

KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM MEKANİZMASININ REORGANİZASYONU

Orhan Veli ALICI*

ÖZ

Merkezden ve yerinden yönetim ilkelerine göre teşkilatlanmış İdare; görev, yetki ve sorumluluklarını yerine getirme konusunda önceden belirlenmiş esaslara göre belirli periyotlarda denetime tabi tutulmaktadır. Bu görevi icra eden mercii ve görevliler açısından denetimi iç ve dış denetim olarak ikiye ayırdığımızda İdarenin kendi iç denetim mekanizmaları ile yapmış olduğu denetimin dış denetime nazaran daha uzun süreli, ayrıntılı ve iç işleyişin daha bilinir olmasına bağlı olarak değer katıcı olacağını söylemek mümkün olacaktır. Bu nedenle kurumların amaçlarına ulaşması konusunda daha yapıcı ve yol gösterici bir göreve de sahip olan iç denetim birimlerinin yaşanan Kamu Yönetimi Reformları ve paradigma değişimleri sonucunda farklılaştıkları ve eksen kaymasına maruz kaldıkları görülmektedir. Bu makalede de İç Denetim Birimleri ile Teftiş Kurulu Başkanlıklarının reorganizasyonu bağlamında bir tek tipleşme örneği olacak Denetim Kurulu Başkanlıkları adı altında farklı bir model önerisi yapılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Denetim Birimleri, İç Denetim, Teftiş Kurulu, Denetim Kurulu Başkanlığı.

THE REORGANIZATION OF INTERNAL AUDIT MECHANISM IN PUBLIC ADMINISTRATION

ABSTRACT

Administration which is organized according to the principles of centralized and onsite management, is subjected to audition for fulfilling its tasks, authorities and responsibilities due to the predetermined basis in certain periods. When we divide the audition in to two parts as internal and external from the perspective of the officers who perform this duty, it is possible to say that the audition which is done by the administration's its own internal audition mechanisms are more detailed, longer and adds value compared to the external audition due to knowing the internal processes. Therefore it is seen that internal audition units which have a more constructive and guiding role for achieving the administration's goals, differentiate and exposed to an axis shift because of the public administration reforms and paradigm changes. In this article a proposal of a different model under the name of the Audition Boards which will be an uniformity example will be done in the context of the reorganization of the internal audition units and the inspection boards.

Keywords: *Audition units, Internal audition, Inspection board, Audit board.*

* Dr./Kamu İç Denetçisi, orhan_alici@hotmail.com

Bu makale iThenticate sistemi tarafından taranmıştır

GİRİŞ

Türkiye'nin İdari Teşkilatı, kuruluş ve görevleri itibariyle merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanmaktadır. Merkezden ve yerinden yönetim ilkelerine göre teşkilatlanmış İdare ise görev, yetki ve sorumluluklarını yerine getirme konusunda önceden belirlenmiş esaslara göre belirli periyotlarda hiyerarşik ve vesayet denetimine tabi tutulmaktadır. Hiyerarşik denetim iç denetimi, vesayet denetimi de dış denetimi ifade ettiğinden İdare içinde ve dışında gerçekleşen denetimin niteliği, kapsamı, tesiri gibi konularda çeşitli ayrımlar ve sonuçlar açığa çıkmaktadır. Bu bağlamda İdarenin kendi iç denetim mekanizmaları ile yapmış olduğu denetimin dış denetime nazaran daha uzun süreli ve kapsayıcı olduğu, ayrıca iç işleyişin bilinmesine bağlı olarak daha detaylı bir nitelik arz ettiği malumdur. Küresel ve politik nedenlere bağlı olarak son yıllarda yaşanan reformist hareketlerden sonra gerek İdarelerin teşkilat yapısında gerekse de buna bağlı olarak idare içi denetim organlarının yapılarında ve denetim tekniklerinde önemli değişim ve dönüşümler yaşanmıştır. İç denetim özelinde denetim birimlerinin çeşitlenmesi ve fonksiyonel dönüşümlere tabi tutulması süreci sonrasında kurum içi farklı denetim yapılarının oluşturulması öngörülen yararların yanı sıra önemli sakıncaları da beraberinde getirmiştir. Yeni kurulan iç denetim birimleri ve iç denetçi kadroları ile beraber teftiş kurulu başkanlıkları da reformist bir hareketle birçok bakanlıkta isim ve fonksiyon değişikliğine gitmiştir. Böylece teftiş yerine rehberlik ve denetim fonksiyonunu öne çıkararak var olma sürecinde yaşanan değişimlere adapte olmaya çalışmışlardır. Ancak bu durum İdarelerde çift başlı denetim sorununu beraberinde getirmiştir. İç denetimin “rehberlik faaliyeti” ile “önleyici denetim” fonksiyonu teftiş kurullarının “rehberlik fonksiyonu” ile çelişmiş, süreç denetimi yapan iç denetim birimleri ile birim denetimi yapan teftiş kurulları denetim sürecinde de karşı karşıya gelmeye başlamışlardır.

Çift başlı denetim yapılarıyla beraber bu denetim birimlerinin görev alanları ve konularında yaşanan çakışmalar denetimin tesirini ve bu yapılarla olan bakış açısını da doğrudan etkilemiştir. Denetim kaynaklarının bu çerçevede yeterince verimli kullanılamaması denetim israfı gibi eleştirileri de beraberinde getirmiştir. Bu makalede merkezi yönetimde ve bazı yerel yönetim birimlerinde kurulan iç denetim birimleri ile geçmişten günümüze köklü bir yapıyı anlamlandıran, hatta “kadim” lafzı ile nitelendirebileceğimiz teftiş kurulu başkanlıkları özelinde çeşitli değerlendirmelere gidilerek bu iki yapının İdareler bağlamında tek bir potada eritilip eritilemeyeceği sorunu üzerinden Denetim Kurulu Başkanlığı adı altında bir model önerisinde bulunulacaktır.

