

TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİ'NDE UYGULANAN DENETİM SİSTEMİ VE AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ ÖRNEĞİ¹

Meltem KESKİN KÖYLÜ

Yrd.Doç.Dr., Aksaray Üniversitesi, Şereflikoçhisar Uygulamalı Teknoloji ve İşletmecilik Yüksek Okulu, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Yönetimi Bölümü öğretim üyesi, meltemkeskin@aksaray.edu.tr

Tülay TELLİOĞLU

Yrd.Doç.Dr., Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.Fakültesi, İşletme Bölümü öğretim üyesi, fidanci@aku.edu.tr

Naciye GÖKÇE

Yrd.Doç.Dr., Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.Fakültesi, İşletme Bölümü öğretim üyesi, ngokce@aku.edu.tr

ÖZET: Çalışmanın konusunu Türk Silahlı Kuvvetleri'nin yürürlükteki mevzuata göre yapılan iç denetim ile uluslararası standartlar çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılan dış denetim oluşturmaktadır. Türk Silahlı Kuvvetleri'ndeki bir ya da iki yıl için atanan subay iç denetçilerin, denetim görevlerini bitirmesini takiben denetlediği birimin başındaki komutanın emrinde yeni görevine başlama ihtimali vardır. Bu yüzden, iç denetim sırasında bağımsız davranamayabilirler. Çalışmanın metodu literatür taraması biçimindedir. Bu çalışma, bağımsız bir iç denetim hizmeti için Amerika Birleşik Devletleri'nin ordu iç denetiminde kullandığı ordu denetim ajansını örnek olarak göstermekte ve Türk Silahlı Kuvvetleri'nde objektif ve bağımsız bir iç denetim sağlayacak bir model önermektedir.

Anahtar Kelimeler: İç denetim, Türk Silahlı Kuvvetleri, Sayıştay

THE AUDIT SYSTEM APPLIED IN TURKISH ARMED FORCES AND USA SAMPLE

ABSTRACT: The subject of this study is the internal audit which is implemented according to current regulations of Turkish Armed Forces and external audit which is carried out by Turkish Court of Accounts according to international standards. Internal auditors are appointed by Turkish Armed Forces among military officers for internal auditing for one or two years. There is a probability that after completing their audit mission, the military officers may work under the commander of the unit which they audited previously. Therefore, they may not act independently during their auditing mission in the army. The method of this study is literature review. This study gives the US Army Audit Agency as an example for independence one internal auditing service, and proposes a model which provides an objective and independent internal auditing in Turkish Armed Forces.

Key Words: Internal Auditing, Turkish Armed Forces, Turkish Court of Accounts.

JEL Classification: M41, M42.

1.Giriş

Türkiye, dünyanın en istikrarsız bölgesinde bulunması ve jeopolitik konumu nedeniyle Türk Silahlı Kuvvetlerinin (TSK) kuruluşundan beri genel bütçeden en büyük payı aldığı bir ülkedir. Türkiye, 1984'den beri iç güvenliğini tehdit eden terör sorunuyla uğraşmaya başlamıştır ve dolayısıyla Türkiye'nin güvenlik harcamaları bütçesi, diğer kalemlerinden biraz daha fazla olmuştur. 2014 yılında, ülkemizin savunma bütçesi % 6,71 artırılmasını kabul edilmiştir. TSK, Milli Savunma Bakanlığı (MSB)'na bağlıdır ve 2014 mali yılı bütçe verilerine göre MSB'nın bütçesi 10 milyar 908 milyon \$ olmuştur. Bu rakam, 2013 yılında 10 milyar 180 milyon \$ olan bütçeye kıyasla %7,15 artış göstermiştir. 2014 mali yılında, Türkiye'nin savunma bütçesi, genel bütçeden %3,7'lik pay almıştır. Savunma bütçesinin yaklaşık yarısı personel harcamaları (maaş, sağlık, emeklilik) geri kalan bölümü ise yeni ekipmanların tedariki, bakımı ve onarımı için kullanılmıştır. (<http://www.byegm.gov.tr> erişim tarihi 26.02.2015. T.C.Başbakanlık BasınYayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü)

Bütçede büyük yeri olan askeri harcamalar, ülke menfaatleri açısından öncelik ve farklılık içerse de, diğer kamu harcamalarında olduğu gibi, verimli kullanılması ve bunun uluslararası standartlarla denetlenmesi söz konusudur. Uluslararası standartların oluşturulma çalışmaları, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organisation of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) tarafından 1983 yılında başlamış ve Haziran 1992 yılında yayınlanmıştır. Bu teşkilat, 2010 yılında Güney Afrika'nın Johannesburg kentinde yapılan Güney Afrika Deklarasyon ile yüksek denetim kurumlarını kamu sektörünün denetiminde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının (International Standards of Supreme Audit Institutions-ISSAI) kamu sektörü denetimi için ortak bir çerçeve olarak kullanılması öngörülmüştür. Söz konusu standartlar ile tüm dünyadaki yüksek denetim kurumları arasında ortak bir dil oluşturulması ve uluslararası işbirliğinin gelişimi amaçlanmaktadır. Denetimde uluslararası standartların kullanılmasına özel önem veren Sayıştay, bu standartları doğru ve anlaşılabilir şekilde dilimize kazandırmak için kapsamlı bir çalışma başlatmıştır. (www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=125 erişim tarihi 25.02.2015)

TSK'da gerçekleştirilen denetimlerde, kendisine tahsis edilen bütçenin yürürlükte bulunan mevzuata göre harcanıp harcanmadığının kontrolü yapılırken, aynı zamanda uluslararası standartlara uygun olup olmadığını da incelenmektedir. Hiç bir etki veya baskı altında kalmaksızın denetçinin yaptığı denetim faaliyetleri ve bu faaliyetler sonucu vereceği kararlarında tamamen yansız davranması anlamına gelen bağımsızlık, TSK'de ayrı açıdan bir değerlendirme konusunu gündeme getirmektedir. MSB bünyesinde iç denetim birimi başkanlığınca tayinle atanan müfettiş üst subay (Milli Savunma Bakanlığı Hesap Teftiş Yönetmeliği 4.madde (c) ve (ç) bendi ve 6.madde), bu görevi tamamlayıp herhangi bir zamanda veya yerde (926

¹ Bu çalışma, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora programı Muhasebe-Finansman Anabilim dalında 06.12.2012 tarihinde savunulan tezden üretilmiştir.

numaralı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu 118.madde) birliğini denetlediği komutanın emrinde göreve başlama ihtimalinin olması, bağımsızlıklarına gölge düşebileceği anlamına gelebilmektedir.

