

YÖNETİMİN BİR FONKSİYONU OLARAK DENETİM VE KAMU YÖNETİMİNDEKİ YERİ

Auditing as a Function of Management and Its On Place In Public Administration

Yrd. Doç. Dr. Kadir Caner DOĞAN*

Özet

Denetim, yönetimin temel fonksiyonlarından birini oluşturmaktadır. Dolayısıyla denetim, yönetimin sağlıklı bir biçimde işlemesi için olmazsa olmaz faaliyetlerden biridir. Ayrıca denetim, kamu veya özel sektör kökenli tüm örgütlerin yönetsel sistemlerinde bulunan bir faaliyettir. Bu çalışmada da yönetim teorisinin önemli saç ayaklarından birini oluşturan kamu yönetimi açısından denetimin amacı ve öneminden bahsedilmektedir. Bu bağlamda çalışmada ilk olarak denetim kavramı ile ilgili genel düzeyde geniş bir literatür taraması yapılmış ve daha sonrasında da, bu bilgilerden de yararlanarak kamu yönetiminde denetimin yöntemi, amacı, yararları ve önemi üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Kamu Yönetimi, Yöntem, Amaç, Önem.

Abstract

The auditing constitutes one of the basic functions of management. Therefore, auditing, management is required to function in a healthy way. In addition, auditing, which in origin public or private sector organization of all administrative systems, is an activity found. In this study have mentioned on the purpose and importance of auditing in terms of public administration which is one of the major underpinnings of management the theory. In this context, first made the extensive literature at the global level on auditing the concept at study and also later making use of this information have emphasized in the method, purpose, benefits and importance of auditing in public administration.

Keywords: Auditing, Public Administration, Method, Aim, Importance.

* Gümüşhane Üniversitesi, İ.İ.B.F., Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, kadircanerdogan@gumushane.edu.tr.

GİRİŞ

Denetim, bir yönetsel faaliyet içerisinde önceden kararlaştırılmış durumun, uygulama sonrasında ne aşamada olduğunu anlamaya yarayan dinamik bir unsurdur (Newman, 1979: 503). Denetim ile örgütsel faaliyetler, önceden kararlaştırılmış olan performans standartlarına, planlara ve hedeflere uyum göstermektedirler (Daft, 1997: 628). Diğer yandan denetim sayesinde örgüt, durum analizi yaparak, bulunduğu yeri tespit ederek geleceğe yönelik öngörülerde bulunabilmektedir. Dolayısıyla denetim, yönetim için hayati derecede önemli bilgiler sağlayarak, yönetimin hukuka uygun, verimli, etkili, kaliteli ve tutumlu olarak işlemesinde büyük paya sahiptir. Ayrıca geri bildirim mekanizması sayesinde denetim, bir süreç özelliği kazanarak sistemin başından sonuna kadar etkili olmaktadır.

Kamu yönetimi kavramı ve disiplini de yönetim teorisinin önemli bir parçası olarak denetimin konusunu oluşturmaktadır. Kamu yönetiminde denetim ile kamu yönetimleri, yöneticileri ve personeli öncelikle Anayasanın ve yasaların çizdiği sınırlar içerisinde hukuka uygun davranmak zorunda kalmaktadırlar. Ayrıca kamu yönetiminde denetim ile kamu yönetimlerinin yapılan plan, program ve raporlarının ne derece verilen taahhütlerle uyduğu belirlenmekte ve kamu yönetimlerinin yerindelik esaslı denetim ile kamu yararına hizmet edip etmediği belirlenmektedir. Esas olarak kamu yönetiminde denetim, hukuk devletinin ve demokrasinin de bir gereği olarak kamu yönetiminin hukuka uygun, etkin, verimli, saydam, hesap verebilir bir şekilde çalışması için gerçekleştirilen yöntem, kural ve prosedür bütününden meydana gelmektedir.

Bu çalışmada, öncelikle denetim kavramı ve özellikleri üzerinde geniş bilgi verilmiş, daha sonrasında da bu bilgilerin kamu yönetimi açısından yeri, önemi ve amacı üzerinde durulmuştur. Kamu yönetiminde denetim yöntemi ve özellikleri de aynı bölümde ele alınmıştır. Çalışmadaki temel amaç, genel düzeyde denetim kavram ve tekniğinin kamu yönetiminde ne şekilde, amaçla ve yöntemle uygulandığını belirlemek ve denetimin kamu yönetimindeki yerini ortaya koymaktır.

1. Denetim Kavramı

1.1. Denetimin Tanımı

Denetim, bir örgütteki bilimsel hizmetler ve kaynaklarla ilgili olan durumların incelenmesinde yöneticilere yardımcı olan bir yönetim tekniği olarak tanımlanabilmektedir (Botha ve Boon, 2003: 23). Denetim, finansal faaliyetler veya onların sonuçları ile ilgili olan eylemlerin raporlar üzerinden doğruluğunu belirlemek için örgütlerin kaynaklarının ve diğer belgelerinin sistematik bir biçimde incelenmesidir (Hunter, 1942: 222). Ayrıca denetim, standartların belirlenmesi, fiili durum sonrasında performansın ölçülmesi, fiili durum ile standartların karşılaştırılması ve olumsuz durumlarla karşılaşıldığı takdirde düzeltici önlemlerin alınmasından oluşmaktadır (Yazıcı, 2004: 187). Diğer yandan denetim kavramı, ayarlamak, düzenlemek, yöneltmek veya kumanda etmek gibi anlamlarda da kullanılabilir (Yüksel, 2006: 5). Nitekim denetim, bilimsel metotlara dayanarak standartların belirlenmesi ve karşılaştırılmasına yönelik bir yönetsel faaliyettir.

Denetim, bir savunma mekanizması işlevi görmekte ve denetimi gerektiren risklerin dayanmış olduğu normlara aykırılıklardan dolayı ortaya çıkan bir işlevsel özellik taşımaktadır (Hesap Uzmanlığı Derneği, 2004: 5-6). Bu bağlamda denetim, gerçekleştirilmiş ve gerçekleştirilecek olan eylemlere ve işlemlere ilişkin olarak hataların tespit edilmesini sağlamak ve risklerin amaçlara en uygun biçimde dönüştürülmesini gerçekleştirmektedir. Bu sayede, olumsuz durum ve davranışlarından en fazla katkının sağlanması amaçlanmaktadır. Sonuç olarak bir örgüt veya şahıs tarafından gerçekleştirilmiş olan iş ve eylemlerin sonuçları, mümkün olduğunca pozitif yöne doğru çekilmektedir. Nitekim Aksoy (2002: 38) öz olarak denetimi şu şekilde tanımlamaktadır:

“Denetim; çok kabaca, klasik anlamda geçmişe yönelik olarak neler olduğunu, nasıl olduğunu ya da günümüz risk ve sistem bazlı modern proaktif denetim yaklaşımı doğrultusunda geleceğe yönelik olarak neler olabileceğini anlamak ve öngörmek için çok çeşitli ve çok boyutlu olabilecek belirli hususları, gözaltında bulundurmak, kontrol etmek, murakebe etmektir”.

Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından kamu veya özel kuruluşlara ait bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluğunun saptanması ve

ilgili kesimlere rapor edilmesi için kanıt toplanması ve değerlendirme süreci olarak tanımlanan (TDK, 2012a) denetim kavramı, en genel ifadesiyle adil ve sorumlu bir yönetsel faaliyetler dizisi için ağır sorumluluklar taşıyan, önemli profesyonel bir görevdir. Denetim, görevlendirilmiş bir denetçi tarafından bir örgütün hazırlamış olduğu plan, program ve belgelerin incelenmesi faaliyetidir (Howard, 1972: 1). Bu bağlamda denetim kavramı, iktisadi, mali ve idari faaliyet ve programlarla ilgili olan işlemlerin (Alıcı, 2008: 224) önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesini saptamak ve sonuçları ilgili kesimlere duyurmak amacıyla denetimden sorumlu organların topladığı kanıtların sistematik bir biçimde değerlendirildiği süreçler dizisi olarak tanımlanmaktadır (Dalak, 2000: 66). Ayrıca, bu değerlendirmeler ve incelemeler sonrasında düzeltici önlemler için gerekli olan saptamalar belirlenmektedir (Parlak, 2011: 156). Dolayısıyla denetim kavramı, yönetim tarafından görevlendirilmiş bir denetçi veya denetim organı aracılığıyla önceden kararlaştırılmış olan plan, program, bütçe, proje ve belgelerin kanıtlar dâhilinde incelenmesi ve sonuçların ilgililere duyurulması faaliyetidir (Deliveli, 2002: 34). Bunlara ek olarak, denetim sonuçlarını içeren raporlar da ilgili kesimlere ve organlara sunulmaktadır. Bu şekilde, üst düzey organların ve kişilerin, geleceğe yönelik olarak daha istikrarlı kararlar alması sağlanmaktadır.

Diğer bir tanımla denetim kavramı, bir işin ya da faaliyetin genel ya da özel olarak belirlenmiş standart ve kurallara uygunluğunu değerlendirmek amacıyla (Bozkurt ve Ergun, 2008: 62) girişilen uygulamadan önce, uygulama sırasında ve uygulama sonrasında (Demirkan, 1977: 3) gözden geçirme faaliyetleri bütünü olarak tanımlanabilmektedir (Doğan, 1996: 27). Bu anlamıyla denetim, bir eylemin gerçekleşmeden önce (Tannery, 1942: 363) ve eylem gerçekleştikten sonra hesaplara ilişkin olarak kaynaklar üzerindeki bilgilerin sonuçlarını değerlendirmektedir. Nitekim denetim, bir durumu istenen yöne çevirmek, ona sahip olmak, onu istenen yönde yöneltmektir (Meyer, 1973: 28). Bu bağlamda denetim, örgütün eylem ve faaliyetlerini istediği yönde gerçekleştirme süreci olarak ifade edilebilmektedir (Mescon vd., 1988: 413). Denetim sayesinde, örgüt, amaçlarını istenen yöne çevirip (Sürgit, 1969: 46), ilerlemek istediği yönde faaliyetlerine devam edebilme yeteneğini sağlayabilmektedir. Bu şekilde örgüt, plan, proje ve

programlarına hâkim olarak sürecin gidiş hattında belirli bir dengeye ulaşmaktadır.