I. Kamu Yönetiminde Denetim

Denetim; gerçekleşen sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar ve standartlara göre, tarafsız bir şekilde analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak şeklinde tanımlanmaktadır. Ayrıca denetim kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli bir süreç olarak da tanımlanmaktadır (Sayıştay, 2000: 15). Bu tanımlardan hareketle denetimin; örgütün yapısının, işlerliğinin ve uğraşlarının yasalar, tüzükler, kararlar ve kurallar çerçevesinde değerlendirilmesi için yapılan tüm faaliyetler bütünü olarak açıklamak yerinde olacaktır (Bozkurt vd., 1998: 62).

Denetimin tarihi yönetimin varlığı ile başladığı öngörülmekte birlikte bu günkü anlamda siyasal ve sosyo-ekonomik boyutları olan kamusal denetimin kökeni ise demokrasinin doğuşu ile eşzamanlı olduğu düşünülmektedir. Latince “duymak” anlamına gelen “auditus” kelimesinden türediği düşünülen “denetim” fonksiyonunun tarihinin M.Ö. 3500 yılına dek uzadığı da aktarılmaktadır (Arslan, 2015: 42). Süreç içerisinde yönetim modellerinin değişimine bağlı olarak denetim de bu değişimden etkilenmiştir. Araç-amaç ilişkisi bazında bakıldığında ise yönetimin bir fonksiyonu olan denetim, bir amaç değil, örgütü daha etkin ve verimli bir biçimde yönetmek için amaçlara yöneltmeyi hedefleyen bir araç olarak görülmüştür.

İdari teşkilatlarımız özelinde de bakıldığında denetimin teftiş kurulu başkanlıkları eliyle gerek hiyerarşik gerekse de vesayet denetimleri şeklinde gerçekleştirildiği, İdari teşkilatın ve devlet tüzel kişiliğini taşıyan kurum ve kuruluşların sayısının artmasına bağlı olarak da bu yapıların sayılarının arttığı görülmüştür. Günümüzde ise bu tek tip denetim teşkilatı yapısı geçerliliğini yitirerek kurum içi denetim kaynakları ile yapılan denetim; iç denetim birimi başkanlıkları ve teftiş kurulu başkanlıkları şeklinde iki başlı bir görünüm arz etmeye başlamıştır. Teşkilat kanunlarında danışma ve denetim birimi adı altında nitelendirilen bu yapıların en çok değişime uğradığı dönem ise 2004 ve sonrası olup 5018 sayılı Kanun ile İdari teşkilatımız iç denetim adı altında iç denetçilik kadrosu ile de tanışmıştır.

2011 yılında Bakanlık teşkilatlarında yapılan değişikliklerle beraber Teftiş Kurulu Başkanlıkları ise Rehberlik ve Teftiş, Denetim Hizmetleri gibi farklı ve tek tip olmayan isimler adı altında yeniden teşkilatlandırılmıştır. Böylece isim ve içerik olarak denetimdeki çok başlılık eskiye nazaran daha karmaşık hale getirilmiştir. İdare kapsamında sadece denetim bazında gerçekleşen bu farklı ve karmaşık değişim İdarenin geneline de yansımış, hakem devlet/düzenleyici devlet motifi Türkiye özelinde 2011 yılında Ba-

kanlıkların teşkilat yapılarındaki değişim ile dünyanın genel seyrine aykırı olarak gerçekleşmiştir. Başka bir deyişle düzenleyici ve hakem devlet modeli ekseriyetinde devam eden dönüşüm ve reformlar son yıllarda devlet teşkilatını büyütücü bir politika ile değişime uğramıştır. Billhassa parlamenter sistemin başkanlık sistemine doğru değişime tabi tutulması yönündeki irade Cumhurbaşkanlığı teşkilat yapısını da eskiye nazaran daha fonksiyonlu bir hale getirmiş, böylece İdari teşkilatın değişim sürecine ivme kazandırmıştır. Merkezi İdare ekseninde yaşanan bu değişim mahalli idarelerde de devam etmektedir. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 54 üncü maddesine göre denetimin amacı: "faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilatının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek ve elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmak" olarak belirlenmiştir. Aynı Kanunun 55 inci maddesinde ise belediyelerde iç ve dış denetim yapılacağı, denetimin iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimini kapsayacağı, iç ve dış denetimin 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılacağı, ayrıca belediyenin malî işlemler dışında kalan diğer idarî işlemleri, hukuka uygunluk ve idarenin bütünlüğü açısından İçişleri Bakanlığı tarafından da denetleneceği, belediyelere bağlı kuruluş ve işletmelerin de yukarıdaki esaslara göre denetleneceği, denetime ilişkin sonuçların ise kamuoyuna açıklanıp meclisin bilgisine sunulacağı hüküm altına alınmıştır. Bu mevzuat hükümlerine göre denetimin 5018 sayılı Kanun ekseninde temellendirildiği görülmektedir.