TSK'daki bir diğer denetim, Sayıştay tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılan denetimdir. Sayıştay'ın TSK'yı denetimine ilişkin olarak 2004 yılındaki Anayasa'nın 127.maddesinde yapılan değişiklikle TSK'nın elinde bulunan devlet mallarının denetiminde diğer kamu kurumlarından farklı bir denetim usulü belirlenmiştir. Ayrıca bu değişiklik TSK elinde bulunan devlet mallarının denetiminde "milli savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik" esas getirilerek ayrı bir kanunla çerçevesi çizilmiş ve farklı bir denetim uygulanacağı belirtilmiştir Altındal (2010ss.7-15).

ABD'de ordu dış denetimi Amerikan Sayıştay'ı (Government Accountability Office-GAO)tarafından, ordu iç denetimi ise Ordu Denetim Ajansı (Army Audit Agency-AAA) tarafından yapılmaktadır. Ajansın misyonu, tarafsız ve bağımsız denetim hizmetleri sağlayarak Amerikan ordusuna hizmet etmektir (<http://www.hqda.army.mil/aaaweb/career.htm.e.t.2014>). Çalışmada, Ajansın tarafsız ve bağımsız çalışması nedeniyle bu ülke modeli üzerinde durularak, adı geçen sistemin TSK açısından uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi yapılmıştır.

2. Literatür Araştırması

Çalışma ile ilgili yapılan literatür incelemesinde MSB'lıği Denetim Birimi Başkanlığı denetçilerin yaptıkları iç denetim ile ilgili kısıtlı çalışmaya rastlanmıştır. Bu çalışmalar içinde "Türk Silahlı Kuvvetleri Sosyal Tesislerinde Muhasebe ve Denetim Organizasyonu" Eski (2004) konusunu içeren bir çalışmanın olduğu görülmüştür. TSK'daki denetim işlevini MSB'nın Denetim Birimi Başkanlığı üstlenmiş ve yapılan çalışmaların muhasebe işlemlerinin denetimi üzerine olduğu anlaşılmıştır. Eski (2004,s. 239).

TSK'lerinde iç denetim, MSB İç Denetim Birimi Başkanlığına bağlı iç denetçiler tarafından Milli Savunma Bakanlığı Hesap Teftiş Yönergesi (2002) ve Millî Savunma Bakanlığı İç Denetim Yönergesine (2010) bağlı olarak uygulamaktadır. Bu yönetmelikler, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uluslararası iç denetim standartları doğrultusunda hazırlanmıştır. 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı bu kanunun beşinci kısmında "iç kontrol sistemi" düzenlenmiş ve iç kontrol ile ilgili tüm açıklamalar yapılmıştır. Bundan başka, tüm kamu idarelerinde tutarlı, kapsamlı ve standart bir kontrol sisteminin kurulması ve uygulanması amacıyla 26.12.2007 tarihindeki Resmi Gazete'de Kamu İç Kontrol Standartları yayınlanmıştır (26.12.2007 tarihli 26738 sayılı Resmi Gazete).

Türkiye'deki kamu mali yönetiminde, iç denetim ile ilgili pek çok yayın mevcuttur. "Türk Kamu Mali Yönetiminde ve İç Denetim ve İç Denetim Algısı"konulu çalışması ile Gürkan (2009), kamu iç denetçisini, iç denetçinin görevlerini, denetçinin niteliklerini ve atanmasını, iç denetim koordinasyon kurulu ve görevleri sırasıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 63, 64, 65, 66. Maddelerine göre açıklayarak mevcut Türk teftiş ve denetim sisteminin genel değerlendirmesi yapmıştır. Gürkan, Türk kamu mali yönetiminde iç denetimin algısı ile ilgili uygulamayı çalışmasına katarak şu sonuca ulaşmıştır: Ülkemiz mali yönetim ve kontrol sistemine ilişkin yasal çerçevenin, AB müktesebatına (AB Hukuk sistemine verilen isim) uygun olmadığını; Şeffaflık, hesap verebilirlik, mali saydamlık, performans denetimi gibi genel kabul görmüş uluslararası standartların uygulanmasının bulunmadığını belirtmiştir. Ayrıca ülkemiz iç denetim sisteminin, uluslararası standartlarda yer alan ilkeler ile AB Türkiye İlerleme Raporları, Ulusal Programlar ve Hükümet Programlarında belirtilen hususlar çerçevesinde etkin bir şekilde uygulanabilmesi için iç denetim biriminin fonksiyonel bağımsızlığının tam olarak sağlanması gerekliliğinden bahsetmiştir. Ayrıca iç denetimin uluslararası standartlara göre, faaliyette bulunduğu kamu idarelerinin teşkilat yapılarını da gösterilecek şekilde yapılandırılması gerekliliği vurgulamıştır. Gürkan (2009, s.128 -192). Güler (2010) 'de, bunlara ek olarak, Sayıştay'ın kamu mali yönetim ve kontrol sistemi destekler mahiyette faaliyetle bulunarak, kamudaki iç denetim sisteminin gelişmesinin sağlanacağını değerlendirmektedir. Güler (2010, s.152).