Denetim kavramı, teftiş, kontrol ve revizyon gibi kavramlarla da karıştırılmaktadır (Önder, 2006: 68). Nitekim teftiş kavramı, kurum ve kuruluşların kendi iç yapılanmalarında gerçekleştirilen işlemlerdeki yasalara uygunluğun (Çoker, 1982: 58) ve olası hataların tespit edilmesi, usulsüzlük ve yolsuzluklarla baş edebilmek için girişilen araştırma ve incelemelerdir. Kontrol kavramı, yönetimin önceden kararlaştırdığı amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için almış olduğu tedbirlerdir (Akpınar, 2011: 287). Revizyon kavramı da, yeniden gözden geçirip düzeltme anlamında kullanılmaktadır (TDK, 2012b). Revizyon, faaliyet ve işlemler sonlandırıldıktan sonra, yani kayıtlar tutulduktan sonra yapılmaktadır (Karacan ve Uygun, 2012: 27). Denetim kavramı ise, teftiş, kontrol ve revizyon gibi kavramların sonuçlarından yararlanmakta, onların ötesine geçerek hata ve yolsuzlukları belirleme ve bunların ortaya çıkarılmasına, yeniden gözden geçirilmesine ek olarak hata ve yolsuzlukların kaynağına inmekte, dolayısıyla hata ve yolsuzlukları en aza indirecek yöntem ve teknikleri içermektedir (Köse, 1999: 63). Bu bağlamda değerlendirildiğinde denetim kavramı, teftiş, kontrol ve revizyona göre daha geniş bir araştırma ve inceleme sürecini ifade etmektedir.

1.2. Denetimin Amacı ve Özellikleri

Denetimin amacı, örgütün amaç ve hedeflerine ulaşmış olup olmadığını tespit edilmesi ve duruma göre örgütün etkililik ve verimlilik düzeyinin yükseltilmeye çalışmasıdır (Teker, 2013). Yönetim sürecinin en önemli fonksiyonlarından biri olan denetim (İbiş ve Çatıkkaş, 2012: 97) sayesinde, faaliyet sonuçlarının tespit edilmesinden sonra durum analizinde bulunularak değerlendirmeler yapılabilmektedir. Bu bağlamda denetim, örgütün hedeflerine ulaşabilmesinde kullandığı önemli bir araçtır. Dolayısıyla denetim, örgütün geleceğine ilişkin olarak bir rota da çizmektedir. Denetimin temel amacı, ulaşılan sonuçlarla temenni edilen kararlar arasındaki dengeyi ortaya çıkarmak (Sarıyer, 2009: 336) ve örgütün amaçlarını gerçekleştirme oranı doğrultusunda örgütün etkinlik ve verimlilik düzeyinde iyileştirmeler yapmak, belirlenen amaçların en iyi şekilde rayına oturtulmasını sağlamaktır (Özer, 1993: 29). Nitekim yönetim sürecinin eksiksiz olarak

çalışmasında, yönetimin her türlü işlem ve faaliyetlerine ilişkin aktif ve doğru bilgilere ulaşılması, bu bilgilerin hemen toplanmasıyla olanaklıdır. Yönetimin amaçlarından sapmasını önlemek için de örgütün her ürününün ve hizmetinin niteliği ve niceliği ile ilgili bilgilerin elde edilmesi gerekmektedir (Başaran, 2000: 284). Bu anlamıyla denetim, bir geçmiş ve gelecek arasında durum değerlendirmesi aracı olmaktadır. Nitekim denetim, örgütün vardığı hedef doğrultusunda karşılaştırmalar yaparak, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını belirlemekte ve ilgili kesimlere mevcut durumu duyurmaktadır.

Daha açık olarak denetim, kurum ve kuruluşların hedeflere ulaşma noktasında performanslarının etkinlik ve verimliliklerini değerlendirmesini sağlamakta, bu sayede hedef ile gerçekleşmiş olanı karşılaştırmak suretiyle hedeflere daha doğru biçimde yönelmeyi amaçlamaktadır (Hodgetts, 1999: 240). Denetim, düzeltme amacıyla aksaklıkları ve bozuklukları tespit etmekte ve bunların tekrar edilmesine de engel olmaktadır (Tortop, 1974: 28). Bu doğrultuda denetim, kurum ve kuruluşların performans düzeylerini kıyaslamasına olanak vermekte ve kurum ve kuruluşların meydana gelen sapmaları düzeltmesine olanak sağlamaktadır. Nitekim denetim sayesinde kurum ve kuruluşların ürün ve hizmet kalitesi yükselmekte, performans süreci doğru ve kesintisiz olarak işlemektedir. Bu bağlamda denetim, planlara, programlara dayalı bir yönetsel sürecin parçası olma, kanıt ve bilgilere dayanma, sürekli olma, sürecin tamamlanması ile mevcut durumda düzeltmeler yapılmasını sağlama olanakları gibi önemli özelliklere sahiptir. Denetim sayesinde, hedeflenen amaçlar ve gerçekleşen sonuçlar karşılaştırılmakta ve sürecin etkinliği ve verimliliği yükseltilmektedir. Bu durum ise kurum ve kuruluşların performans düzeylerini artırmaktadır.

Atay (1999: 33-36), denetimin amaçlarını aşağıdaki şekilde açıklamaktadır:

- Süreklilik: Denetim, denetim konusu olan toplum, topluluk, kurum ve kişilerin faaliyet gösterdikleri sosyal oluşumlarda yer alan sistem ve çevre ile uyumlu olmak için uğraş göstermektedir. Denetim sürekliliği ile amaç edinen husus, gelişmenin ve büyümenin yönetenler ve yönetilenler açısından irade dışı

olarak gerçekleşebilmesidir. Gelişme olduğu takdirde denetim de zaten var demektir,

- **Önleme ve Sınırlama:** Önceden kararlaştırılmış plan ve faaliyetlere ilişkin olan olumsuzluklar denetim sayesinde önlenebilmekte ve sınırlanabilmektedir. Denetimin konusunu oluşturan faaliyetler, kuruma ve kişilere zarar veriyorsa bu faaliyetlerin denetimler sonucunda ıslah edilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, denetçiler ve denetlenenler bu yöne doğru teşvik edilmelidir,
- **Düzeltilme:** Amaçlarını gerçekleştirme noktasında faaliyette bulunan herhangi bir örgüt veya kişi, bu emellerine ulaşma noktasında bir takım aksaklıklarla her zaman karşı karşıya bulunabilmektedir, bunun sonucu olarak da kendi dışındaki kişi ve örgütlere zararı dokunabilmektedir. Bu doğrultuda, süreçlere ilişkin olarak aksayan yönlerin neler olduğunun belirlenmesi ve ilgili yerlere bildirilmesi temel bir amaç niteliği taşımaktadır. Anlaşıldığı üzere, aksaklıkların tespit edilmesi ve bildirilmesi de olumsuzlukların düzeltilmesini sağlayacaktır,
- **Reform:** Denetleme konusunda örgütün kuruluş zamanına göre önemli değişimlerin meydana gelmesi durumunda ve örgütün işleyişinde ve amacında da önemli değişimler gözlemlenebilmektedir. Diğer yandan, denetim sayesinde örgütün kusurlu ve aksayan yönlerinin tespit edilmesi neticesinde, bu sorunların çözümü için yeni fikir, yöntem ve araçların kullanılması gerekebilmektedir. Bunun doğal sonucu olarak da, örgütsel ve bireysel düzeyde olmak üzere reform önerileri güdeme gelebilmektedir,
- **Eşgüdüm:** Bir örgütteki süreç veya faaliyetler arasındaki aksaklıklar, örgütteki diğer süreç ve faaliyetleri etkileyecektir, bunun sonucu olarak da etkinlik ve verimliliğin potansiyelinde düşmeler görülebilecektir. Bu nedenle, örgütte ve herhangi bir toplumsal kurumda, birimler, üniteler ve kişiler arasında kesintisizlik ve düzensizlik yaşanmaması için eşgüdümün sağlanması ve bunun sağlanmasında da denetimin önemi çok büyük olmaktadır. Dolayısıyla eşgüdümün gerçekleştirilmesi de denetimin temel amaçlarından birini oluşturmaktadır,

- Verimlilik ve Etkinlik: Denetimin kendine görev edinmiş olduğu en önemli amaçlardan biri de verimlilik ve etkinliğin sağlanmasıdır. Tüm örgütler, ürünlerinin, hizmetlerinin veya belirli planlar doğrultusunda ulaşılmış oldukları sonuçlarının iyi düzeyde olmasını istemektedir. Bu doğrultuda, örgütler veya diğer toplumsal tabana dayalı oluşumlar, yapılmakta olan bir işin en az zamanda, en ucuz, en çok sayıda, en iyi kalitede olması için çaba göstermektedirler. Dolayısıyla verimlilik ve etkinlik düzeyinin artırılması, denetim faaliyetinin önemli amaçlarından birini oluşturmaktadır.

Karacan ve Uygun (2012: 24-25), denetim kavramının özelliklerini aşağıdaki şekilde belirlemişlerdir:

- Denetim sistematik bir süreçtir. Denetim birbirini izleyen çeşitli aşamalardan oluşmaktadır. Denetim süreci, gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda bir yargıya varabilmek için gerekli olan bilgi ve kanıtların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesi, değerlendirme sonucunda bir görüşe varılması ve elde edilen sonuçların raporlanmasından oluşmaktadır,
- Denetim tarafsız biçimde bilgi ve kanıt toplama ve bu kaynakları değerlendirme işlemidir. Yönetimsel faaliyetlerin sonrasında amaçlara ne derece ulaşıldığı ancak tarafsız olarak değerlendirilmiş bilgi ve kanıtlar sayesinde belirlenebilmektedir,
- Denetim, bir uygunluk derecesidir. Yönetim tarafından ortaya çıkan sonuç ve bildirimlerin önceden saptanmış olan ölçüt veya standartlara ne derece uygun olduğu ancak nesnel bir denetim yöntemiyle saptanabilmektedir.