Ancak yukarıda zikredilen merkezileşme ve başkanlık sistemi söylemleri dikkate alındığında aslında yerel yönetimler özelinde büyükşehir belediyelerinin merkezileştirildiği, ilçe belediyelerinin ise adeta birer şube müdürlüğü fonksiyonuna büründürüldüğü, buna karşın yerelde büyükşehir belediyelerinin muktedir hale getirildiği açıktır (Alıcı, 2015; 20-24). Sistemsel bu dönüşümün devam etmesi durumunda bu merkezileşmenin yerel yönetimlerden alınarak merkezi idare bünyesine katılacağını da söylemek yanlış olmayacaktır. Nitekim süreç içerisinde bilhassa kentsel dönüşüm alanında yerelden merkeze bir yetki aktarımı olmuş (Alıcı, 2012: 164), yaşanan politik gelişmeler çerçevesinde de hükümet tarafından yerele ait bazı yetkilerin merkeze alınacağı deklare edilmiştir. Yaşanacak olan bu teşkilat yapıları ve sistemsel değişikliklerde İdarelerin denetim yapılarındaki sorunların da görülerek tek tip ve çift başlılığı önleyici bir modelin teşkilatlandırılması

yoluna gidilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

II. Teftiş Kurulu Başkanlıkları

Türk Dil Kurumu, “Teftiş” kelimesini “denetim” kavramı ile açıklamakta olup, teftiş lafzı Arapça “fetş” kökünden gelmekte ve “Bir şeyin aslını, doğrusunu veya işlerin iyi yürütülüp yürütülmediğini anlamak için yapılan inceleme” anlamında kullanılmaktadır (Okur, 2010: 573). Başka bir tanıma göre kapsam olarak denetim, soruşturma, araştırma ve inceleme unsurlarını uhdesinde barındıran teftiş; yöneticilerin karar alması için onlara gerekli bilgileri temin etme, programların, politikaların veya prosedürlerin geliştirilmesine dönük olarak tavsiyede bulunma ve idari önlem alma amaçları bakımından kuruluşların programlarını ve faaliyetlerini değerlendirmeyi, incelemeyi (reviewing), araştırmayı (studying) ve/veya analiz etmeyi görev edinmektedir. Bu kapsamda teftişin amaçlarına bakıldığında;

- Olgulara dayalı analitik bir bilgi kaynağı olma,
- Hukuka uygunluğun izlenmesi,
- Performansın ölçülmesi,
- Faaliyetlerin verimliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesi (assessing),
- Sahtecilik, israf, suiistimal ve kötüyönetim iddiaları ile ilgili sorgular (inquiries) yürütmektir (Yörüker, 2004: 38).

Türkiye’de bakanlıklar, müstakil genel müdürlükler ile bazı yerel yönetimlerde Teftiş Kurulu Başkanlıkları teşkilatlandırılmıştır. Süreç içerisinde “Teftiş Kurulu” adı ile anılan bu başkanlıklar doğrudan doğruya ilgili kuruluşların en tepe yöneticisi adına denetim, soruşturma, araştırma ve inceleme yapabilmektedirler. İlk defa 2008 yılında kabul edilen 5737 sayılı Vakıflar Kanunu ile Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün teşkilat yapısında değişikliğe gidilmiş, Teftiş Kurulu Başkanlığı bu değişim ile beraber “Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı” adını almıştır. Aynı Kanunda Rehberlik ve Teftiş Başkanının ortak kararname ile değil de Genel Müdürün teklifi ve bağlı bulunan Başbakan Yardımcısının onayı ile atanacağı hususu da Anayasa Mahkemesinin 17/6/2010 tarihli E.:2008/22 K.: 2010/82 sayılı Kararı ile Anayasa’ya aykırı bulunarak iptal edilmiş, 22/8/2011 tarihli ve 651 sayılı KHK’nın 16 ncı maddesi ile Rehberlik ve Teftiş Başkanı’nın da ortak kararname ile atanması hüküm altına alınmıştır. Bu değişim ve atama usulündeki değişim girişimi nazara alındığında denetimin sıradanlaştırıldığı, atama usulü bakımından teftiş kurullarının daire başkanlığına denk görüldüğü anlaşılmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi bu denetim organlarının teşkilat içerisindeki yerini ve konumunu gözler önüne sererek bu tenzili rütbe olayını ortadan kaldırmıştır.

2011 yılında KHK'lar vasıtasıyla bazı bakanlıklarının yeniden teşkilatlandırılması sürecinde ise denetimin dönüşümü devam etmiş, KHK lar ile teşkilat yapıları düzenlenen bütün bakanlıklardaki Teftiş Kurulu Başkanlıklarına son verilerek “Rehberlik ve Teftiş”, “Rehberlik ve Denetim”, “Denetim Hizmetleri” gibi tek tip olmayan farklı isimlerle Teftiş Kurullarının tarihi ve konumu kesintiye uğratılmış, başka bir deyişle “kurul” yapılanması “başkanlık” şekline dönüştürülmüştür. Ayrıca denetim fonksiyonu da rekabetçi bir şekilde iç denetçilik sistemine emsal olabilecek şekilde evrilmesi sağlanmış, “müfettiş” adının yanı sıra “denetçi” kadro unvanı ile de dönüşüme tabi tutulan denetim görevlilerinin görevi “usûlsüzlükleri önleyici, eğitici ve rehberlik yaklaşımını ön plâna çıkararak bir anlayışla denetlemek” şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Bu çerçevede yeni teftiş birimlerinin görev, yetki ve sorumlulukları şu şekilde olmuştur.