Binici ve Türkyener (2010), 832 sayılı Sayıştay Kanunu (1,28,38 ve ek 12.maddeleri) ve 5018 sayılı kanun (2,3,68 ve 81.maddeleri) ile birlikte ikincil mevzuatlar çerçevesinde MSB ve İçişleri Bakanlığı'nın denetiminin gerçekleştirildiğinden bahsetmektedir. Binici ve Türkyener (2010, s.102). Binici ve Türkyener (2010) Kamu denetçiliği kurumu 2012 yılında 6328 sayılı kanunla kurulmuştur. yasama, askeri nitelikli işlemler ve yargı denetimi kamu denetçisinin yetki alan dışında tutulmuştur Türk silahlı kuvvetlerinin idari işlem,eylem ve denetim kapsam dışında bırakılması yerine yasal bir düzenleme ile uzman denetçilerin iyi bir eğitimden geçirilerek denetim mekanizmasının içine alınmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir. Aktel, Kerman, Altan, Burhan (2013, s.29-33)

MSB Denetim Birimi Başkanlığı ile ilgili denetimin bağımsızlığı konusunda yapılan çalışmalar ise, daha çok kamu denetimini kapsamaktadır. Denetimlerin en kritik meselelerinden biri olan bağımsızlıkla ilgili olarak Yavuz (2011) "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi" Yavuz (2011, ss.147-162) adlı makalesi ile katkıda bulunmuştur. Bu konuyla ilgili olarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca Bağımsız Denetim Yönetmeliği (26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır) oluşturulmuş ve hukuksal boyutu tamamlanmıştır. Özellikle bahsi geçen yönetmeliğin 5. Bölüm Madde 22' de bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması hükmü yer almaktadır. Ayrıca Türkiye Denetim Standartlarından, Bağımsız Denetim Standardı 200 (Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir) çerçevesinde Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama kısmını A.16.paragrafında da denetçinin bağımsızlığına ilişkin hüküm bulunmaktadır.

Çelikay (2014)'da iç denetim biriminin bağlı olacağı departman konusunun bağımsızlığını etkilemesi durumunu ele almış, denetim yapacak birimin denetim raporunu doğrudan kurum yöneticisine sunmasının iç denetim faaliyetlerinde bağımsızlığı sağlamanın iyi bir yolu olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, Fransa'da yapılan bir araştırma ile iç denetimin hem yönetime hem denetim komitesine rapor vermesinin bağımsızlık ve objektifliği garanti altına alma konusundan bahsetmiştir. Çelikay (2014, s.122-123)

MSB denetçileri ile, denetçi bağımsızlığı konusunda fikirlerini almak için görüşmeler yapılmıştır. Bu konuyla ilgili yetkili kişiler ve iç denetim birimi, bağımsız ve objektif şekilde faaliyetlerini yürüttüğünü ifade etmektedir. Ancak gözden kaçırılmaması gereken unsur, bu komutanların denetim görev süreleri bittikten sonra, denetledikleri karargahlarda ya da birliklerde başka bir görevde bulunmaları söz konusu olabilmektedir. Görüşmelerde, MSB denetçileri, iç denetim görevinde bulunan bir komutanın, üst yöneticilik dışında başka bir hiyerarşik kademeyle ilişkilendirilmediğini söylemekteyse de, bu göreve atanan denetçi komutan, zaman içinde denetlediği birliklerde kendisinden sıralı/kıdemli amirlerinin astı olarak görev yapma olasılığını ortadan kaldırmamaktadır. Yine MSB denetçileri, denetim görevleri süresince bağımsızlıklarını Millî Savunma Bakanlığı Teftiş Hizmetleri Yönergesine dayanarak ileri sürmüşlerdir. İç denetçiler denetim birimi başkanlığından tayinle ayrıldıktan sonra çeşitli idari faaliyetlerde de görev alabilirler. Yine denetçiler denetim görevi ile mevcut iç denetim faaliyetinde kuruma değer kattıklarını ifade etmektedir ve iç denetim biriminin danışmanlık fonksiyonunu etkin olarak yerine getirdiklerini de savunmuşlardır. MSB İç Denetim Birimi Başkanlığına, denetçinin uluslararası iç denetim standartlarına uygun ölçüde yetkilendirildiklerinin altını çizmektedirler. İç Denetim Birimi Başkanı, iç denetçilerin iş performansı ile ilgili performansını geliştirmeye yönelik olarak, iç denetçilerle düzenli değerlendirme toplantıları yaptıklarını ve iç denetim için gerekli yeteneğe, tecrübeye sahip olduklarını ifade etmişlerdir (Millî Savunma Bakanlığı Hesap Teftiş Yönetmeliği 4.madde (c) ve (ç) bendi ve 6.madde), (926 numaralı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu 118.madde).

İç denetim hizmetlerinin dışarıdan satın alınması kararı ile bu kararı etkileyen faktörler ve satın alınmaya yönelik özelliklere ilişkin çalışmada uyguladıkları anket sonucunda Dinç ve Gerekan (2008); şirket ortak ve yöneticilerinin yaklaşık yarısının iç denetimde dış kaynak kullanmayı düşünmediklerini tespit etmişlerdir Dinç ve Gerekan, (2008,s. 86). MSB'lı denetçilerinin büyük bir kısmı, bu konuda TSK'lerinin dışarıdan alınacak iç denetim hizmetinin güvenlik açısından zafiyet yaratacağı görüşünü savunmaktadır. Aynı şekilde, dışarıdan sağlanacak bir hizmetin birlik özelliklerini de tam olarak kavrayamayacağı görüşü hakimdir. Ancak denetim sınıfı gibi gruplanma yapısının uygun olacağı görüşünü benimseyen denetçi komutanlara da rastlanmıştır.

3. Türk Silahlı Kuvvetleri'nde İç Denetim Süreci , İç Denetçi Yetki ve Sorumlulukları

MSB'lı İç Denetim Birimi Başkanlığı; İdari Kısım, Plan ve Koordinasyon Kısımı ile iç denetçilerden oluşmaktadır. İç Denetim Birimi Başkanlığı üst yöneticiye bağlı olarak faaliyetlerini yürütür (MSY 187-İç Dnt, 2010,ss. 2-7).

3.1. Türk Silahlı Kuvvetleri'nde İç Denetim Süreci

TSK'da, Millî Savunma Bakanlığı (MSB) na bağlı asker kökenli denetim elemanları ile yapılan denetim, iç denetim olarak tanımlanmaktadır. TSK, devletin diğer genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşları gibi denetlenerek, harcamaların kontrol altına alınması ve bu harcamaların, yürürlükteki mevzuata uygun olup olmadığının kesin sonuca bağlanması bu güne kadar süre gelen iç denetim işlemi ile yapılmaktadır. Hali hazırda, TSK'daki iç denetim, MSB bünyesinde yer alan iç denetim birimi başkanlığına kendi yönetmelikleri doğrultusunda tayinle atanan müfettiş subaylar tarafından yapılmaktadır (Millî Savunma Bakanlığı Hesap Teftiş Yönetmeliği 4.madde (c) ve (ç) bendi ve 6.madde), (926 numaralı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu 118.madde)