Ergin (2012: 8-9) de denetimin özelliklerini aşağıdaki şekilde açıklamaktadır:

- Denetim, belirli bir ekonomik birime ve bu birimin dönem içerisinde gerçekleştirmiş olduğu bilgileri içerisine almaktadır. Denetimi gerçekleştirilecek olan birim, bir kamu yönetimi, bir özel yönetim kuruluşu veya bir şahsın yerine getirmiş olduğu faaliyetler de olabilmektedir. Denetimi yapılacak olan ekonomik birimin tespit edilmesiyle birlikte, denetçinin sorumluluğu belirlenmekte ve denetim alanı oluşturulmaktadır. Denetimi

yapılacak ekonomik birimin tespit edilmesinden sonra ise denetimin hangi dönemler itibariyle gerçekleştirileceği belirlenebilmektedir,

- Denetim, bir süreçtir. Denetim, denetim faaliyetinin başlamasıyla planlama, programlama ve diğer yönetsel faaliyetlerin takip edilmesi, faaliyetlere ilişkin olarak kanıtların toplanması ve bu kanıtların değerlendirilmesi, sonrasında ise bir karara varılması ve oluşan sonuçların rapor edilmesi ile devam eden dinamik bir süreçler dizinden oluşmaktadır,
- Denetim, toplanan bilgilerin doğru olup olmadığını araştırmaktadır. Denetim neticesinde örgütün faaliyetlerini ne oranda doğru ve yerinde olarak yerine getirdiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla denetim, toplanan bilgilerin gerçekliği ve güvenilirliği ile meşgul olmaktadır,
- Denetim, bir karşılaştırma faaliyetidir. Denetim, denetimi yapılan ekonomik birimdeki bilgilerin önceki yıllara ait bilgilerle bir karşılaştırmasını yapmaktadır. Denetim sayesinde yasal mevzuat, yönetmelikler, bütçeler, örgüt yönetimine saptanmış başarı ölçütleri, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları ve İlkeleri gibi ölçütlerle bilgilerin karşılaştırılması somut bilgilere dayalı olarak yapılmaktadır,
- Denetim, kanıt toplama ve değerlendirme faaliyetidir. Denetçinin, gerçekleştirmiş olduğu denetimde bir karara varmak için toplamış olduğu tüm bilgi, belge ve kayıtlara denetim kanıtı adı verilmektedir. Denetim, kanıt toplamaksızın yerine getirilememektedir,
- Denetim, görevinde uzman ve bağımsız bir şahısça yerine getirilmektedir. Denetimi gerçekleştirecek olan şahısların, ilgili alanda yüksek düzeyde teknik ve uzmanlık bilgisine ve tecrübeye sahip olması gerekmektedir. Ayrıca, denetçi denetimini gerçekleştirirken her türlü baskı ve etkiden uzak kalmalıdır. Gerçekleştirmiş olduğu denetimi, dürüst ve objektif bir şekilde yerine getirmelidir,
- Denetim faaliyetinin sona ermesinden sonra rapor düzenlenmektedir. Denetçi, ekonomik birim hakkında tespit etmiş

olduğu bilgileri rapor halinde hazırlayarak, kendi görüşünü de içeren resmi belgeyi ilgili birimlere sunmaktadır.

1.3. Denetimin Önemi ve Unsurları

Denetim sayesinde, yapılan işlemlerin ne olduğu, yapılan işlemler sonrasında nerede bulunduğu, işlemlerin hangi yöntemlerle yapıldığı, işlemler sonucunda geline yere nasıl ulaşıldığı ve gelinmiş olunan yere göre ne yapılacağı kararlaştırılmaktadır (Aktuğlu, 1996: 6). Bu bağlamda denetim, herhangi bir örgütün belirli yönetsel faaliyetleri yerine getirmesinden sonra varmış olduğu yerin tespiti açısından büyük önem taşımaktadır. Denetim sonrasında geline nokta tatmin edici değil ise yönetsel faaliyetlerde düzenleme yapılma yoluna gidilmekte, geline nokta tatmin edici ise daha üst düzeyde hedefler belirlenerek, o hedeflere ulaşmaya çalışılmaktadır. Bu bağlamda denetim, mevcut durumun bir değerlendirmesini yaparak ileriye yönelik kararların alındığı yönetsel faaliyettir. Denetim faaliyetleri sonrasında belirlenen rotaya ne oranda uyulduğu tespit edilerek durum analizi yapılmaktadır.

Denetimin, yönetsel faaliyetlere bağlı olan bir süreç olması nedeniyle denetim sonrasında elde edilen bilgiler ile yönetsel planlamalara geri bildirim sağlanmaktadır. Bu şekilde planlar gözden geçirilmekte ve aksayan yönlerin iyileştirilmesine yönelik olarak yeniden düzenlenmektedir. Bir sonraki denetim aşamasında elde edilen bilgiler neticesinde yeniden durum tespiti yapılmakta ve yönetsel düzenlemelerin yapılması için bilgi ve bulgular elde edilmektedir. Bu bilgi ve bulgulara göre yönetimde yeniden iyileştirmeler yapılması için geri beslemeler tekrarlanmaktadır. Nitekim ertesi dönem, aynı süreç yeniden takip edilmektedir. Dolayısıyla denetim, yönetimin istikrara kavuşması için hayati derecede öneme sahip bir süreçler dizisinden meydana gelmektedir. Bu bağlamda değerlendirildiğinde denetimin bir süreç özelliği taşıdığı söylenebilmektedir. Nitekim denetim yönetsel faaliyetlerin başından sonuna kadar etkili olan dinamik bir süreçtir.

Denetim süreci, denetim faaliyetlerinin saptanması, bu faaliyetlere yönelik olarak hazırlanan denetim programlarının hazırlanması ve yürütülmesi ve denetçinin tüm bu faaliyet ve programlar neticesinde

ulaşmış olduğu bulguların ve yargıların raporlanmasından oluşan üç ana safhaya (unsura) dayanmaktadır (Güredin, 1982: 65). Nitekim Bakır (2007: 2), denetimin unsurlarını geniş bir biçimde aşağıdaki şekilde açıklamaktadır:

- Denetim çalışmaları ile örgütün belli bir dönemdeki hesap ve yönetsel faaliyetlerine ait bilgiler saptanmaktadır,
- Denetim çalışmaları, hesap, belge veya süreçlerin denetlenecek dönemdeki bilgiler bağlamında bulunan dönemden önceki bilgiler ile saptanan ölçütlere göre uygunluğunu saptamaktadır,
- Denetim çalışmaları, her türlü subjektif davranış altındaki etkilere uzak bir biçimde objektif olarak saptanmaktadır,
- Denetim çalışmaları, denetimi gerçekleştirilen bilgilerin, ilgili dönemde objektif kanıtlara dayalı olarak doğruluğunu saptamaktadır,
- Denetim çalışmaları, denetimi gerçekleştirilen bilgilerin sonuçlarına dayalı olarak kanıtların değerlendirilmesini sağlamaktadır,
- Denetim çalışmaları, denetimi gerçekleştirilen bilgilerin sonuçlarının rapor halinde ilgililere sunulmasını sağlama faaliyetidir.

Başpınar (2004: 35-36) da, denetimin unsurlarını şu şekilde belirtmektedir:

- Denetim bir süreçtir: Denetim süreci, çeşitli evreler dâhilinde yürütülmektedir. Bir faaliyet döngüsü niteliğinde çalışan bu evreler, belirli bir plan dâhilinde işlemektedir,
- İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar: Örgütün iktisadi olarak gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlere dayanan raporlar ve belgeler, örgüt için bir iddia niteliğindedir. Bu raporlar ve belgeler, örgüt tarafından hazırlanmıştır ve ilgili kesimlere sunulmuştur. Denetim, bu bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmaktadır,
- Önceden saptanmış ölçütler: Denetçi, örgüt tarafından hazırlanmış olan iddia niteliğindeki belgelerden hareketle önceden kararlaştırılmış ölçütleri karşılaştırarak ölçütlerin doğruluğu

hakkında karara varmaktadır. Bu ölçütler, kanunlar, anlaşmalar ve yönetime ait direktifler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilmektedir,

- Tarafsızca kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme: Denetçinin, örgüt iddialarına karşı bir kararda bulunabilmek için örgütle ilişki içerisinde olan kişi ve kuruluşlardan objektif olarak yeterli derecede bilgi ve kanıt toplaması gerekmektedir,
- İlgi duyanlara bilgilendirme: Örgütle ilgili olan birçok kişi ve kuruluş bulunmaktadır. Denetçi, örgütle ilgili olarak gerçekleştirmiş olduğu araştırmalardan elde etmiş olduğu bilgi, belge ve kanıtları ilgi yerlere raporlamak zorundadır.

1.4. Denetim Standartları ve İlkeleri

Standart, kelime anlamı olarak amaca ulaşma noktasında gidilmesi gereken yön veya bir takım amaç ve hedeflere ulaşmak için ne gerekiyorsa onları uygulamak, işi kaliteli ve doğru yapma çabalarının tümü olarak ifade edilebilmektedir (Khan, 1995: 22). Nitekim denetim standartları, denetimin nasıl yapılması gerektiğini gösteren standartlardan oluşmaktadır (Dye, 1993: 888). Denetim, genel olarak standartlara uygunluk için gerçekleştirilen bir faaliyettir (Arslan, 2002: 81). Denetim standartları, denetim çalışmalarının tatmin edici boyutlara ulaşmasında profesyonel gereksinimleri yerine getirmek için ulaşılması gereken performans düzeyini de göstermektedir (Berryman, 1960: 70). Bu bağlamda denetim standartları, denetçiye görevini yerine getirirken, mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde ona yardım eden ve ışık tutan genel ilkelerden ve politikalardan meydana gelmektedir (Güredin, 2000: 25). Daha açık olarak, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, bir denetçide bulunması gereken mesleki özellikleri, denetimin uygulanması aşamasında yapılması gereken temel düzenlemeleri ve denetim raporunun yazılmasına ilişkin temel bilgileri içermektedir (Dönmez vd., 2005: 53). Anlaşıldığı üzere bu ilkeler ve politikalar, denetçiye ve denetçinin yapmış olduğu mesleğine ilişkin olarak uyulması gereken temel ilkeleri belirlemektedir.

Denetçilik mesleğinin ortaya çıkışından çok daha öncelere dayanan (Demirel vd., 2011: 246) Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları,

geniş bir biçimde 1947 yılında kabul edilen ve günümüze kadar uygulanmakta olan prensiplerden meydana gelmektedir (Güredin, 2000: 25). Nitekim Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasipleri Enstitüsü (A.I. C.P.A.) tarafından düzenlenmiş olan bu standartlar ve ilkeler, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları olarak ifade edilmektedirler (Bakır, 2003: 24-25). Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 1972 yılından itibaren Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards of Board) tarafından revize edilmiş ve SAS (Statement on Auditing Standards- Denetim Standartları Açıklamaları) adı ile yeniden değerlendirilerek oluşturulmuştur. Esas olarak, yenilenmiş olan Denetim Standartları Açıklamaları, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın ilk halinin yorumlanmış bir biçiminden meydana gelmiştir. Dolayısıyla Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, ilk karşılaştırıldığı biçimde, bozulmadan günümüzde de geçerli olmaktadır (Dönmez vd., 2005: 54).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetçinin kişisel gelişimine yönelik standartlar ve çalışma ve raporlama alanının düzenlenmesi ile ilgili olan standartlar olmak üzere ana iki kısımda incelenmektedir (Blough, 1949: 266). Ancak genel kullanım biçimiyle denetim standartları, genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olarak üç kısımda açıklanmaktadır (Erdoğan, 2002: 58). Bu standartlar içerisinde Genel Standartlar, mesleki eğitim ve tecrübe; bağımsızlık; kişisel ve ahlaki niteliklere ilişkin standartlar olmak üzere üç kısma ayrılmıştır. Çalışma Alanı Standartları da, planlama ve gözetim; iç kontrol yapısının incelenmesi; denetim delili toplanması olarak üç kısımda belirlenmiştir.