a) 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu uyarınca iç denetçilerin görev alanına giren işler hariç, İdarenin/Bakanın/Genel Müdürlüğün yönetimi ve denetimi altındaki kişi ve birimlerin faaliyetleri ile her türlü iş ve işlemleri ve etkinlikleriyle ilgili olarak teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma işlerini yürütmek, usûlsüzlükleri önleyici, eğitici ve rehberlik yaklaşımını ön plâna çıkararak bir anlayışla denetim görevini ifa etmek.

b) Teftiş ve denetimini yaptıkları işlerde yanlış ve eksiklikleri, mevzuata uymayan işleri tespit ederek, bunların düzeltilme ve tamamlanması, işlerin daha iyi yürütülmesi ve görevlilerin çalışmalarından daha fazla verim alınması için gerekli gördükleri tedbirleri, teftişe tabi tutulanların mütalaa ve cevaplarıyla birlikte Başkanlığa bildirmek.

c) Müfettişler görevlerini yaparken bizzat ya da ihbar yoluyla öğrenmiş oldukları ve görev emrinin dışında kalan yolsuzluk ve usulsüzlükler için, gecikmeden hadiseye müdahale etmek üzere durumu derhal Kurul Başkanlığına yazılı olarak bildirmek, gecikmelerinde zarar görülen ve delillerin kaybına meydan verebilecek hallerde delilleri toplamak, olayın derhal savcılığa duyurulması zorunlu görülen hallerde doğrudan yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunarak Tevdi Raporunun bir örneğini Başkanlığa göndermek.

d) 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu kapsamına giren suçların soruşturulmasında bu kanun hükümleri, 4483sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun'a göre yapılacak ön incelemelerde bu kanunun, bu kanunda açıklık bulunmayan hallerde 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda düzenlenen usul ve esaslara göre hareket etmek.

e) Başkanlığı ilgilendiren konularda yurt içinde ve yurt dışında araştırmalar

yapmak, görevlendirildikleri komisyon, kurs, konferans, seminer, sempozyum ve toplantılara katılmak ve sonuçlarını Başkanlığa bildirmek.

f) Mevzuatın hazırlanması ve uygulanmasıyla ilgili çalışmalara katılmak.

g) Teftiş, inceleme, soruşturma ve diğer görevleri kapsamında gerekli gördükleri bilgi, belge, evrak, kayıt, dosya ve verileri tüm birimlerden istemek.

h) Refakatlerine verilen müfettiş yardımcılarının yetişmelerini sağlamak.

i) Kanun, tüzük ve yönetmelik hükümleri uyarınca verilen diğer görevleri yapmak,

j) Denetim hizmetleriyle ilgili verilecek diğer görevleri yapmak. Müfettişlerin/Denetçilerin söz konusu görev, yetki ve sorumlulukları dikkate alındığında, iç denetçilere nazaran daha etkin görev ve yetkilerle donatıldığı anlaşılmaktadır. Öte yandan iç denetçilerin denetimleri sırasında tespit ettikleri bir suç ile ilgili olarak adli makamlara suç duyurusunda bulunması hususunda herhangi bir düzenleme olmayıp, bu hususun raporla üst yönetime sunulacağı belirtilmektedir. Bu çerçevede mevzuata göre iç denetçilerin üst yönetici dışında suçla ilgili yetkili mercilere başvuru hakkının bulunmadığı görülmektedir. Bu husustan da hareketle teftiş kurullarının tespit edici ve konuyu direkt olarak adli makamlara intikal ettirici bir vasfı bulunmakta iken iç denetimin bu hususu sadece makama intikal ettirmektedir (Alıcı ve Düzoğlu, 2009: 38). Bu noktada bu iki farklı denetim birimleri arasında uygulama birliğinin olmadığını da söylemekte fayda bulunmaktadır.

İdari teşkilat içerisinde teftiş kurulu bulunan kurum ve kuruluşların teftiş kurulları incelendiğinde; bütün teftiş kurullarını kapsayan ortak standartların ve bu birimleri ve denetim görevlilerini koordine edici faaliyetlerin bulunmadığı, bu iş ve işlemleri gerçekleştirecek bir koordinasyon makamının da yer almadığı görülmüştür (Okur, 2010: 583). Oysa bütün kurum ve kuruluşlarda görevli iç denetçiler özelinde Maliye Bakanlığına bağlı olan İç Denetim Koordinasyon Kurulu bu fonksiyonu üslenirken teftiş kurullarını koordine edici böyle bir yapının süreç içerisinde tesis edilmesi önemli bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Mevzuat anlamında Türkiye'deki bütün teftiş kurullarının yönetmeliklerini öncelikle Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığına göndererek uygun görüş alma zorunluluğu bulunmaktadır. Söz konusu hususlar dikkate alındığında daha sistematik ve uluslararası ilkelere göre çalışan iç denetim birimlerinin karşısında stan-

Çeşitli Bakanlık ve Belediye Başkanlığı Teftiş Kurulu, Rehberlik ve Teftiş, Rehberlik ve Denetim ile Denetim Hizmetleri Başkanlıklarının yönetmeliklerinden derlenmiştir.

dartlardan ve koordine edici makamlardan mahrum teftiş kurullarının varlığı bu birimlerin geleceğini etkilemektedir.