İç denetim süreci, İç Denetim Birimi Başkanlığına denetim evresinin belirlenmesi ile başlar. Denetim evresi, her mali yılın başlangıcında sonuna kadar geçen süre içinde planlanır. Denetim evreleriyle birlikte denetim alanları da başkanlıkça belirlenir. Denetim alanları, her mali yılda düzenli olarak denetlenen alanlardır. Risk kriterlerinin belirlenmesi, tanımlanması, derecelendirilmesi ile başkanlıkça yapılan çalışmalar planlamaya eklenir. Planlama aynı zamanda denetim alanlarındaki önceliğinde belirlemesi bakımından önemlidir. Başkanlık bu hazırlıklarını tamamladıktan sonra bir mali yıl içinde yapılacak alan içi denetim planını hazırlayarak bakanlık (MSB) onayına sunulur. Bakanlık onayı alındıktan sonra plan, "Denetim Planı" haline getirilir. Denetim Planı yıllık programı şekline dönüştürülür. Bu program görevlendirme yazısı ile denetleyicilere ve bilgilendirme yazısı ile de denetlenecek birimlere yayınlanır (MSY 187-İç Dnt., 2010,ss. 2-7).

Yıllık Denetim Programını alan İç Denetçi, denetimin süre planı ve kontrol listelerinin hazırlanması ile denetim amaçlarının belirlenmesini sağlar. Denetçi, bilgi toplama ve ön araştırma ile denetim hazırlıklarına başlar. Eğer gerek duyarsa denetleyeceği birimlerden bilgi ve belge ister. Gelen bu bilgi ve belgelerdeki verileri değerlendirerek risk kontrol matrisini hazırlar ve denetim kapsamını belirler (MSY 187-İç Dnt, 2010,ss. 4-6).

İç Denetim Başkanlığının göndermiş olduğu bilgilendirme yazısını alan denetlenen birim, denetlenme hazırlıklarına başlar. Ayrıca iç denetçi tarafından istenen bilgi ve belgeleri eksiksiz olarak denetçiye gönderilir.

Denetlenen birime gelen İç Denetçi, ilk önce bireysel çalışma planını hazırlar. Denetlemeye başlamadan önce hazırlamış olduğu denetleme testlerini hazırlar ve uygular. Bu testlerle, denetlenen birimin denetime hazırlanma derecesi öğrenilir. Testin neticesinde elde edilen bulguların oluşturularak yapılacak denetleme ile ilgili öneriler geliştirilir böylece risk değerlendirmesi de yapılır. Denetim süresince yolsuzluk ve usulsüzlük bulgularına rastlanıp rastlanmadığı araştırılır. Eğer rastlanılırsa, bu bulgular üst yöneticiye ve Bakanlık ile denetlenen birlik ve kuruma gönderilir. Bulgular incelenir ve yasal işlem yapıp yapılmamasına karar verilerek denetim kapanış toplantısı yapılır (MSY 187-İç Dnt,2010,ss. 1-3).

Kapanış toplantısında denetimin sonuçları ve eylem planının değerlendirilmesi yapılır. Değerlendirmenin sonunda iç denetçi tarafından iç denetim raporu hazırlanır. Bu rapor İç Denetim Birim Başkanlığına sunulur. İç denetim Birim Başkanlığı, iç denetçiden gelen bu raporu üst yöneticiye (Bakanlığa) sunarak bu rapor hakkında değerlendirme bekler. Raporun üst yöneticinin değerlendirmesi doğrultusunda ilgili adreslere dağıtımı yapılır. Denetlenen birlik raporda belirtilen hususların uygulanması ve sonuçların periyodik olarak İç Denetim Başkanlığına bildirilmesini sağlar. İç Denetim Başkanlığı, denetlenen birim tarafından kendisine gönderilen sonuçları, izleme değerlendirmelerini de katılarak iç denetim rapor özetinin hazırlanması için iç denetçiye gönderir (MSY 187-3 (B), 2006,ss. 2-8).

İç denetçi, eylem planı tümüyle sonuçlanana kadar uygulamaların izlemesini yaparken, diğer taraftan raporun özetini İç Denetim Başkanlığına sunar. İç Denetim Başkanlığı bu özeti üst yöneticiye (Bakanlığa) sunar.

Sonuç olarak iç denetçi tarafından yapılan denetim sonucunda, yolsuzluk ve usulsüzlük dışında denetimde görülen maddi hatalar denetçi tarafından izlenir ve giderilmesi sağlanarak dosya kapanır. Denetimde görülen usulsüzlükler, Sayıştay Başkanlığının ilgili dairelerinde yargılanarak ya yasal yolla dosyanın kapatılması için sorumlular hakkında adli mahkemelerinde kanuni tahkikat başlatılır ya da dosya Sayıştay'ca yasal takibe gerek olmaksızın İç Denetim Başkanlığına iade edilir (MSY 187-İç Dnt, 2010,ss. 6-7).

3.2. Hesap İç Denetimi

Hesap İç Denetimi, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uygulanmakta olan özel kanunlar, yönetmelikler ve ikmal talimatlarındaki esaslara bağlı kalmak kaydıyla, devlet bütçesi veya birim bütçesinin usulsüz sarfi ile haksız fiile uğrayıp uğramadığının tespiti ve devre hesabının devlet adına kesin olarak sonuçlandırılması işlemidir (MSY 187 (3B), 2006, md 2). Bahsi geçen yönergeye göre hesap iç denetimi yapılmaktadır.

3.3. Durum İç Denetimi

Durum iç denetiminde ise hesap ve özel iç denetimi ile ilgili olup, Saymanlık ve Birimlerin kayıtlarında gösterilen mal, para, pul ve diğer her çeşit kıymetlerin yerinde görülerek bunların yeri, depolama şekli, miktarı ve nitelikleri bakımından kontrol edilmesidir (MSY 187 (3B), 2006, md 26).

Kontrol edilen, sayılan, tartılan veya ölçülen her kalem mal veya diğer maddeler için iç denetimi yapılan dönemi izleyen yıl veya yıllara ait bütün giriş ve çıkışlar, belge ve kayıtlardan kontrol edilir ve sonuçta o gün kasa, depo, ambar, kiler ve saymanlıkça desteklenen birlik ve kurumlarda (mutemet, mal sorumluları üzerinde bulunanlar da dahil) bulunması gerekenlerin miktarları tespit edilerek sayımda bulunan miktarlarla karşılaştırılır. (MSYT 187-1(A), 2008, md 26).