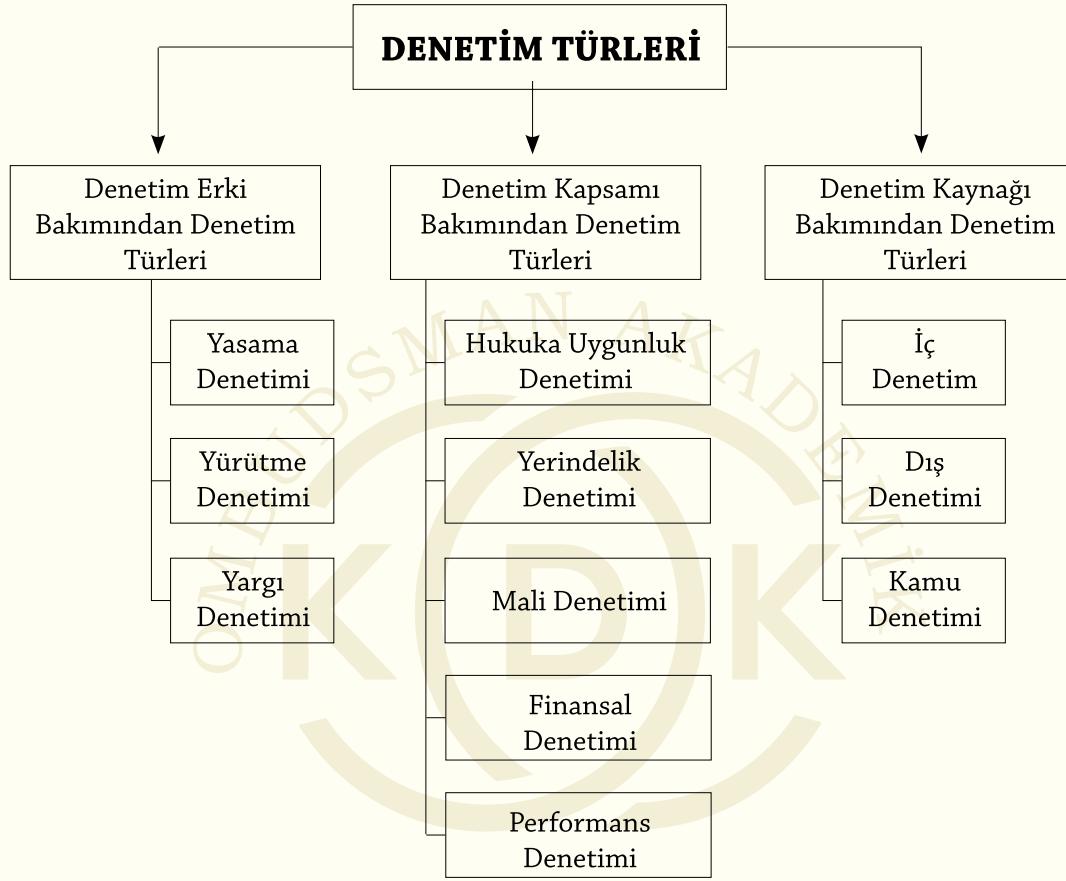
Atay (1994: 33-38; 1999: 45-49), denetim ilkelerini aşağıdaki biçimde açıklamaktadır:

- Bağımsızlık: Denetleyen kişi veya kuruluşun denetimini gerçekleştirirken bağlı olduğu kuruma karşı bağımsız olması gerekmektedir. Dış denetimlerde (Sayıştay, Devlet Denetleme Kurumu, Danıştay gibi), bağımsızlık zorunludur. Adına denetleme yapılan kurum karşısında (Parlamento, Devlet, Devlet Başkanlığı gibi) gerçek bir bağımsızlık sağlanamazsa da görevin yerine getirilmesinde ve denetlenen kurum karşısında bu bağımsızlık sağlanabilmelidir,

- **Yasallık:** Yasallık veya hukukilik, yasallığın denetlenmesi ve denetimin hukuka uygun olması gibi iki biçimde ele alınabilmektedir. Birinci durumda, denetim ve denetleyen açısından ilgili olan husus, denetleme işlevinin ve faaliyetlerinin hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesidir. Kamu denetimlerinde muhakkak hukuka uyma zorunluluğu vardır. İkinci durumda ise denetim araç ve yöntemlerinin hukuk kurallarının izin verdiği ölçüde yerine getirilmesi kastedilmektedir,
- **Nesnellik:** Denetçi, denetim faaliyetlerini yerine getirirken sadece olanla ilgilenmesi ve bu bağlamda da olması gerekenle mukayese ederek bir sonuca varması gerekmektedir. Denetçi, görevi sırasında yan tutmamalı, karar verirken hiçbir dış etki altında kalmamalı, duygularının esiri olmamalıdır,
- **Dürüstlük:** Denetim faaliyeti, denetlenenin bir işi veya eylemi kasıtlı olarak yerine getirip getirmediğini belirlemek amacıyla da güttüğünden, bir anlamda mesleki dürüstlüğü de ölçmektedir. Diğer yandan denetim faaliyetinin kendisi de dürüst olarak yerine getirilmelidir. Denetim yapılırken, kişisel değer yargılarından uzak durulmalı, kin, nefret, öfke gibi duygusalıklar için içerisine karıştırılmamalıdır,
- **Ölçütün Belirlenmesi:** Denetim, olan ile olması gereken arasındaki sonuçların değerlendirilmesidir. Denetim, önceden planlanmış olan amaç, hedef ve ölçütler çerçevesinde yerine getirilmelidir. Bu gibi ölçütler olmadan denetimden beklenen etkiyi beklemek doğru olmamaktadır. Bu sebeplerden dolayı, denetimde önceden kararlaştırılmış ölçütler neticesinde bir karara varmak temel ve ilk koşuldur.

1.5. Denetim ve Denetçi Türleri

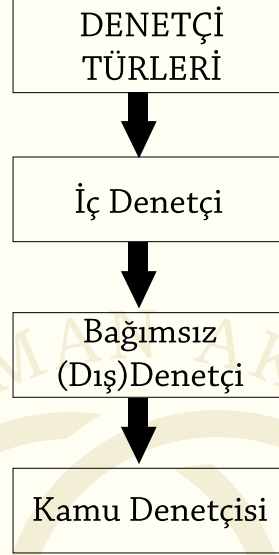
Denetim, çeşitli biçimlerde sınıflandırılabilirdiği gibi denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçilerde bu sınıflandırma dolayısıyla çeşitli türlere ayrılmaktadır. Aşağıda, şekiller (şekil 1 ve şekil 2) halinde denetim ve denetçi türleri sınıflandırılması yapılmıştır.

Şekil 1: Denetim Türleri Sınıflandırılması

Kaynak: DOĞAN, Kadir Caner (2015). **Kamu İdarelerinde Yönetmelik Denetim Süreci ve Stratejik Planlama:** İstanbul Büyükşehir Belediyesi Örneği, Türkiye Alim Kitapları, (ISBN: 978-3-639-67315-9), Saarbrücken, s.56.

Şekil 1’de de görüldüğü gibi denetim, denetimin gerçekleştirildiği erke dayalı olarak yasama denetimi, yürütme denetimi ve yargı denetimi olarak türlere ayrılmaktadır. Kapsam bakımından denetim ise; hukuka uygunluk denetimi, yerindelik denetimi, mali denetim, finansal denetim ve performans denetimi gibi sınıflamalara tabi tutulmaktadır. Kaynak bakımından denetim ise; iç denetim, dış denetim ve kamu denetimi biçiminde sınıflandırılabilir. Diğer yandan denetim daha birçok bakımından sınıflandırılmaya tabi tutulabilir.

Şekil 2: Denetçi Türleri Sınıflandırması



Kaynak: DOĞAN, Kadir Caner (2015). **Kamu İdarelerinde Yönetimsel Denetim Süreci ve Stratejik Planlama:** İstanbul Büyükşehir Belediyesi Örneği, Türkiye Alim Kitapları, (ISBN: 978-3-639-67315-9), Saarbrücken, s.69-70.

Denetçi, denetim faaliyetini yerine getiren ve bu faaliyetleri istenen biçimde gerçekleştirebilmek için mesleki bilgi ve tecrübeyle donatılmış, bağımsız davranma ve yüksek ahlaki niteliklere sahip bir kişidir (Akgül, 2000: 15). Şekil 2’den de görüldüğü gibi genel olarak denetçi türleri de iç denetçi, dış denetçi ve kamu denetçisi olarak üç başlık altında toplanabilmektedir. Nitekim denetçi türleri de bu sınıflandırmadan farklı olarak birçok şekilde tasnif edilebilmektedir.

1.5.1. Denetim Türleri

1.5.1.1. Denetim Erki Bakımından Denetim Türleri

1.5.1.1.1. Yasama Denetimi

Yasama denetimi, millet egemenliğini bünyesinde toplayan (Tanilli, 1982: 132), kanun yapma yetkisini elinde bulunduran yasama organı (Parlamento) tarafından gerçekleştirilen denetim biçimidir (Arslan, 1978: 7). Nitekim Balta (1970: 10)’ya göre yasama (siyasi) denetimi, Meclis’in yasama faaliyetlerini yerine getirmesinde önemli bir işlevdir ve aynı zamanda siyasi denetim, demokratik bir rejimin temel ilkesi

olma özelliğini de taşımaktadır. Nitekim Meclis (Parlamento), serbest siyasal seçimler sonucunda siyasal taleplerin uygulanmasını ifade etmesi bağlamında devletin somutlaşmış bir biçimine dönüşmektedir (Yüksel, 2004: 109). Diğer yandan halkı temsil eden yasama organının denetimi, idare üzerinde teşkilat, personel, ödenek ve genel bütçe üzerine çıkarılan kanunlara dayalı olarak da gerçekleştirilebilmektedir (İnanç ve Ünal, 2007). Dolayısıyla halkın iktidarına dayalı olan Meclis'in yetkilerini çeşitli organlar ve merciler arasında dağıtması ve daha sonrasında da bu yetkilerin ne düzeyde uygulandığını gözetmesi veya denetlemesi Meclis denetimi ile sağlanmaktadır. Bu durum da, parlamenter demokratik rejimin doğal bir sonucu olmaktadır (Bağlı, 2012: 520).

1.5.1.1.2. Yürütme Denetimi

Devlet yönetiminde yürütme (icra) organının gerçekleştirmiş olduğu denetime idari denetim adı verilebilmektedir (Aktuğlu, 1973: 59). Gözübüyük (1974: 73)'e göre idari denetim, idari kuruluşlar açısından idari usullere dayalı olarak yapılan denetimdir. Başka bir tanımla idari denetim, yönetimin vermiş olduğu kararlara uygun olarak uygulamaya ilişkin biçimde onay vermesini ve yetki aktarmasını içeren etkinlikler olarak tanımlanabilmektedir (Güredin, 1997: 167). Diğer yandan idari denetimin amacı, idarenin eylem, işlem ve kararlarına ilişkin olarak bu faaliyetlerin anayasaya, yasalara, idari düzenlemelere, hükümet programlarına ve bakanlık politikalarına uygunluğunun denetlenmesidir (Eken, 1993: 39). Dolayısıyla idari denetim, yürütme organı içerisinde kalan organların yönetsel manada hukuki sonuçlar doğuracak biçimde, yönetsel usullere dayalı olarak gerçekleştirmiş oldukları denetim faaliyetleridir (Atay, 1999: 77).