III. İç Denetim Birimi Başkanlıkları

IIA (The Institute of Internal Auditors) 1947 yılında iç denetimi “bir kuruluş hizmeti olarak kurumun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek için kuruluştaki yerleşik bağımsız bir değerlendirme işlevi” olarak tanımlamıştır (Moeller, 2009: 3). Başlangıçta bu dönemde iç denetimin temel varlık sebebi mali bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit etmek olarak kabul edilmekteydi. Süreç içerisinde karmaşık hale gelen yönetim fonksiyonları ile beraber iç denetimin varlık sebebini sağlayan amaçların önem ve geçerliliğinin yanı sıra kuruma “danışmanlık hizmeti” sunulması ve “değer katılması” da bu amaçlara dahil edilmiştir. Bu hususlar ve beklentiler iç denetimin amacına yönelik yapılan yeni tanımlamalarda da kendini göstermektedir (Acar ve Şahin, 2009: 90). Yaşanan bu değişim ve dönüşümlerden sonra iç denetim kavramı 1999 yılında IIA tarafından tekrar tanımlanmıştır. Buna göre iç denetim; bir kurumun çalışmalarına değer katmak ve onu geliştirmek amacı güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır (Sawyer, vd., 2005: 9). Ülkemizde ise “iç denetim” kavramına yasal düzeyde ilk kez 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nda yer verilmiştir. Bu kanuna göre iç denetim; kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmıştır. Bu faaliyetlerin ise, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirileceği belirtilmekte ve iç denetimin iç denetçilerce yapılacağı hüküm altına alınmıştır (Kızılboğa ve Alıcı, 2011).

5018 sayılı Kanun ile beraber iç denetim sistemi ile ilgili ikincil ve üçüncül mevzuat düzenlemeleri ile önemli mesafeler kat edilmiş, iç denetim ve iç denetçilik standartları ve uygulama ilkeleri olan bir denetim organı olarak sistem içerisindeki yerini almaya başlamıştır. Bu kapsamda aşağıdaki hususlar iç denetim alanı olarak belirlenmiştir.

a) Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,

b) Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metodlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,

c) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,

ç) İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,

d) Muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,

e) Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması,

f) Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi.

Bu itibarla iç denetim faaliyetinin; kamu idarelerinin faaliyetlerinin amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara, performans programlarına ve mevzuata uygun olarak planlanmasını ve yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçladığı anlaşılmaktadır (Özoğlu vd., 2010: 80-81). Nitekim iç denetim faaliyeti sonucunda, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgariye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunacağı da hüküm altına alınmıştır (Bilge, 2014: 29).

İç denetçilerin görevlerine gelince; iç denetçi, iç denetim faaliyetini yürütmekle sorumlu iç denetim birim yöneticisini ve sertifika sahibi kişileri ifade etmekte olup, iç denetçilerin görevlerini ise şu şekilde sıralayabiliriz:

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

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

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

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

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

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

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

İç denetçilerin, bu görevlerini İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirmeleri, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunduktan sonra iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin de üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna göndermeleri hüküm altına alınmıştır. Meslek ahlak kuralları belirlenmiş olan iç denetçilerin ise görevlerinde bağımsız oldukları, iç denetçilere asli görevleri dışında hiçbir görev verilemeyeceği de mevzuatla güvence altına alındığından iç denetim sisteminin teftiş kurullarına göre daha sistematik ve korunaklı olduğu anlaşılacaktır.

IV. Denetim Kurulu Başkanlığı Önerisi

İdari teşkilatımızda Teftiş Kurulu ve benzeri başkanlıkların varlık sebebi ilgili kurumların özel kanunlarının teşkilat maddeleri iken mahalli idarelerdeki teftiş kurullarının yasal dayanağı ise “Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik”tir. Bu yönetmelikte belediye ve bağlı idarelerinde bulunan teftiş kurullarına müfettiş yardımcısı olarak girilebileceği ve bu birimlerde kaç adet müfettiş ve müfettiş yardımcısı olacağı belirlenmektedir. Başka bir deyişle mahalli idarelerde teftiş kurulu yapılanmasının kanuni dayanağı bulunmamaktadır. Öte yandan mahalli idarelerde iç denetimin 5018 sayılı Kanuna göre iç denetçiler tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır (Alıcı, 2007: 15-16).

Hali hazırdaki durum nazara alındığında gerek merkezi idarede gerekse de mahalli idarelerde teftiş kurullarının soruşturma fonksiyonu özelinde yoğunlaştıkları, rutin teftiş iş ve işlemlerinin eskiye göre azaltıldığı, bazı idare teftiş kurullarının ise deyim yerinde ise “muhakkiklik müessesesi” şeklinde faaliyetlerini sürdürdüğü görülmektedir. Başka bir deyişle bugün birçok teftiş kurulu, denetim alanı kapsamındaki birimleri teftiş etmekten çok teftiş kurulunun tali bir görevi olan ve vuku bulan hadiseler ile şikâyetleri konu edinen soruşturmalarla baş başa bırakılmıştır (Kızılboğa ve Alıcı, 2011). Durum mahalli idarelerde merkezi idareye göre daha sancılı bir dönüşüme uğramıştır. Belediyelerde seçimle görev başına gelen belediye başkanlarının gerek belediyeyi gerekse teftiş kurullarını tanıması hayli zaman almakta, bir sonraki seçim döneminin atmosferi ise bu teşkilat yapısının çalışmasını sekteye uğratmaktadır.

Netice itibariyle 5018 sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol kanu-

nunun yasalaşması ve iç denetçi atamalarının 2006 yılında yapılmaya başlanması ile merkezi idarede ve büyük ölçekli mahalli idarelerde teftiş kurulları ve iç denetim birimleri şeklinde iki başlı bir denetim sürecine geçilmiş, neredeyse on yıllık bu serüven denetim birimleri arasında muhtelif sorunların çıkmasına da sebebiyet vermiştir. Hatta aradan geçen sürece rağmen bu iki yapı arasında tartışma yaratan görev ve sorumluluk ayrımı tam olarak yapılmamıştır (Bilge, 2014: 45).