Durum iç denetimi mal saymanlıkları ve birimlerin durum iç denetimlerini içermektedir.

3.3.1. Mal Saymanlıkları Durum İç Denetimi

Depo ve/veya ambarlarda bulunan malın miktarı ve durumu ile bunlara ilişkin kayıtlarının tutulup tutulmadığı, iç denetçi veya iç denetim kurulunca gerekli görülen malın sayılması ile ilgili kontrol yapılır. Sayman ve sorumluların önünde yapılan bu sayımların sonucu, "Durum İç Denetiminde Sayılan Tartılan/Ölçülen Malları Gösterir Çizelge" doldurulur (MSY 187 (3B), 2006,ss. 4-14).

3.3.2. Birimlerin Durum İç Denetimi

TSK'da yer alan birimler şunlardır; İhale Komisyon Başkanlıkları, İç Tedarik Dairesi Başkanlığı Satın alma Sekreterliği, Dış Tedarik Birimleri, yapım işleri ihaleleri, İnşaat Emlâk ve NATO Enfrastrüktür Bölge Başkanlığı İnşaat Şube Müdürlükleri, Muayene Ve Kabul Komisyon Başkanlıkları, Ordu Evleri, Kadrolu Askeri Gazinolar ve Sosyal Tesislerin, Türk Silahlı Kuvvetleri Özel Eğitim Merkez Komutanlıkları (askeri kamplar), askeri dergiler, Milli Savunma Bakanlığı Öğrenci Yurt Müdürlükleri, Dernekler, Milli Savunma Bakanlığı ve bağlı kuruluşlar bünyesindeki vakıflar, döner sermayeli birlik veya kurum döner sermaye saymanlıkları, kantinler, kadrosuz askerî gazinolar ile kadrosuz sosyal tesisler ve askeri müzelerdir.

Denetçiler, yukarıda sayılan bu birimlerin denetimini MSB Teftiş Hizmetleri Yönergesi (MSY 187, 2006) doğrultusunda yapmakta ve yerinde görülerek tespit ve kontrol edilme işlemini gerçekleştirilmektedir.

3.4. İç Denetçi Yetki ve Sorumlulukları

İç denetçi, nesnel risk analizlerine dayanarak idarenin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirebilecek, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapacak ve önerilerde bulunacak bir karakterdedir. İç denetim uzun eğitim ve sistematik çalışmayla sağlanacak belirli bilgi birikimini gerektirmektedir. Mesleğe girmek için uzun ve özel bir eğitime ihtiyaç vardır. Wilson ve Root (1989 pp.1-9).

İç Denetçinin temel görevi, harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak, idarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve hedeflere, uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek ve mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmaktır (MSB 4734 Sayılı Kanunun İstisna 3/B Maddesi Kapsamındaki Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin İç Tedarik Yönergesi, 2003,ss. 7-15).

İç Denetçi, denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak ve bunları takip etmek, denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlanıldığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek, idarece üretilen bilgilerin (faaliyetlere yönelik olarak düzenlenen her türlü raporlar, istatistiki bilgiler, çizelgeler gibi doküman) doğruluğunu denetlemek, suç teşkil eden durumlara ilişkin tespitlerini üst yöneticiye bildirmekten de sorumludur (MSY 187 3(B), 2006,md 3.1-.3.2).

İç denetçi görevlerini yerine getirirken, denetim için her türlü bilgi, belge ve dokümanlar ile nakit, kıymetli evrak ve diğer varlıkları talep edebilir. Denetlenen birim çalışanlarından, iç denetim faaliyetinin gereği olarak yardım alınabilir, yazılı ve sözlü bilgi istenebilir ve denetim faaliyetinin gerektirdiği imkânlardan yararlanılabilir.

İç denetçi, görevlerini yerine getirirken, mevzuata, belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uygun hareket etmek durumundadır. Mesleki bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmek zorundadır. Yetki ve ehliyetini aşan durumlarda İç Denetim Birimi Başkanını haberdar etmek zorundadır. Verilen görevin tarafsız ve bağımsız olarak yapılmasına engel olan durumların bulunması halinde, İç Denetim Birimi Başkanına bu durumun bildirilmesi gerekmektedir. Denetim raporlarında kanıtlara dayanmak ve değerlendirmelerinde tarafsız olmak zorundadır. Denetim esnasında elde ettiği bilgilerin gizliliğini

korumalıdır (MSB 4734 Sayılı Kanunun İstisna 3/B Maddesi Kapsamındaki Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin İç Tedarik Yönergesi, 2003,md 3-1).

4. İç Denetimin Sonuçlandırılması

İç denetim sonucunda yapılan denetim, “Borçsuz”, “Borçlu”, “Adli İşlemden Borçlu” ve “Adli İşlemden Borçsuz” şeklinde dosya ile kapatılır.

İç Denetimin “Borçsuz” Sonuçlanması; İç denetçiler tarafından yapılan Durum ve Hesap iç denetimleri sonunda; herhangi bir hazine zararı ve açık bulunmadığının anlaşılması durumunda ve iç denetimi alınan yıl ile ilgili bir borç söz konusu değil ise dosya “Borçsuz” kapatılır.

İç Denetimin “Borçlu” Sonuçlanması durumu; ordu malı ve diğer kıymetlerde eksik tespit edilmiş ise, ordu malının tedariki, depolanması, dağıtımı, sarfı, muhafazası, elden çıkarma ve kayıt silme işlemleri, ilgili mevzuata uygun yapılmamış ve bu sebeple malzemenin miktar ve niteliğinde hazine aleyhine bir değişme meydana gelmiş ise, çeşitli nedenlerle mallarda ve diğer maddelerde hasar ve zarar meydana gelmiş ise, yapılan harcamalar veya elden çıkartmaların mevzuata aykırı olması nedeniyle hazine zararı meydana gelmiş ise, durum denetiminde, cari yılın hesaplarında bir açıkla karşılaşılması halinde, denetim dosyası ve sandık “Borçlu” kapatılır (MSYT 187-3B, 2006, md 36)

İç Denetimin “Adli İşlemden Borçsuz” Sonuçlanması; MSYT.187-1 (A) md.37 ye göre; iç denetim esnasında yapılan sayımlarda veya belge karşılaştırmaları sonucunda dikkati çekecek derecede fazla mal tespit edilmiş ve iç denetçi tarafından suç unsuru bulunduğu kanaat getirilmiş ise; sorumluların adli mercilere intikal ettirilmesi olayıdır. Mahkemeden sorumlular hakkındaki kararını takiben olay üzerine sayım düzeltme belgesi düzenlenerek fazla mallar irada alınır ve içinde bulunulan yıla dahil edilir, iç denetim dosyası “Adli İşlemden Borçsuz”, sandık “Borçsuz” düzenlenir.