1.5.1.1.3. Yargı Denetimi

Yargı denetimi, bir kamusal eylem ve işlemde kaynaklanan olayların veya sorunların hukukilik çerçevesinde denetlenmesidir (Sır, 2011: 212). Yargı denetimi, kişilerin kendi aralarında veya kişilerle devlet arasında meydana gelen uyuşmazlıkları çözmek üzere yargı organınca gerçekleştirilen bir denetim biçimidir. Sözü edilen uyuşmazlıkların, anayasa ve yasal mevzuat açısından bir çözüme ulaştırılmasında bağımsız kurumlar olarak mahkemeler kabul edilmiştir (Gürsoy,

1980: 426). Nitekim yargı denetiminde, vatandaşlar doğal olarak idarenin hukuk kuralları içerisinde hareket etmesini sağlamak için yargı mercilerine başvuru hakkına sahip olmaktadır (Tortop, 1990: 164). Bu bağlamda yargı denetimi ve bu denetimi gerçekleştirme yetkisine sahip olan bağımsız mahkemeler, yasama organı tarafından koyulan yasaların uygulanması sırasında ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıkların çözüm mercii olmaktadır (Akad, 2012: 9).

1.5.1.2. Denetim Kapsamı Bakımından Denetim Türleri

1.5.1.2.1. Hukuka Uygunluk Denetimi

Hukuka uygunluk denetimi, yetkili bir görevli tarafından belirlenmiş kurallara ve mevzuat hükümlerine uygun eylem ve işlemlerde bulunulup bulunulmadığının araştırılmasıdır. Bu görevli, örgüt içinden veya dışından olabilmektedir (Güredin, 2007: 17). Kamu yönetimi bağlamında düşünüldüğünde hukuka uygunluk denetimi, devlet işlerinin belirlenen kurallar dâhilinde yürütülüp yürütülmediğinin ortaya konulmasıdır (İnan, 1984: 93).

1.5.1.2.2. Yerindelik Denetimi

Kamu yönetiminin gerçekleştirmiş olduğu işlem ve eylemlerin hukuka uygun olmasının yanı sıra bu eylem ve işlemlerin kamuya yararlı ve verimli bir biçimde yapılmış olması da önem taşımaktadır (Yılmaz, 2007: 115). Nitekim yerindelik denetimi, kamu yönetiminin takdir yetkisine bağlı olarak gerçekleştirmiş olduğu eylem ve işlemlere karşı, hukuka uygunluk denetimiyle eksik kalan boşlukları dolduran bir denetim anlayışıdır (Özkan, 1995: 106).

1.5.1.2.3. Mali Denetim

Mali denetim, mali nitelikte gerçekleştirilmiş faaliyet ve işlemlerin maliye biliminin gerektirdiği kurallara, mali kanunlara veya mali düşünce sistematigi içerisinde kurallara uygunluğunun araştırılması ve incelenmesi süreci olarak tanımlanabilmektedir (Erdem, 1993: 2). Diğer bir tanımla mali denetim, örgütün gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin olarak hesap ve işlemlerinin doğruluğunun, mali sistem ve tablolarının güvenli olup olmadığının araştırılması ve

değerlendirilmesidir (Soydan, 2008: 40). Dolayısıyla bütçe işlemlerine ilişkin olarak mali denetimin konusunu, mali işlemler, kamu veya özel örgüte ait hesaplar ve raporlar oluşturmaktadır (Erdem, 1993: 2).

1.5.1.2.4. Finansal Denetim

Finansal denetim, belirlenen kriterlere uygun bir biçimde güncel finansal durumların objektif olarak ortaya konması veya finansal durumların düzenlenmesi için girişilen denetim biçimidir (Hayes vd., 2013). Daha açık olarak finansal denetim, bir örgütün finansal tablolarının sistematik bir biçimde önceden kararlaştırılmış olan ilke ve standartlar açısından muhasebe standartlarına ve diğer mevzuat hükümlerine uygunluğunun değerlendirilmesi faaliyetidir (Hikmet, 2009: 384).

1.5.1.2.5. Performans Denetimi

Örgütlerin performans dayalı olarak yönetilebilmesi için gerçekleşen performansın denetlenmesi gerekmektedir. Örgütlerde önemli bir rol oynayan (Daujotaite ve Macerinskiene, 2008: 178) performans düzeyinin denetlenebilmesi için de örgütlerin kurumsal bir stratejiye ve ölçülebilir hedeflerden oluşan göstergelere ihtiyaç bulunmaktadır (Coşkun, 2006: 6). Nitekim performans denetiminin yapılabilmesi için örgütün amaç ve hedeflerinin önceden ayrıntılı bir biçimde ortaya konulması gerekmektedir (Arslan, 2012: 74). Nitekim performans denetimi, belirli standartlar ve kriterlerden hareketle bir program veya eylemin incelenmesini gerçekleştirmektedir (Shand ve Anand, 1966: 60). Anlaşıldığı üzere performans denetimi, her şeyden önce bir karşılaştırma mantığına dayanmaktadır. Örgütün geçmiş dönemdeki amaç ve hedeflerinin verimlilik ve etkinlik düzeyi, dönem sonundaki performans standartları ile karşılaştırılarak değerlendirilmektedir (Cole, 1993: 191).

1.5.1.3. Denetim Kaynağı Bakımından Denetim Türleri

1.5.1.3.1. İç Denetim

İç denetim, örgütün amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirmiş oldukları eylemlerin veya işlemlerin yasalara, önceden kararlaştırılmış

olan standartlara uyumudur (Ergun ve Polatoğlu, 2002: 344). İç denetim, bir örgütün gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlere katkıda bulunmak ve bunun neticesinde faaliyetlerde değer yaratılmasını sağlamak amacıyla bağımsız ve objektif yapıda oluşturulmuş bir danışma ve güvence sistemine dayalı denetim sistemidir (Deloitte, 2008: 7). İç denetim, örgüt yönetimine ilişkin bir yol haritası çizerek, aksaklıkların ve risklerin tespit edilip, bunların etkili bir biçimde değerlendirilmesinde büyük rol oynamaktadır (Memiş, 2007: 463). İç denetim sonucunda gerçekleştirilecek olan raporlar, üst yönetim ve denetim kurullarında mevcut durumu görmek ve geleceğe ilişkin öngörülerde bulunmak için önemli bir veri kaynağı olacaktır (Demirbaş, 2005: 174). Dolayısıyla iç denetim, örgüt üst yönetimince sahiplenilmelidir (TÜSİAD, 2008: 14). Üst yönetimin doğru kararlar alarak, örgütün etkinliğinin ve verimliliğinin yükseltilmesinde iç denetimin büyük önemi vardır.

1.5.1.3.2. Dış Denetim

Örgüt yönetimleri içerisinde iç ilişki ve dinamikler, eylem ve işlemlerin ahenkli ve düzenli olmasını sağladığı ve bu eylem ve işlemlerin denetimini de gerçekleştirdiği gibi örgüt dışarısında faaliyet gösteren dış ilişki ve dinamikler de bu sürece katkıda bulunabilmektedir. Dolayısıyla örgüt, tam anlamıyla idari bir bağımsızlığa sahip değildir. Dış saiklerce de denetlenmektedir (Ala, 1993: 271). Nitekim dış denetim, örgüt planlarının ve koordine edilmiş olan tüm metotların incelenmesinden oluşmakta ve operasyonel etkinliği teşvik etmektedir. Ayrıca, yönetsel politikaların doğru belirlenmesinde öncülük rol oynamaktadır (Newman, 1964: 195). Daha açık olarak dış denetim, bir örgütün kendisi dışındaki başka bir örgüt veya kuruluş tarafından denetlenmesi faaliyetidir (Saran, 1995: 55). Söz konusu örgütü denetleyen kişilerin, denetlenen örgütle hiçbir ilişkileri bulunmamaktadır (Çelik, 2007: 117). Dış denetimin amacı, kurum veya şirket faaliyetlerinin ve mali raporlarının uygunluğu hakkında bağımsız bir biçimde görüş bildirmektir (Örenay, 2010: 142).

1.5.1.3.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, hem kamu yönetimi kurum ve kuruluşlarının hem de özel sektör kuruluşlarının kamu hukuku bağlamında denetlenmesine dayanmaktadır (Özer, 1997: 34). Dolayısıyla kamu kurumlarına

bağlı olarak çalışılan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilerin yaptıkları denetimlere kamu denetimi adı verilmektedir. Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin kamu tarafından görevlendirilmiş elemanlar tarafından incelenmesidir (Kavut vd., 2009: 38). Kamu denetimi, amaç, görev, yetki ve sorumluluklarını kamu adına yürüten, kamunun ihtiyaç duyduğu bilgi, kanıt ve belgeleri toplamak için kişi, organ veya kuruluşlarca gerçekleştirilen finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimini ifade etmektedir (Uzun, 2007: 5).

1.5.2. Denetçi Türleri

1.5.2.1. İç Denetçi

Kamu yönetimi veya özel yönetimlerde, o yönetimin bir çalışanı, görevlisi veya memuru olarak görev yapan ve denetimle meşgul olan kişilere iç denetçi denmektedir (Erdoğan, 2005: 6). İç denetçi, yöneticiler ve ortaklara benzer biçimde, örgütlerde karar alma noktasında bulunan birimlere işlemler ve faaliyetler hakkında bilgi vermek amacıyla örgüt bünyesinde görev yapan görevlilerden oluşmaktadır (Altuğ, 2000: 5). Örgütte kurmay görevi üstlenen (Güredin, 1982: 20) iç denetçi, yapmış olduğu denetimler sonucunda ulaştığı bilgileri, izlenimleri, örgütteki yönetsel süreçlerin nasıl işlediğini üst yöneticilere sunmaktadır (Memiş, 2007: 462).