Bu süre zarfında yapılan inceleme ve değerlendirmelerde; geleneksel denetimin/teftişin fonksiyonunu yitirdiği, polis müfettişliğini andıran korkutucu bir yapısının ön plana çıktığı, bu denetim yapısının idamesi için tek argümanın yolsuzlukla mücadele haline geldiği, ayrıca muhakkiklik müessesesinin de teftişin varlık sebebi haline geldiği, teftiş sisteminin Türkiye'nin kendi tarihsel birikiminin ürünü olmayıp Fransadan alındığı yönündeki düşüncelerin yinlendiği (Gönülaçar, 2007:17) görülmektedir. Teftiş ve denetim kavramları çerçevesinde konuya yaklaşıldığında ise teftişin idari nitelikte ve her yönetim kademesinde üstün ast üzerindeki kontrol faaliyeti olması öne çıkarken denetimin idareden bağımsız objektif bir değerlendirme fonksiyonu olduğu kabul görmektedir (Okur, 2010: 580). Bu nedenle daha önce değindiğimiz ve değineceğimiz hususlar kapsamında kavramsal ve içeriksel farklılıkların en aza indirgenmesi için iç denetim mekanizmalarının reorganizasyonu gerekmektedir.

Mevcut bu iki başlı denetim sistemine ilişkin süreç içerisinde bazı araştırmalar da yapılmıştır. Bunların içerisinde en dikkat çekici olanı Akbulut tarafından yapılan araştırmadır. Bu araştırmada, iç denetim ve teftiş denetiminin Türk Kamu Yönetimi içerisindeki mevcut durumu ile sisteme uyumluluğu değerlendirilmiştir. Mezkur araştırma sonucunda; Türk Kamu Yönetimi yapısının tamamlayıcı parçasının teftiş anlayışı olduğu ve ağırlıklı olarak teftiş mantığına uygun olmasına rağmen sisteme dâhil edilen iç denetim mekanizmasının İdari teşkilat ve bu teşkilatın işleyişi ile kayda değer bir doku uyumsuzluğu içerisinde bulunduğu, iç denetimin istenilen düzeyde yerine getirilemediği ve hem iç denetçi sayısının hem de iç denetçi başına düşen denetim sayısının oldukça düşük olduğu ileri sürülmüştür. (Akbulut, vd. 2012: 708-710). Aradan geçen bu süre zarfında 5018 sayılı Kanunda yapılan değişiklikle müfettiş ve diğer denetim kadrolarında bulunan personelin belirli şartlar çerçevesinde İç Denetçi olmalarına cevaz verilmiş, boş olan iç denetçi sayısı doldurulmaya çalışılmıştır. Ayrıca mevzuat ve standartlar anlamında teftiş kurullarına nazaran önemli mesafe kat eden iç denetim birimlerinin doku uyumsuzluğunun zamanla azaldığı düşünülmektedir. Ancak her ne olursa olsun iki başlı denetim sisteminin aynı idare uhdesinde bulunması süregelen sorunların devam etmesine neden olacağı açıktır. Bu

noktada bu iki denetim kadrosu ve denetim modelinin tek potada eritilerek Denetim Hizmetleri Başkanlığı gibi bir birim adıyla yeniden reorganizasyonu yaşanan sorunları ortadan kaldırmaya yetecektir. Bu model önerisinin yukarıda zikredilen araştırma sonuçlarına göre yerinde olduğu da açıktır. Şöyle ki Akbulut tarafından yapılan teftiş ve iç denetim araştırmasında; teftiş ve iç denetimle ilgili muhtemel yeniden yapılanmalarda değişimin odağının birim veya unvanlar olmaması ve denetim zemini üzerinde değişikliklerin yapılması gerektiğine değinilmekte ve denetimin zemininin hukukilik ile ölçülebilirliğin uygun birleşimine dayalı olmasının önem taşıdığı belirtilmektedir. Teftiş denetiminin yeterince kurumsallaşmadığı, iç denetimin ise Türk Kamu Yönetimi ile yapısal olarak uyum sağlamadığı tespit edilmiştir. Araştırmada teftiş ve iç denetimin birbirinden farklı olmadığını düşünenlerin oranı %55 iken, iç denetim ve teftişin birbirini tamamlayan bir süreç olduğunu savunanların oranı %74 olmuştur (Akbulut, vd. 2012: 718-720). Bu verilerden hareketle iç denetçi/müfettiş kadroları özelinde anılan iki birimin tek kurul başkanlığı şeklinde örgütlenmesi ve iç denetim mevzuatı kapsamında soruşturma izni verilmesi ile dönüşümün devam ettirilmesi yerinde olacaktır.

Teftiş Kurulu Başkanlıklarının her birinin Teftiş Kurulu Başkanlığı gibi yönetmelikleri bulunurken iç denetçilerin çalışma usul ve esasları, aday belirleme eğitim ve sertifika yönetmelikleri ile meslek ahlak kuralları, sertifikaların derecelendirilmesi usul ve esasları ile kalite güvence ve geliştirme programı gibi kurumsallaşmanın göstergesi olan ayrıntılı mevzuat düzenlemeleri bulunmaktadır. Ancak aynı husus teftiş kurulları özelinde geçerli olmadığı daha önce irdelenmişti. Öte yandan iç denetçilerin sertifikasyonu ise A1 ile A5 düzeyi arasında değişmekte olup, B sertifika düzeyinin ise soruşturmalar maksadıyla verilmesi durumunda bu iki kadronun bir potada erimesi geçerli olacaktır.