“Adli İşlemden Borçlu” sonuçlanması durumu ise; MSYT.187-3(B) md 35 ye göre, iç denetim sırasında iç denetimi alınan hesap yılına ait tespit edilen hazine zararı veya açık ilgili birlik komutanlığı ve kurum amirliğince hesap iç denetiminden önce mahkemeye iletilmiş ve dava sonuçlanmamış olma durumudur.

5. T.C. Sayıştay Denetimi

Türk Silahlı Kuvvetleri’ni denetleyen bir başka kurumda Türk Sayıştay’ıdır. Türkiye’de kamu yönetiminin denetiminde en üst düzeyde yetkili olan organ, yasama organıdır. Yasama denetimi, parlamenter demokrasinin temelini oluşturur. Anayasamız, genel ve katma bütçeli kuruluşların denetleme yetkisini, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına Sayıştay’a vermiştir. Sayıştay, bu kuruluşların gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemenin yanı sıra, sorumluların hesap ve işlemlerini yargı yoluyla hükme bağlamak ile görevlendirilmiştir. Altındal, (2010, s.7)

MSB ve İçişleri Bakanlığının dış denetimi, 832 sayılı Sayıştay Kanunu (1,28,38 ve ek 12.maddeleri) ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2,3,68,81.maddeleri) başta olmak üzere çeşitli kanun ve yönetmelikler çerçevesinde yapılmaktadır Binici, ve Türkyener (2010, s.102).

Sayıştay denetçilerinin çalışma sistematüğini yani denetimin planlanmasını, uygulanmasını ve raporlanmasını uygulayarak geliştiren ve denetçinin rolünü kamuya daha doğru şekilde açıklayan standartlar olarak kabul edilen ISSAI, 2010 yılında kamu sektörünün denetimi için ortak bir çerçeve olarak kullanılması öngörülmüştür. Standartları oluşturma çalışmalarına INTOSAI tarafından 1983 yılında başlanmış ve Haziran 1992 yılında yayınlanmıştır. Kamu denetimine ilişkin bu standartlar, ülkemizde Sayıştay’ın yapmış olduğu çalışmalar sonucu dilimize çevrilmiştir. Bu çalışmada, ISSAI’nin üç düzeyi (kurucu ilkeler, yüksek denetim kurumlarının işleyişi ve temel denetim ilkeleri) yer almaktadır. ISSAI, henüz uygulanmaya başlandığından denetçilerin beklentilerinde ve çalışmalarında farklılıklar olabilecektir. Parlak ve Parlak (2014, s.10).

Sayıştay, her yıl düzenli ve planlı olarak TSK’yı denetlemekte ve MSB denetiminde, Teftiş Daire Başkanlığı ve Özel Teftiş Kurulunu’nun yaptığı iç denetim verileri ile ilgilenmemektedir.

Sayıştay denetimini yaparken, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi Devlet, özel idare, belediye ve diğer bütün resmi kurum ve kurullarla diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilmektedir (Sayıştay Kanunu 29.madde). Ordu evleri kanunen Sayıştay denetimi kapsamında bulunmamakla birlikte, bağlı bulunduğu komutanlığın ihalelerinin denetiminin yapılabilmesi için ilgili belgelere ihtiyaç duyulmaktadır. Ordu evlerinde çalışan kamu personelinin giderleri, elektrik, su, doğalgaz faturaları, servis hizmetleri, bakım onarım işleri ile ilgili mal alımları gibi harcamalar komutanlık bütçesinden karşılanmaktadır. Binici, ve Türkyener (2010, s.103).

6085 sayılı kanunla daha önce yapılamayan performans, proje ve program denetimleri bu kanunun 03.12.2010 tarihinde yürürlüğe girmesi ile zorunlu hale gelmiş, yani askeri harcamaların denetim kapsamı genişletilmiştir. Bu kanun ile, Sayıştay, TSK denetiminde düzenlilik denetimi adı altında mali tabloları, gelir, gider ve malların yasal düzenlemeler ile uygunluk ve kamu denetimini, diğer kamu kurumlarında olduğu gibi yapmaktadır. Denetçiler, hesapların ve belgelerin kanunlara ve mevzuatlara uygunluğunu incelemektedir. Fakat savunma, güvenlik ve istihbarat ile ilgili kamu idarelerinin sahip oldukları devlet mallarının denetleyerek ve bu denetim sonucunda raporlar hazırlayarak kamuoyuna duyurulmasına ilişkin esasların ilgili kamu kurumlarının görüşleri alınarak Sayıştay tarafından hazırlanıp Bakanlar Kurulu’nca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenecektir. Yeni getirilen düzenleme ile TSK içinde döner sermaye birimleri de dış denetim altına alınmıştır. 2012 itibarıyla ordu evleri, askeri gazinolar, askeri kamplar, askeri kantinler ve benzeri kuruluşların Sayıştay tarafından denetlenmesi zorunlu hale gelmiştir. Altay (2011, s.301).

6. Amerika Birleşik Devletleri Ordu Muhasebe Denetimi

Bağımsız denetim konusunda Amerika Birleşik Devletleri (ABD) deneyime sahiptir. Bu deneyimden Avrupa Birliği ve birçok ülkede faydalanmıştır. ABD sivil denetim alanında olduğu gibi ordusu denetim alanında güçlü bir geleneğe sahiptir.

Amerikan Ordusunun iç denetimini “Ordu Denetim Ajansı” (U.S. Army Audit Agency- AAA) üstlenmiştir (www.hqda.army.mil/.../USAAA_Strategic e.t 2012).

Ordu Denetim Ajansı Genel Müdürlüğü Fort Belvoir, Virginia'dadır. Amerika Birleşik Devletleri'nde 19 ve 3 yurt dışı olmak üzere 22 saha ofisine sahiptir. Ajansta (607 sivil ve 1 askeri) 608 personel denetim konusunda yetkilidir (http://en.wikipedia.org/United_States_Army_Audit_Agency e.t. 2012).