1.5.2.2. Bağımsız (Dış) Denetçi

Bağımsız dış denetçi, görevlendirildiği kurumun müşterilerine profesyonel hizmet sunan ve bireysel görev yürüten kişilerin yanı sıra, bir denetim işletmesinde faaliyette bulunan kişilerden oluşmaktadır (Güredin, 1982: 11-12). Diğer yandan, bağımsız denetçi bir müşteri için denetimini gerçekleştirirken hisse senedi sahipleri, işçiler ve kamu kurumları gibi farklı çıkar grubu kümelerinin haklarını da muhafaza etmelidir (Lavin, 1976: 41). Bağımsız denetçiler, almış oldukları eğitimler, kazanmış oldukları deneyimler ve bağımsız olma niteliklerinin vermiş olduğu bilgi kapasitesi ve özellikleri itibarıyla görev ve faaliyetlerini en iyi seviyede yürütebilecek yetenek sahibi kişilerdir (Güredin, 2000: 9).

1.5.2.3. Kamu Denetçisi

Kamu denetçileri, kamudan maaş alan (Güçlü, 2008: 9) ve dolayısıyla kamusal hizmet gören örgütlere bağlı olarak faaliyetlerini yerine getiren denetçilerdir. Bir takım devlet kurumları kapsamında görevlendirilmiş ve örgütlendirilmiş bu denetim birimleri veya kişileri, kamu veya özel yönetimlerin yasalara, yönetmelik düzenlemelerine, devletin saptamış olduğu ekonomi politikalarına ve ilgili kuruluşların kamu yararına yönelik faaliyetlerini izlemekte ve değerlendirmektedir (Güredin, 2000: 10). Ayrıca, kamu denetçileri, vergi yükümlerinin vergi kanunlarına uygun hareket edip etmediklerini ve daha önceden beyanda bulunmuş oldukları vaatlere uyup uymadıklarını denetlemektedir (Erdoğan, 2006: 8).

2. Kamu Yönetiminde Denetim: Yöntem, Amaç, Önem ve Özellikler

Yönetim evrensel bir olgudur ve kamu yönetimi de yönetim teorisinin çalışma alanlarından birini oluşturmaktadır (İnankul ve Doğan, 2013: 116). Nitekim kamu yönetimi de, akademik bir disiplin ve ilgi alanı olarak kavramsal ve kuramsal bir çatıdan oluşmaktadır. Dolayısıyla yönetim sürecinin önemli unsurlarından biri olan denetim faaliyeti, kamu yönetimi için düşünüldüğü zaman belirli amaç ve hedefler altında plan ve projeler geliştiren, sonrasında bu plan ve projeleri uygulamaya geçiren ve eylem ve işlemlerin bitmesinden sonra da amaç ve hedeflerinin ne düzeyde olduğunu öğrenmek isteyen, bunun için de denetim sürecine başvuran kamu örgütleri akla gelmektedir. Denetim, her örgüt, kuruluş ve hatta bireyler için ne kadar öneme sahip ise aynı şekilde kamu yönetimi için de son derece gerekli ve önemlidir. Bu öneme binaen kamu yönetimi çeşitli denetim türlerinden yararlanılarak denetlenmektedir.

Kamu yönetimi, zamanla devletin işlevsel ve yapısal olarak büyümesine koşut olarak büyümüş ve karmaşıklaşmıştır (Akyel ve Köse, 2010: 12). Devletin işlevsel boyutu ve yapısal görünümü olarak kamu yönetimi, vatandaş nezdinde devletin meşruluk kaynağı haline gelmiştir. Vatandaş, kamu yönetimi ile ne düzeyde iyi ilişkiler kurarsa, bu devlete de büyük katkılar sağlamaktadır (Eryılmaz, 2010: 307-308). Bununla beraber hukuk devleti anlayışına bağlı olarak vatandaş hak

ve özgürlükleri karşısında sınırlanmış bir devletin, katılımcı demokrasinin kurumsallaşmasında büyük katkılar sağlayacağı muhakkaktır. Katılımcı demokrasi, vatandaşın mümkün olan her alanda karar alma süreçlerine ve politikalarına dâhil edilmesi anlayışına dayalıdır. Bu anlayışın anlam ihtiva etmesi de vatandaş hak ve özgürlüklerine bağlı bir hukuk devleti ile sağlanabilmektedir.

Etkin, verimli, hesap verebilir, saydam ve dolayısıyla denetlenebilir bir kamu yönetimi, halk nazarında devlete olan meşruluk inancını güçlendirmektedir. Nitekim kamu yönetimi, topluma mal ve hizmet sağlama ve toplumun sorunlarına çözümler aramak için vatandaşla yoğun ilişkilere girmektedir. Demokratik, hakka ve hukuka dayalı bir yönetimin sağlanması adına da kamu yönetiminin bu görevlerini yerine getirirken ne derece hukuk kuralları çerçevesinde hareket ettiği ve eylem ve işlemlerinin kamu yararına yönelik olarak yerine getirilip getirilmediği çeşitli yöntemlerle denetlenmektedir. Kamu yönetiminin denetlenmesinde Parlamento, yürütme organı veya hükümet, yargı organları, kamuoyu, ombudsman (kamu denetçisi), uluslararası kuruluşlar ve sözleşmeler gereğince yapılan denetimler gibi denetim yöntemleri etkili olmaktadır (Eryılmaz, 2010: 310). Kamu yönetimleri belirtilen denetim yöntemlerine, tekniklerine ve denetim kurumlarına (yasama, yürütme ve yargı) bağlı olarak hukuka uygunluk, yerinde-lik, performans, mali ve finansal açılarından olmak üzere; iç denetçi, dış denetçi ve kamu denetçileri aracılığı ile denetlenmektedirler.

Kamu yönetimlerinin kendi kendilerini denetlemesine iç denetim, bir başka kurum tarafından denetlenmesine de dış denetim denilmektedir (Gözübüyük, 2010: 365). İç denetimin en önemli örneğini hiyerarşi oluştururken, dış denetimin en önemli örneğini ise idari vesayet denetimi oluşturmaktadır. Dış denetimin bir başka türü için devletin özel denetim kuruluşlarınca gerçekleştirilmekte olan özel denetim verilebilmektedir (Gözübüyük, 1976: 157). Devletin özel denetim kuruluşları arasında, Sayıştay, Danıştay, Devlet Denetleme Kurumu (DDK) (Gözübüyük, 1978: 199-200) ve Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsman) gibi kurullar yer almaktadır.

Kamu yönetimleri üzerinde esas olarak hukuka uygunluk denetimi ve yerinde-lik denetimi olmak üzere iki tür denetim usulü uygulanmaktadır. Yargı organları, kural olarak hukuka uygunluk denetimi

yapmaktadırlar. Buna karşın, yargı organları dışındaki denetim türleri, hem hukuka uygunluk hem de yerindelik denetimi yapmaktadırlar. Yönetimin davranışlarının sadece hukuka uygun olarak yerine getirilmesi yetmemekte, bu davranışların yerinde olarak, kamu hizmetlerinin kamuya yararlı olarak gerçekleştirilmesinde faydalar sağlaması gerekmektedir (Gözübüyük, 1978: 199). Netice olarak hukuka uygunluk denetimi, daha çok idari yargı organlarını ilgilendiren ve onu sınırlandıran (Ünlüçay, 2004: 2) bir faaliyet iken yerindelik denetimi hükümet ve yasamanın görev alanına dâhil olmaktadır (Kaya, 1992: 69-70). Yargı, hukuka uygunluğun teminatı olurken, idari karar ve politikaların güvencesi de yasama denetimi ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Ancak, kısmi düzeyde de olsa yasamanın hukuka uygunluk denetimi yaptığı söylenebilmektedir.

Kamu yönetiminde denetimin amaçları şu şekilde sayılabilmektedir (Tortop vd., 1993: 157; Coşkun, 2002: 84):

- Devlet idarelerinin, yaptıkları işle orantısız bir şekilde genişleme eğilimlerine engel olmak,
- Bürokrasi mensuplarınca, kamuoyunun eleştirilerinin de dikkate alınmasını sağlamak,
- Devlet memurlarının hukuki metinleri keyfi bir şekilde yorumlamalarını önlemek,
- Bürokratların, idare edilenlerin haklarını hiçe sayarak zaman zaman buldukları makamları kişisel çıkarları için kullanmalarını sağlamak,
- Bürokratların, devlet yönetiminde tek başlarına söz sahibi otoriteler haline gelmelerine imkân vermemek.

Kamu yönetimi açısından denetleme, genel itibariyle bürokratların görevleri dolayısıyla sahip oldukları yetkilerinin keyfi bir biçimde uygulanmasını ve kullanılmasını önlemek içindir. Ayrıca kamu yönetiminin denetlenmesi, yasama organından aldığı yetkiyle eylem ve işlemlerini yerine getiren kamu yönetiminin bu faaliyetlerini ne düzeyde yerine getirdiğinin incelenmesini amaçlamaktadır (Tortop vd., 2012: 159). Kamu yönetiminin denetlenmesi ile devlet ve onun hizmet aracı olan kamu yönetiminin kamu gücü iktidarı sınırlanmakta ve “devletin vatandaşı için var olduğu” düşüncesi anlam kazanmaktadır.

Kamu yönetiminin denetlenmesi sayesinde, bürokrasi karşısında kendisini zayıf ve güvensiz hisseden vatandaşlar, bürokrasinin yaptığı eylem ve işlemlerden haberdar olmakta ve ödediği vergi karşılığında yapılan kamu harcamalarının seyrini takip edebilmektedir. Kamu yönetiminin denetlenmesi, meşru bir siyasal ve yönetsel düzenin sağlanmasında oldukça önemli bir uğraştır. Kamu yönetiminin eylem ve işlemlerinden haberdar olan ve bu eylem ve işlemleri destekleyen seçmenler (vatandaş), müreffeh bir toplum yaratılmasında da temel koşullardan biridir.

Kamu yönetiminde denetimin özellikleri ve önemi ise şu şekilde ifade edilebilmektedir (Tortop, 1974: 27-28):

- Denetleme, yönetme unsurlarının tamamlayıcı bir parçasıdır. Dolayısıyla kamu yönetiminin eylem ve işlemlerinin (kamu hizmetlerinin üretimi ve sunumu) sorunsuz, tam zamanında ve kaliteli sunulabilmesi için denetlenmesi gerekmektedir,
- Denetleme, uygulamaların planlara uygunluğunu sağlamaktadır. Bu bağlamda da kamu yönetiminin denetlenmesi ile bir kamu yönetimi örgütü tarafından alınan ve belirlenen amaç ve hedefler doğrultusunda durum analizi yapılabilecek ve bu şekilde de aksayan yönler tespit edilerek düzeltilmesi sağlanabilecektir,
- Denetleme, denetlenen kuruluşu bizzat yerinden görme olanağını sağlamaktadır. Bu sayede kamu yönetimi örgütleri de ilgili denetçiler tarafından yerinde denetlenerek, denetçilerin bu örgütler hakkında bir ön izlenime sahip olmalarını sağlayacaktır. Zamanla denetçiler, bu örgütleri yakından tanıma fırsatları bulacaklardır. Bu şekilde denetimin verimliliği artacaktır,
- Denetleme, denetlemenin hangi konularda yapılacağı, kimlerin nasıl, kim tarafından denetleneceği gibi konularda metodolojik kavramsal bir çerçeve sunmaktadır. Bu doğrultuda da kamu yönetimleri önceden Anayasal ve yasal düzenlemelere bağlı bir biçimde belirli organlar, kişiler ve belirli konular dâhilinde denetlenebilecektir.