Bir model önerisi olarak sunulan Denetim Kurulu Başkanlığı'na benzer bir model daha önce mahalli idareler özelinde Türkiye Belediyeler Birliğince hazırlanan mevzuat değişiklikleri sırasında gündeme gelmiş, ilgili birlik tarafından Denetim Hizmetleri Başkanlığı/Müdürlüğü birimi öngörülmüş; ancak Müfettiş ve İç Denetçi kadroları tek bir kadroda birleştirilmemiştir. Bu öneride ise Müfettiş yerine Denetçi adı kullanılmış, iki farklı çalışma ilkesi olan denetim kadrolarının tek bir birime bağlı olmasının yaratacağı sakıncalar göz önünde bulundurulmamıştır. Kaldı ki bu önerinin hayata geçirilmesi durumunda Denetim Hizmetleri Başkanının denetçi/müfettiş mi yoksa iç denetçi mi olacağı, denetçi/müfettiş olması durumunda sertifikasız bir denetim birimi başkanının iç denetçilerin raporlarını nasıl değerlendirerek gereğini yerine getireceği bir sorun olarak karşımıza

çıkacaktı. TBB tarafından hazırlanan mevzuat değişiklikleri önerisi kapsamında bulunan bu model diğer önerilerle beraber kabul görmemiş ve yasaşamamıştır. Süreç içerisinde “Kamu İdarelerinde İç Denetim ve Teftiş faaliyetleri birleştirilebilir mi?” sorusu sorulmaya devam edilmiş, ağırlıklı olarak daha kurumsal temelleri ve çalışma standartları olan iç denetim birimi ve iç denetçilik sistemi üzerinden tek tipleşmenin uygun olacağı ileri sürülmüştür (Kaya, 2011). Bu noktada denetim faaliyeti standartlarına soruşturma standartlarının da eklenmesi gerekecek, bunun için de müfettiş kökenli denetim elemanlarının soruşturma yapabilmeleri maksadıyla sertifikalandırılması yerinde olacaktır. Ancak bu yöndeki görüşe karşı olan bir takım savlar da ileri sürülmüştür. Bu görüşe göre iç denetimin yalnızca mali faaliyetleri kapsadığı, iç denetçi atamalarının liyakata göre yapılmadığı, başka bir deyişle eczacı, veteriner, biyolog, mühendis, avukat ve öğretim üyeleri arasından beş yıl görev yapan kamu görevlilerinin iç denetçi adayı belirleme eğitimine alınarak bu eğitim sonucunda yapılan sınav neticesinde iç denetçi sertifikası kazananların iç denetçilik kadrosuna atanabildiği, dolayısıyla bu görevlilerin yardımcılık veya stajyerlik dönemi geçirmeden denetim görevlisi oldukları ileri sürülmüştür (Müfettiş, 2016). Ancak iç denetim sadece mali konularla ilgili olmayıp, tanımdan hareket edildiğinde iç denetimin kurumun tamamını kapsayan bir denetim alanına sahip olduğu anlaşılacaktır. Öte yandan iç denetim ile teftiş arasındaki temel ayrımın soruşturma yetkisi olduğu, bu yetkinin de sadece müfettiş kökenli iç denetçilere -B- düzeyinde bir sertifika ile verilmesiyle ileri sürülen sakıncaların ortadan kaldırılacağı açıktır.

Yukarıda zikredilen örnekten, süregelen sorunlardan ve uzun yıllar uygulanan tek tip denetim birimi birikiminden hareketle Denetim Kurulu Başkanlıklarının altında tek unvanlı denetim görevlisi kadrosunun ihdas edilmesi ve yaşanan paradigma değişimlerine uygun olarak yönetimin denetiminde aktif bir rol oynayacak şekilde bu birimin kurumsallaştırılmasında fayda bulunmaktadır. Öte yandan adeta köksüz bir görünüm arz eden, sistem ile doku uyumsuzluğu içerisinde bulunduğu ileri sürülen iç denetim sisteminin ise bu yeni yapılanma çerçevesinde geleneksel teftiş kurullarının güçlü ve faydalı yönlerini, tarihsel birikimini ve kurumsal hafızasını içselleştirecek, böylece tek denetim birimi ve tek denetim görevlisi kadrosu ile denetimden beklenen faydalar elde edilecektir (Özoğlu vd., 2010: 448-451). Böylece sürekli gelişim ve değişim esasına dayanan iç denetim sistemi ile geleneksel olandan da edinilen birikim ile durağan bir denetim yapılanmasından çıkılacaktır.

SONUÇ

Yönetimin bir fonksiyonu olan denetim kamu yönetimi teşkilatımızda köklü bir geçmişi olan teftiş kurulları ile görevlerini ifa ederken özellikle kamu yönetimi paradigmalarındaki değişimle beraber kısmen dönüşüme zorlanmış ve çeşitli adlar altında rehberlik etme yönündeki evrilme ile varlıklarını devam ettirmeye çalışmışlardır. Bu evrilişin nedeni ise Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile sisteme dahil edilen iç denetim ve iç denetçilik sistemi olmuştur. Geleneksel metotlara göre çalışmayıp mevzuat anlamında oldukça ayrıntılı düzenlemelere sahip olan iç denetim ve iç denetçilik sistemi uluslararası mesleki ilkelerle beraber 2006 yılı itibarıyla yapılan iç denetçi atamaları ile işlerlik kazanmaya başlamıştır. Başlangıçta teftiş kurullarının feshedilmesi ve sadece iç denetçilik sisteminin bu yapıların yerine ikame edilmesi düşünülmüşse de yaşanan yargısal kararlar akabinde teftiş kurulları varlığını sürdürmeye devam etmiş, bununla da yetinilmeyip kısmi bir dönüşüme tabi tutulmuşlardır. Bu yapıların rehber olma vasfı ile iç denetimin “rehberlik yapmak” ve “bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık” faaliyetleri çakışmış, aynı idare özelinde iki farklı denetim birimi neredeyse ortak görevleri icra eder hale yaklaşmıştır. Bu da muhtelif içsel uyumsuzlukların ve denetim israfının açığa çıkmasına sebebiyet vermiştir.