Ordu Denetim Ajansı, ABD Ordusunda sadece iç denetim yapan bir kuruluştur. Ajansın misyonu, tarafsız ve bağımsız denetim hizmetleri sağlayarak Amerikan Ordusuna hizmet etmektir. Ajans, bu misyonu gerçekleştirmek için, genel kabul görmüş devlet denetim standartları ile bir ordunun varlığını sürdürme, fonksiyon, program ya da etkinliğe uygun olarak, bağımsız, kapsamlı ve objektif değerlendirmeler yapmaktadır. Bu standartlara uygun olarak, Ajans denetimlerini mali denetim, uygunluk ve performans denetimi şeklinde yapmaktadır (http://www.hqda.army.mil/aaaweb/ career.htm e.t.2012).

Ordu Denetim Ajansı, dünyada ABD ordusunun denetimini yapmak üzere üç yurt dışı (Kore, Hawaii ve Almanya'daki ABD askeri birlikleri) bürosunda denetim işlevini gerçekleştirmektedir. Ajans; Ordu Denetim Başkanı, Denetim Başkanı Baş Yardımcısı ve her biri alanındaki operasyonlarının belirli açılardan sorumlu olan üç yardımcı denetçiler (Genel, Tedarik ve Lojistik) ile denetimini yapmaktadır (http://www.hqda.army.mil/.../USAAA_Strategic e.t 2012).

Amerika ordu denetimi ile ilgili birimlerden biri de Amerikan Sayıştay'ı (Government Accountability Office-GAO) dır. 50 eyaletten oluşan ABD'de her eyalette görev yapan Federe Devlet Sayıştaylarının yanı sıra Washington'da 1921'de kurulan, bağımsız bir organ olan Federal Sayıştay bulunmaktadır. Köse, (2007,s.165). Federal Sayıştay (Amerikan Sayıştay'ı) ve Eyalet Sayıştay'ları birbirleriyle bağlantılı olmaksızın denetim yapmakta, ancak birbirleriyle işbirliği içinde bulunmaktadır. Alptürk (1991,s.42).

Amerikan Sayıştay'ı Ordu Denetim Ajansı'nın denetim verilerini kullanarak denetimini yapmaktadır. Bu denetim, mali ve performans denetiminden düzenlilik denetimine ve politika analizine kadar geniş bir denetim yelpazesini içermektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere, T.C. Sayıştay'ı MSB Teftiş Dairesi Başkanlığı'nca yapılan denetim ile ilgilenmeyip, denetim faaliyetlerini kendi yöntemleriyle yapmaktadır. Bu yönüyle, Sayıştay'ın denetim faaliyetlerini baştan yapması, harcanan zaman ve maliyetlerde artışa neden olmaktadır.

7. Sonuç

TSK'nın denetimini iç denetim ve kamu denetimi olarak iki yönden değerlendirmek gerekir. Birinci yönü MSB'lığı İç Denetim Birimi Başkanlığı tarafından kendi bünyesinde oluşturulan ve denetçileri atama ile göreve getirilen iç denetim, ikinci yönü ise, Sayıştay tarafından her yıl düzenli ve planlı olarak yapılan kamu denetimi faaliyetleridir.

TSK, diğer kamu ve kuruluşlarından farklı olarak “yurt savunması” gibi hayati bir görevinin olması, ülkede yaşayan herkesin yaşamlarını huzur ve güvenli sürdürmesi iç ve dış tehditlerden uzak endişesiz bir ortamda gerçekleştirilmesi için düzenlenmiş, eğitilmiş bir kurumdur. Bu kurum, görevlerini yerine getirebilmek ve idamesini sağlamak için ihtiyaç duyduğu tüm malzemeyi devlet bütçesi kanalıyla tedarik etmek zorundadır. Bu zorunluluk, her yıl planlanan Genel Bütçeden belli bir oranda pay alması ve yıl içinde planlı ihtiyaçlarını yerine getirmesidir. Dolayısıyla, devlet bütçesinden almış olduğu her kuruluşun hesabı, (harcamalarının yürürlükte bulunan mevzuata uygun harcanıp harcanmadığının) yine anayasal bir kuruluş olan Sayıştay tarafından denetlenmektedir. Kamuoyunda oluşturulan yanlış algının tersine TSK, devlet tarafından denetlenen bir kurumdur. INTOSAI tarafından oluşturulan ISSAI'nın kullanılmasına Sayıştay'ca verilen destek ve önem, ülkemizde TSK'daki dış denetime yansarak denetim kalitesini yükseltecektir.

Halen TSK'da uygulanan sistemde iç denetim, askeri personel tarafından, dış denetim ise, Sayıştay'ın sivil personeli tarafından yapılmaktadır. MSB iç denetçisi, TSK'nın çeşitli kademelerinde çalışmış, tecrübeli personellerden atanmakta ve bir aylık süreli bir kurs verilerek göreve başlanmaktadır. Bu personel, genelde iki ve ya dört yıl süre ile görev yapmaktadır. Bu personelin yapacağı denetime getirebilecek en büyük ve haklı eleştiri, “tarafsızlıkları” konusunda olmaktadır. Zira TSK atama sistemi gereği bu personel, denetledikleri birliklerde ya çalışmış ya da çalışma ihtimalinin olması durumudur. Başka bir ifade ile, “emir komuta ilişkisinin” yapılan denetimin tarafsızlığına gölge düşürmesi olasılığının olmasıdır. Çünkü her denetlenen birliğin bir üst birliği, aynı zamanda denetleyicilerin sıralı amirleri olabilme durumudur. Bir iç denetçinin çalışmış olduğu bir birlikte bir sonraki yıl o birlikte denetim yapması ihtimalinin olması (tersi olması da mümkün olabilir), denetlemenin özüne aykırı olduğu gözükmektedir.

Bu olasılık, ne kadar sağlıklı bir denetleme yapılsa yapılsın, denetlenen ve denetçi üzerindeki şaibeyi ve şüpheleri yok edememektedir. Bu nedenle asker için güvenlik ve istihbarat konularında zafiyet yaratmayacak, sivil toplum içinde askeri harcamaların denetiminde tatmin edici sonuçları için bir sistemin veya yeni düzenlemelerin getirilmesi gerekli görülmektedir.