Çalışmanın daha önceki kısımlarında ayrıntılı bir biçimde ifade edilen denetim kavramı ve özelliklerinin, kamu yönetiminde de

uygulanması sonrasında kamu yönetimi, devlet organları ve vatandaşlar tarafından gözetim altında bulundurulurken kamu yönetiminin hem hukuka uygun hem de kamu yararını göz önünde bulundurarak örgütsel ve işlevsel yönlerde faaliyetlerde bulunması sağlanmaktadır. Dolayısıyla kamu yönetiminde denetim, Anayasanın ve yasaların kamu yönetimlerine vermiş olduğu yetkilerin belirlenmesi ve kamu yönetimlerinin bu belirlenen yetkileri çerçevesinde faaliyette bulunması açısından büyük öneme sahiptir. Ayrıca denetim sayesinde kamu yönetimi disiplinde, denetim teorisi, kavramı ve konusu gelişme olanağı yakalayabilecektir.

SONUÇ

Denetim, sonuç itibarıyla yönetsel bir faaliyet içerisinde gerçekleştirilen görev ve eylemlerin yönü ve performansı hakkında bilgiler veren dinamik bir süreçtir. Denetim sayesinde yönetim faaliyetleri sürekli olarak gözden geçirilerek değerlendirilmekte ve böylece de sistemin aksayan yönleri, eksiklikleri ve hatta olumlu yanları açığa çıkarılmaktadır. Yönetimin önemli bir fonksiyonu olan denetim, her tür sosyal yapıda önemli olduğu gibi bilimsel olarak tüm disiplinler bağlamında da belirgin bir yere sahiptir. Nitekim sosyal bilimlerin önemli bir dalı olan kamu yönetiminde de denetim, hem disiplin hem de uygulama alanlarında ayrı ayrı etkiler ve özellikler göstermektedir. Disiplin açısından kamu yönetiminde denetim ile en iyi yönetim ilkeleri belirlenmeye çalışılırken, uygulama açısından da örgütün ve kamu görevlilerinin faaliyet ve davranışları gözlenmektedir.

Genel anlamda yönetim teorisinin bir parçası olan kamu yönetimi kavram ve disiplini, esas olarak denetim kavram ve özellikleri çerçevesinde bir taraftan hukuka uygunluk diğer taraftan da yerindelik denetimi ile denetlenmektedir. Bu bağlamda kamu yönetimleri yasama, yürütme ve yargı organlarıncaya denetlenmektedir. Yargı organları, sadece hukuka uygunluk denetimi yapabilirken, yargı dışı denetim kurum ve organları ise hem hukuka uygunluk hem de yerindelik denetimi yapmaktadırlar. Yargı dışı denetim organları ayrıca mali, finansal ve performans denetimi de yapabilmektedirler. Kamu yönetimlerinin kendi örgüt ve personeli içinden kişiler veya organlarca denetlenmesine iç denetim, kendi örgüt dışındaki kişiler veya organlarıncaya denetlenmesine ise dış denetim adı verilmektedir. Bu anlamda kamu denetimi

de dış denetimin bir türü olarak değerlendirilebilmektedir. Hiyerarşi, kamu yönetiminin iç denetimine dair önemli bir örnek iken, idari ve sayet de dış denetimine dair önemli bir örnektir.

Kamu yönetimleri, hukuk devletinin bir gereği olarak yetki ve sorumluluklarını Anayasa ve yasalardan alan siyasal bir örgüt olduğu için görev ve faaliyetlerini yerine getirirken demokrasinin gereği bağlamında meşru sınırlar içerisinde kalmalı ve kamuya yarar sağlamalıdır. Bunun için kamu yönetimleri devletin halkın gözündeki bir meşruiyet kaynağı ya da güven simgesi olarak, devlet nazarında halka uzanan el olmakta ve dolayısıyla bu önem ve görevlerine binaen de düzenli aralıklarla denetlenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede kamu yönetimi, vatandaşların devlete uzanan bir güven ve meşruiyet kapısı niteliği taşımaktadır. Bunun için kamu yönetimi ve yöneticileri, karar ve faaliyetlerini yerine getirirken bunu neden ve nasıl yaptıklarını hem kamuoyuna hem de devlet organlarına açıklamak zorundadırlar.

Sonuç olarak kamu yönetimi, yönetim teorisinin akademik anlamda bir uzantısıdır. Buna ek olarak kamu yönetiminin devletin siyasi bir yürütme aracı olarak hukuk devleti ve demokrasi bağlamında denetlenmesi büyük önem arz etmekte ve bu sayede de kamu yönetimi ve yöneticilerine devletten kendilerine aktarılan yetkilerin, sorumlulukların ve kaynakların hesabı sorulabilmektedir. Dolayısıyla kamu yönetimlerinin, etkin, verimli, kaliteli hizmet sunan, vatandaşların haklarını gasp etmeyen, keyfi yönetim sergilemeyen, güven veren ve meşru seviyede değerlendirilebilecek bir örgüt olarak kalabilmeleri için düzenli aralıklarla çeşitli kişi, kurum veya organlar tarafından denetlenmeleri elzem bir husustur. Ayrıca, kamu yönetimi disiplini içerisinde denetim konusunun bilimsel olarak gelişmesinde, bu konuda gerçekleştirilen araştırmalar ve incelemeler büyük önem taşımaktadır. Tüm bunlara ek olarak kamu yönetimleri, çok genel olarak da siyasal, idari, yargı, ombudsman, kamuoyu ve uluslararası denetim yöntemleriyle denetlenmektedirler.

KAYNAKÇA

- AKAD, Mehmet (2012). *Kamu Hukuku Bilgisi*, Der Yayınları, İstanbul.
- AKGÜL, Başak Ataman (2000). *Türk Denetim Kurumları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- AKPINAR, Mahmut (2011). “Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim”, *Zonguldak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 14, ss.285-306.
- AKSOY, Tamer (2002). *Tüm Yönleriyle Denetim: AB ile Uyum Sürecinde Denetimde Yeni Bir Paradigma*, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali (1996). *Denetim ve Revizyon*, Barış Yayınları, İzmir.
- AKTUĞLU, Mehmet Ali (1973). *Denetleme ve Revizyon*, Ege Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 64/32, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir.
- AKYEL, Recai ve Hacı Ömer Köse (2010). “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 466, ss.9-24.
- ALA, Efkân (1993). “Yasamanın Yürütme Üzerindeki Kontrolü”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 400, ss.271-273.
- ALICI, Orhan Veli (2008). “Belediyelerin Denetlenmesi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Akademik İncelemeler*, Cilt: 3, Sayı: 2, ss.223-233.
- ALTUĞ, Figen (2000). *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- ARSLAN, Ahmet (2002). “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 140, ss.1-14.
- ARSLAN, Ahmet (2012). *Kamu İdarelerinde Stratejik Planlama Performans Programı Faaliyet Raporlaması İç Kontrol Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- ARSLAN, Süleyman (1978). *Türkiye’de ve İngiltere’de Merkezi İdarelerin Mahalli İdareler Üzerindeki Denetimi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No: 109, Ankara.
- ATAMAN, Başak (2010). “Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış”, *Maliye Finans Yazıları*, Sayı: 87, ss.17-26

- ATAY, Cevdet (1994). *Türk Hukukunda Kamu Yönetimlerinin Denetlenmesi*, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa.
- ATAY, Cevdet (1999). *Devlet Yönetimi ve Denetimi*, Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul.
- BAĞLI, Mehmet Selim (2012). “Parlamentoların Bütçe Sürecindeki Rolünü Değiştiren Dinamikler”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, ss.505-538.
- BAKIR, Mehmet (2003). *Denetim*, Akademisyen Yayınevi, Rize.
- BAKIR, Mehmet (2007). *Denetim*, Dilara Yayınevi, Trabzon.
- BALTA, Tahsin Bekir (1970). *İdare Hukukuna Giriş*, TODAİE, Sevinç Matbaası, Ankara.
- BAŞARAN, İbrahim Ethem (2000). *Yönetim*, Feryal Matbaası, Ankara.
- BAŞPINAR, Ahmet (2004). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 146, ss.35-62.
- BERRYMAN, R. G. (1960). “Auditing Standarts and the Law”, *The Accounting Review*, Vol: 35, No: 1, pp.70-80.
- BLOUGH, Carman G. (1949). “Auditing Standards and Procedures”, *The Accounting Review*, Vol. 24, No. 3 (Jul.), pp.265-271
- BOTHA, Hanneri and J. A. Boon (2003). “The Information Audit: Principles and Guidelines, Libri, vol: 53, pp.23-38.
- BOZKURT, Ömer ve Turgay Ergun (2008). *Kamu Yönetimi Sözlüğü (Fransızca ve İngilizce Kaynaklarıyla)*, Editör: Seriyse Sezen, TODAİE Yayın No: 342, Ankara.
- COLE, G. A. (1993). *Management: Theory and Practise*, DP Publications Ltd., Fourth Edition, London.
- COŞKUN, Ali (2006). *Stratejik Performans Yönetimi ve Performans Karnesi*, Literatür Yayınları: 430, 1. Baskı, İstanbul.
- COŞKUN, Bayram (2002). “Türk Kamu Yönetiminde İdari Denetim Süreci ve Bu Süreç İçinde Ortaya Çıkan Sorunlar”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 437, ss.81-104.
- ÇELİK, Kadir (2007). “İl Özel İdarelerinin Denetimi”, *Yerel Yönetimler Reformu Destekleme Programı Kitap Dizisi: 2*, Editör: Tayfun Çınar, TODAİE Yerel Yönetimler Araştırma ve Eğitim Merkezi Yayını No: 2, Ankara.