Bu noktada gerek teşkilat yapısının sadeleştirilmesi gerekse de denetim bütçesinin ve kaynaklarının optimum şekilde kullanılması adına İç Denetim Birimleri ile Teftiş Kurulu Başkanlıklarının reorganizasyonu bağlamında bir tek tipleşme örneği olarak “Denetim Kurulu Başkanlığı” adı altında farklı bir modelin yararlı olacağı öngörülmektedir. Hali hazırda geleneksel yapıdan yeni kamu yönetimi anlayışı ile değişime uğrayan teşkilatların her iki denetim yapısına da adapte olamadığı varsayıldığında bu iki denetim organının birleştiği ve çift başlılığın ortadan kalktığı bir yapıda denetim kaynaklarının daha rasyonel kullanılması da gerçekleşmiş olacaktır. Kaygı duyulan ve görev farklılığı anlamında açığa çıkan tek sorunun soruşturma yetkisi olduğu, bu yetkinin de sadece müfettiş kökenli denetim görevlilerine verilmesi durumunda muhtemel tek sakıncanın da ortadan kalkacağı açıktır. Bu çerçevede iç denetim birimleri tarafından A sertifika derecesiyle yapılan ve uluslararası standartlara dayanan uygunluk denetimi, mali denetim, sistem denetimi ve performans denetimi ile bilgi teknolojileri denetimi gibi sadece müfettiş kökenli denetim görevlilerine verilecek olan B sertifika derecesiyle soruşturma iş ve işlemleri de belirli standartlara bağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

- Acar, İ.A. ve E.A. Şahin (2009), "Plan ve Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim", *Maliye Dergisi*, Sayı 156, 83-103.
- Akbulut, Ö., H.M. Özgen, D. Fındık, Ö. Seymenoğlu, O. Almış (2012), *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve Denetim*, Ankara, TODAİE.
- Alıcı, O.V. (2015), "Bütünşehir Belediyeciliği", *Toros Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 3 s. 13-30.
- Alıcı, O.V. (2012), *Büyükşehir Belediyesi İle İlçe Belediyeleri Arasındaki İlişkiler: İstanbul Örneği*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Alıcı, O. V. ve İ. Düzoğlu (2009), "Belediyelerin İç Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme", *TİDE, İç Denetim*, Yaz 2009, s. 32-39.
- Alıcı, O. V. (2007), "Türkiye'de Belediye Reformu ve Yaşanan Değişiklikler", *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, Cilt16, Sayı 4, 7-19.
- Arslan, M. C. (2015), "İç Denetim", *Marmara Belediyeler Birliği Yayınları*, No 82, İstanbul.
- Bilge, S. (2014), "Kamu Sektöründe İç denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler", *İç Denetim*, (Ed.) Halis Kıral, İDKK Yayını, No: 1, Ankara, s. 21-54.
- Bozkurt, Ö., T. Ergun ve S. Sezen (1998), *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, Ankara, TODAİE.
- Gönülaçar, Ş. (2007), "İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 130 (Temmuz-Ağustos 2007) s. 2-21.
- Kaya, B. (2011), "Kamu İdarelerinde İç Denetim ve Teftiş Faaliyetleri Birleştirilebilir Mi?" Erişim tarihi 09/03/2016, <http://bertankaya.net/?p=486>
- Kızılböğçe R. ve O. V. Alıcı (2011), *Belediyelerin Denetiminde Farklı Bir Model Önerisi*, *Mevzuat Dergisi*, Yıl 14, sayı 167, Kasım 2011.
- Moeller, R. (2009), *Brink's Modern Internal Auditing*, Canada, John Wiley&Sons.
- Müfetter (2016), "Teftiş Kurulları İle İç Denetim Birimleri birleştirilemez iki ayrı yapılarıdır", <http://www.mufetder.org.tr/duyuru/teftis-kurullari-ile-ic-denetim-birimleri-birlestirilemez-iki-ayri-yapilardir-28/> Erişim tarihi 11/03/2016.
- Okur, Y. (2010), "Türkiye'de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme", *Maliye Dergisi*, Sayı 158, 570-586.
- Özoğlu B, C. Mercan ve S. Çakıroğlu, (2010), *İç Denetim*, İstanbul Büyükşehir Belediyesi İç Denetim Birimi Başkanlığı yayını, No 1, İstanbul.
- Sawyer, B.L., M.A. Dittenhofer, J.H. Scheiner, A.Graham ve P. Makosz (2005), *Sawyer's Internal Auditing*, Florida, The Institute of Internal Auditors.
- Sayıştay, (2000), *Performans ve Risk Denetim Terimleri*, SAYIŞTAY, Ankara.
- Yörüker, S. (2004), "Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve", Ankara, TESEV Denetim Çalıştayı, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn55KavramsalCerceveTebliğ.pdf> Erişim tarihi: 07/03/2016,