ABD'de iç denetim “Ordu Denetim Ajansı” tarafından yapılarak, tarafsızlık ve bağımsızlık ilkesine bağlı kalınmaktadır. TSK'da ise iç denetim,askeri personelin geçici olarak görevlendirilmesi yoluyla yapılması tarafsız ve bağımsızlıkları konusunda tereddütlere neden olmaktadır.

Bu tereddütleri en aza indirebilmek/ ortadan kaldırmak için, TSK'nın ordu iç denetiminde, MSB'lığındaki, askeri hâkim sınıfı gibi bağımsız bir askeri sınıf kurulmalıdır. Bu sınıf “denetçi” adı altında ya üniversitelerde TSK nam ve hesabına okutulmalı ya da bu tür eğitim almış üniversite mezunlarından denetçi temin edip temel askeri eğitimden sonra yemin ettirerek MSB'lığı iç denetim dairesinde istihdam ettirilmelidir. Bu personel, idari bakımdan MSB'lığına bağlı olmakla beraber denetim bakımından Sayıştay'ın kontrolünde bağımsız çalışmalıdır. Atama, terfi ve sicil konularında askeri amirlerden soyutlanmalı, emir-komuta baskısı kaldırılmalıdır.

Bu çalışmada baz alınan ülke olan ABD, ordu iç denetiminde bağımsız denetim firması olan Ordu Denetim Ajansını kullanmaktadır. Bu durum ordu iç denetimine farklı bir bakış açısı getirmektedir. Bu ülkede Ordu Denetleme Ajansı, Maliye Bakanlığı yetkisinde çalışmaktadır. Görevi, askeri tesislerin ve birliklerin denetimi ve muhasebe hesaplarının kontrolü olan ajans, bağımsız hizmet vererek hem kamuoyuna hem de Amerikan ordusuna hizmet vermektedir.

Amerika Sayıştay'ı yaptığı denetim faaliyetlerinde "Ordu Denetim Ajansı"nın tüm verilerinden yararlanmakta ve işbirliği içerisinde hareket etmektedirler. Bu yönüyle, yapılan hem iç hem de dış denetimlerde güvenilirlik düzeyi yükselmekte, ayrıca zaman ve maliyetlerde tasarruf sağlanmaktadır.

KAYNAKÇA

- Aktel, M., Kerman, U., Altan, Y., Lamba, M., Burhan, O. (2013) Türkiye İçin Yeni Bir Denetim Modeli Kamu Denetçiliği. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (9), 29-33.
- Alptürk, G. (1991). Amerikan Sayıştay'ı ve Performans Denetimi. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:4 (Özel Sayı), 43-55.
- Altay, U. (2011). Türkiye'de Askeri Harcamaların Denetiminde Yeni Sayıştay Kanunu'nun Getirdiği Açılımlar, *Dış Denetim Dergisi*, Ocak-Şubat-Mart, 301.
- Altındal, H. (2010). Türk Silahlı Kuvvetleri'nin Türkiye Büyük Millet Meclisi Adına Sayıştay Tarafından Denetimi:Değişen Anayasa Ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme. *Sayıştay Dergisi* Sayı:79, 7-15.
- Binici, Ş. (2010). *Savunma Harcamalarının Sayıştay Denetiminde Karşılaştırmalı Bir Analiz: Türkiye, ABD, Fransa ve Almanya Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kara Harp Okulu Savunma Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Binici, Ş.ve Türkyener C.M.(2010). Askeri İhalelerin Sayıştay Denetimi, *Dış Denetim Dergisi*, Ekim-Kasım-Aralık, 102-103.
- Çelikay, Ş. (2014). Türkiye'de İç Denetimin Kamu ve Özel Sektör Uygulamaları Açısından Karşılaştırılması, *MÖDAV*, 1, 122-123.
- Dinç, E. ve Gerekan, B. (2008). İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,13 (3), 67-88.
- Eski, S. (2004). *Türk Silahlı Kuvvetleri Sosyal Tesisinde Muhasebe Ve Denetim Organizasyonu*. (Yayınlanmış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Göksu, H.T. (2010). Savunma Harcamalarının Denetimi:Teorik Gerekeçe ve Türk Sayıştay'ının Normatif Konumu. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:76, 47-61.
- Güler, C. (2010). Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim. *Dış Denetim Dergisi*, Sayı:3, 145-153.
- Gürkan, N.Z. (2009). *Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Köse, Ö. (2007). *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*. Ankara: 145.Yıl Yayınları.
- Milli Savunma Bakanlığı 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu İstisnalar (3.B) Mal ve Hizmet Alımları Yönergesi (2009). Ankara:Genelkurmay Basımevi.
- Millî Savunma Bakanlığı Denetleme ve Değerlendirme Yönergesi (2006). MSY 187-3(B).
- Milli Savunma Bakanlığı Hesap Teftiş Yönetmeliği (2002), Resmi Gazete Sayısı: . 24907.
- Millî Savunma Bakanlığı İç Denetim Yönergesi (2010), MSY 187- İç Dnt., Ankara: Genelkurmay Basımevi.
- Özeren, B. (2006). INTOSAI: Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi.
- Parlak, M. ve Parlak Z. (2014). Sayıştay Denetçilerinin İlgili Algıları, Beklentileri ve Görüşleri Üzerine Bir Anket Çalışması. *Sayıştay Dergisi* Sayı:92, 10.
- Wilson, J. D.ve Root, S. J. (1989), *Internal Auditing Manual*, Second Edition. New York: Macmillan.
- Yavuz, M. (2011). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:107, 147-162.
- 26.12.2007 tarihli 26738 sayılı Resmi Gazete
- 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmi Gazete (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca Bağımsız Denetim Yönetmeliği)
- 832 Sayılı Sayıştay Kanunu
- 926 numaralı Türk Silahlı Kuvvetleri Personel Kanunu
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- <http://www.byegm.gov.tr> (e.t. 26.02.2015). (T.C.Başbakanlık BasınYayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğü)
- <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayin2.asp?id=125> (e.t.25.02.2015)
- http://en.wikipedia.org/United_States_Army_Audit_Agency (e.t. 2012)
- <http://www.hqda.army.mil/aaaweb/career.htm> (e.t. .2012).
- http://www.hqda.army.mil/.../USAAA_Strategic (e.t.2012).