- ÇOKER, Ziya (1982). “Teftiş Hizmetinin Amacı ve Ana Görevleri”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, ss.57-72.
- DAFT, Richard L. (1997). *Management*, The Dreyden Press, Fourth Edition, USA.
- DALAK, Güldem (2000). “Denetim ve Kalite Denetimi”, *Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 1, ss.65-79.
- DAUJOTAITE, Dalia and Irena Macerinskiene (2008). “Development of Performance Audit in Public Sector”, *5th Internatioal Scientific Conference Business and Management*, 16-17 May, Vilnius.
- DELİVELİ, Ömür (2002). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- DELOITTE (2008). *Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi (2007'deki Değişikliklerle)*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (The IIA Research Foundation), İstanbul.
- DEMİRBAŞ, Mahmut (2005). “İç Kontrol ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Gelişmeler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Yıl: 4, Sayı: 7, ss.167-188.
- DEMİREL, Savaş, İsmail Cengiz Erek ve Mine Çetin (2011). “Denetim Standartlarının Önemi”, *Dış Denetim*, Ocak, Şubat, Mart, ss.246-251.
- DEMİRKAN, Uçar (1977). *Kamusal Mali Denetim (Türkiye'deki Uygulamaları ve Eleştirisi)*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No: 172, Ankara.
- DOĞAN, Kadir Caner (2015). *Kamu İdarelerinde Yönetimsel Denetim Süreci ve Stratejik Planlama: İstanbul Büyükşehir Belediyesi Örneği*, Türkiye Alim Kitapları, (ISBN: 978-3-639-67315-9), Saarbrücken.
- DOĞAN, M. Emin (1996). “Belediyelerin Denetimi”, *Çağdaş Yerel Yönetimler*, Cilt: 5, Sayı: 5, ss.22-35.
- DÖNMEZ, Adnan, P. Başak Berberoğlu ve Ayten Ersoy (2005). “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 9, ss.52-78.
- DYE, Ronald A. (1993). “Auditing Standards, Legal Liability, and Auditor Wealth”, *Journal of Political Economy*, Vol: 101, No: 5, pp.887-914.

- EKEN, Musa (1993). *Kamu Yönetiminde Açıklık ve Bilgi Edinme Hakkı*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- ERDEM, Metin (1993). *Kamu Mali Denetimi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- ERDOĞAN, Melih (2005). *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- ERDOĞAN, Melih (2006). *Denetim*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara.
- ERDOĞAN, Murat (2002). "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği", *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı: 5, ss.51-63.
- ERGİN, Hüseyin (2012). *Denetim*, Dumlupınar Üniversitesi Yayınları Yayın No: 26, Kütahya.
- ERGUN, Turgay ve Aykut Polatoğlu (1992). *Kamu Yönetimine Giriş*, TODAİE, Ankara.
- ERYILMAZ, Bilal (2010). *Kamu Yönetimi*, Okutman Yayıncılık, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref (1976). *Kamu Yönetimi Hukuku*, TODAİE, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref (1974). *Türkiye'nin İdari Yapısı*, Sevinç Matbaası, 4. Baskı, Ankara.
- GÖZBÜYÜK, A. Şeref (2010). *Türkiye'nin Yönetim Yapısı*, Turhan Kitabevi, 11. Baskı, Ankara.
- GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref (1978). *Türkiyenin Yönetim Yapısı*, S Yayınları, Ankara.
- GÜÇLÜ, Faruk (2008). *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- GÜREDİN, Ersin (1982). *Denetim İlkeleri ve Teknikleri*, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 2985, Formül Matbaası, 1. Baskı, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri SMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, Arıkan Basım Yayın Dağıtım, 11. Baskı, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin (2000). *Denetim*, Beta Basım Yayım, 10. Baskı, İstanbul.
- GÜREDİN, Ersin (1997). *Denetim*, Beta Basım Yayım, 7. Baskı, İstanbul, 1997.
- GÜRSOY, Bedri (1980). *Kamusal Maliye: Bütçe*, 2. Cilt, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 436, Ankara.

- HAYES, Rick S., Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage (2013). “Principles of Auditing: An International Perspective”, *www.pentagan.nl* (01.04.2013).
- Hesap Uzmanlığı Derneği (2004). *Denetim İlke ve Esasları*, 1. Cilt, 3. Baskı, İstanbul.
- HİKMET, Nazım (2009). “Halka Açık Olmayan İşletmelerin Bağımsız Denetime Açılması”, *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, İstanbul.
- HODGETTS, Richard (1999). *Yönetim*, çev. Canan Çetin, Esin (Can) Mutlu, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- HOWARD, Leslie R. (1972). *Principles of Auditing*, Macdonald&Evass Ltd., Seventeenth Edition, London.
- HUNTER, Joel (1942). “The Auditing Function in the Federal Government”, *The Accounting Review*, Vol: 17, No: 3 (Jul.), pp.221-232.
- İBİŞ, Cemal ve Özgür Çatıkkaş (2012). “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 85, ss.95-121.
- İNAN, Atilla (1984). “Etkenlik Denetiminin Sayıştay’da Gerçekleştirebilme Koşulları”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 4, *www.todaie.edu.tr/resimler/ekler/f48548053a33757_ek.pdf?dergi...*(10.04.2014).
- İNANÇ, Hüsamettin ve Feyzullah Ünal (2007). “Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesinde Yönetimde Açıklığın Önemi Ve Uygulanma Düzeyi”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 18, 2007, *sbe.dumlupinar.edu.tr/18/41.pdf* (17.04.2013).
- İNANKUL, Hakan ve Kadir Caner Doğan (2013). “Kamu Personel Yönetimi”, *Kamu Yönetimi*, Editörler: Ahmet Yatkın, Nalan Pehlivan Demiral, Lisans Yayıncılık, İstanbul.
- KARACAN, Sami ve Rahmi Uygun (2012). *Denetim ve Raporlama*, Umuttepe Yayınları, 1. Baskı, Kocaeli.
- KAVUT, Lerzan, Oktay Taş ve Tuba Şavlı (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM) Yayın No: 130, İstanbul.
- KAYA, Ali (1992). *Devlet Denetleme Kurumu*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- KHAN, M. Akram (1995). “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, çev. Faruk Eroğlu, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 19, ss.15-30.
- KÖSE, H. Ömer (1999). “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 33, ss.62-85.
- LAVIN, David (1976). “Perceptions of the Independence of the Auditor”, *The Accounting Review*, Vol: 51, No: 1 (Jan.), pp.41-50.
- MEMİŞ, Mehmet Ünal (2007). “Türkiye’deki İç Denetim Profiline Belirlenmesine İlişkin Bir Araştırma”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 1, ss.461-478.
- MESCON, Michael H., Micheal Albert and Franklin Khedouri (1998). *Management*, Harper&Row Publishers, Third Edition, New York.
- MEYER, Jean (1973). İş İdaresi Denetimi, çev. Süheyl Gürbaşkan, İstanbul Reklam Yayınları: 24, İstanbul.
- NEWMAN, Benjamin (1964). *Auditing A CPA Review Text*, John Wiley&Sons, Inc., Second Edition, Usa.
- NEWMAN, William H. (1979). *Yönetim: İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevki ve İdare*, Çev. Kenan Sürgit, TODAİE, Ankara.
- ÖNDER, Fahrettin (2006). *Yerel Siyaset ve Belediyelerde Etkin Yönetim*, Okutan Yayıncılık, İstanbul.
- ÖRENAY, Hami (2010). “Kamu İç Mali Kontrol Sistemi (KİMK) ve Türkiye Uygulaması”, *Dış Denetim Dergisi*, Temmuz-Ağustos-Eylül, ss.137-142.
- ÖZER, Ahmet (1993). “Yerel Yönetimlerin Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Çağdaş Yerel Yönetimler*, Cilt: 2, Sayı: 4, ss.23-32.
- ÖZER, Hüseyin (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi, Ankara.
- ÖZKAN, Gürsel (1995). *Hukuk Devleti ve Yargı Denetimi*, Saydam Matbaacılık, Ankara.
- PARLAK, Bekir (2011). *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, MKM Yayıncılık, 1. Baskı, Bursa.
- SARAN, M. Ulvi (1995), “Türk Kamu Yönetiminde Denetim Sistemi”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 409, ss.53-69.

- SARIYER, Mert Beytullah (2009). “Denetim ve Reform”, *Kamu Yönetimi Çalışmaları Kamu Yönetimi ve Reform*, Editör: Birgül Ayman Güler, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi 2009-2010 Akademik Yılı, Sayı: 9, Ankara.
- SHAND, David and Paul Anand (1996). *Performance Auditing In The Public Sector, Approaches And Issues In OECD Member Countries*, Performance Auditing And The Modernisation of Government, PUMA-OECD, France.
- SIR, Onur (2011). *Hukuk Devleti Açısından Kanunların Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- SOYDAN, Kubilay (2008). “İç Denetim Nedir?”, Orman Mühendisliği Odası, Sayı: 1-2-3, ormuh.org.tr (12.03.2014).
- SÜRGİT, Kenan (1969). “Yönetimde Kontrol”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt: 2, Sayı: 1, ss.45-57.
- TANİLLİ, Servet (1982). *Devlet ve Demokrasi: Anayasa Hukukuna Giriş*, Sayı Kitap Pazarlama, İstanbul.
- TANNERY, Fladger F. (1942). “Independent Municipal Auditing”, *The Accounting Review*, Vol: 17, No: 4 (Oct.), pp.363-370.
- TEKER, Osman (2013). “Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun Denetim Usulü”, *Kamu Hesaplarına Uzman Bakış*, Sayı: 2, <http://www.demud.org.tr/uzmanbakis/pdf> (23.03.2013).
- TORTOP, Nuri, Eyüp G. İspir, Burhan Aykaç, Hüseyin Yayman ve M. Akif Özer (2012). *Yönetim Bilimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- TORTOP, Nuri, Eyüp G. İspir ve Burhan Aykaç (1993). *Yönetim Bilimi*, Yargı Yayınları, Ankara.
- TORTOP, Nuri (1990). *Yönetim Biliminin Temel İlkeleri*, TODAİE, Ankara.
- TORTOP, Nuri (1974). *Yönetimin Denetlenmesi ve Denetleme Biçimleri*, Amme İdaresi Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, ss.27-50.
- Türk Dil Kurumu (2012a). “Sözcük Tarama: Denetim”, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (10.11.2012).
- Türk Dil Kurumu (2012b). “Sözcük Tarama: Revizyon”, <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (10.12.2012).

- TÜSİAD (2008). *Yönetim Kurulları'nda İç Denetim Hakkında Sorulması Gereken 12 Soru*, Yayın No: TÜSİAD-T/2008-05-461, İstanbul.
- UZUN, Fuat (2007). "İç Denetim ve Fransa Uygulaması", *Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 9, 2007, s.5, http://www.kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/fuzun_makale.pdf (11.11.2012).
- ÜNLÜÇAY, Mehmet (2004). "İdarenin Yargısal Denetimi ve Hukukun Üstünlüğü", *Danıştay Dergisi*, Sayı: 107, ss.1-7.
- YAZICI, Kamil (2004). *İşletme Bilimine Giriş*, Akademi Kitabevi, 3. Baskı, Trabzon.
- YILMAZ, Bekir Mustafa (2007). *Kamu Alımlarında İdari Denetim*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- YÜKSEL, İbrahim (2006). *Otomatik Kontrol Sistem Dinamiği ve Denetim Sistemleri*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- YÜKSEL, Mehmet (2004). *Modernite Postmodernite ve Hukuk*, Siyasal Kitabevi, Ankara.