALTUNAY, Alper (2002), "Felsefe" Kurtuluş Dinçer (Ed), Anadolu Üniversitesi, Yayın No 1415.
- BAHAR, Halil İbrahim (2009), "Sosyoloji" Usak Yayınları, Ankara.
- BAUER, Raymond A, Dan H. Jr. Fenn (1977), "The Corporate Social Audit" Russell Sage Foundation, Social Science Frontiers, Sayı 5.
- ÇETİNER, Ertuğrul, İlhami Söyler, Bayram Çolak (2011), "Devlet Muhasebesi" Teori, Bütçeleme İşlemleri ve Muhasebe Kayıtları, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ELİTAŞ, Cemal, Feyyaz Yıldız, Mustafa Üç (2011), "Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması" Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 2.
- GÖKÇE, Asiye Toker (2009), "Bilimsel Yönetim Anlayışında Denetim", Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, Sayı 18, Aralık.
- GÖRÜR, Hamit (2010), "Hukuk Devletinde Meşruiyet Sorunu", İzmir <http://www.izmirbim.adalet.gov.tr/makaleler/mesleki/HUKUK%20DEVLET%C4%BONDE%20ME%C5%9ERU%C4%B0YET.doc> (Erişim Tarihi: 11.06.2013).
- GÖZLER, Kemal (1998), "Hukukun Genel Teorisine Giriş Hukuk Normlarının Geçerliliği ve Yorumu Sorunu" US-A Yayıncılık, Ankara.

- GÜÇLÜ, Ali Osman (1995), “Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler” Sayıştay Dergisi, Sayı 19, (Ekim-Aralık).
- KARAKUŞ, Gülşah (2010), “5018 Sayılı Kanun İle Yönetişim İlke ve Esasları Çerçevesinde Kamu Hizmetlerinin Sunumu” Mesleki Yeterlilik Tezi, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- KÖSE, Hacı Ömer (1999), “Denetim ve Demokrasi” Sayıştay Dergisi, Sayı 33, (Nisan-Haziran).
- KULUÇLU, Erdal (2006), “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine” Sayıştay Dergisi, Sayı 63, (Ekim-Aralık).
- MEİGS, Robert F., Jan. R. Williams, , Susan F. Haka, Mark S. Bettner (1999), “Accounting the Basis for Business Decisions”, McGraw-Hill Companies.
- SAHGAL, Vinod (1995), “Strengthening Legislative Audit Institutions in Developing Countries A Catalyst to Enhance Good Governance”, INTOSAI Development Initiative Canada.
- SAYIŞTAY (2013) Düzenlilik Denetim Rehberi, <http://www.sayistay.gov.tr/Tr/Upload/files/mevzuat/rehberler/rehber-v2.pdf> (Erişim Tarihi: 11.06.2013).
- SHERER, Michael, Stuart Turley (1997), “Current Issues in Auditing”, Paul Chapman Publishing Ltd. London.
- ŞİRİN, Mehmet (2006), “Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, Sayıştay Dergisi, Sayı 61, (Nisan-Haziran).
- ŞİRİN, Mehmet “Uluslararası Denetim Standartları Çerçevesinde Denetim Kanıtları, Kanıt Toplama Teknikleri ve İstatistikî Örneklem Yöntemleri” <http://www.hazine.org.tr/tr/images/uluslararasi%20denetm%20standartlari.pdf> (Erişim Tarihi: 06.06.2013).
- ÖZAN, Boydak Mukadder, Yavuz Tuncay Özdemir “Denetimin Öğretmen Üzerinde Oluşturduğu Psikolojik Baskı”, <http://www.belgeler.com/blg/2huv/denetimin-ogretmen-uzerinde-olusturdugu-psikolojik-baski> (Erişim Tarihi: 12.06.2013).
- ÖZSEMERÇİ, Kemal (2003), “Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar Nedenleri, Zararları ve Çözüm Önerileri” <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/aras27TKYolsuz.pdf> (Erişim Tarihi: 11.06.2013).
- TAYLOR, Donald H., G.William Glezen (1997), “Auditing-An Assertions Approach”, John Wiley & Sons, Inc Canada.
- ÜZÜLMEZ, İlhan (2005), “Türk Hukukunda Suçsuzluk Karinesi ve Sonuçları”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 58.