



## **Yüksek Denetim Kurumu Olarak Umumi Murakabe Heyeti**

### Supreme Auditing Board As a Public Supervisory Council

**Uğur UÇAR<sup>1</sup>, Yunus Emre TEKİNSOY<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Bayburt Üniversitesi, Bayburt

· uqur\_89\_0808@hotmail.com · ORCID > 0000-0002-4409-2627

<sup>2</sup>Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat

· yunusemretekinsoy@gmail.com · ORCID > 0000-0002-1806-4542

#### **Makale Bilgisi/Article Information**

**Makale Türü/Article Types:** Araştırma Makalesi/Research Article

**Geliş Tarihi/Received:** 21 Aralık/December 2022

**Kabul Tarihi/Accepted:** 07 Ocak/January 2023

**Yıl/Year:** 2023 | **Cilt – Volume:** 4 | **Sayı – Issue:** 1 | **Sayfa/Pages:** 77-100

**Atıf/Cite as:** Uçar, U., Tekinsoy, Y. E. "Yüksek Denetim Kurumu Olarak Umumi Murakabe Heyeti"  
Ondokuz Mayıs Üniversitesi İnsan Bilimleri Dergisi, 4(1), Haziran 2023: 77-100.

**Sorumlu Yazar/Corresponding Author:** Uğur UÇAR

**Yazar Notu/ Author Note:** Bu makale yazarların Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi'nde hazırlamakta olduğu "Bir Denetim Kurumu Olarak Umumi Murakabe Heyeti (1938-1950)" başlıklı doktora tez çalışmasından üretilmiştir.

## YÜKSEK DENETİM KURUMU OLARAK UMUMİ MURAKABE HEYETİ

### ÖZ

1929 yılında ABD’de başlayan ve 1930’lu yıllar boyunca bütün dünyayı etkileyen Dünya Ekonomik Krizi, birçok ülkede olduğu gibi Türkiye’de de Devletçilik politikasının uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Türkiye’de Devletçilik politikasının uygulanmasıyla birlikte sanayi alanında birçok işletme devlet tarafından kurulmuş ve yönetilmiştir. Bu kuruluşlar Kamu İktisadi Teşekkülleri adıyla anılmaktadır. Adı geçen kuruluşların sayıları zamanla artmış ve kurumların faaliyetlerini denetleme zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu kurumların faaliyetlerini parlamento adına denetlemek için Umumi Murakabe Heyeti adıyla Yüksek Denetleme Kurulu 1938 yılında kurulmuştur.

Umumi Murakabe Heyeti’nin tarihsel gelişiminin, Kamu İktisadi Teşekkülleri’nin kuruluşu ve gelişiminden, bu kurumlara duyulan ihtiyaç olgusundan ayrılarak ifade edilmesi olanaksızdır. Kamu sermayeli kuruluşların nitel ve nicel olarak ağırlıklarının artması ile Murakabe Heyeti arasında doğrudan bağlantı vardır. Bundan dolayı kamu sermayeli kuruluşların denetiminde Umumi Murakabe Heyeti önemli bir konuma sahiptir. Bu çalışmada öncelikle Devletçilik politikaları ve denetimi meselesi kavramsal çerçevede ele alınmıştır. Ayrıca Umumi Murakabe Heyeti’nin yasal dayanağı ve kapsamı, teşkilat yapısı, görev ve yetkileri ile Umumi Murakabe Heyeti’nden Yüksek Denetleme Kuruluna giden süreç incelenmiştir. Diğer taraftan Umumi Murakabe Heyeti’nin denetim esasları, standartları, etik kuralları, umumi ve kamu yönetimine sağladığı katkılar da değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Umumi Murakabe Heyeti, Yüksek Denetleme Kurulu, Yüksek Denetim.



## SUPREME AUDITING BOARD AS A PUBLIC SUPERVISORY COUNCIL

### ABSTRACT

The World Economic Crisis, Which started in the USA in 1929 and affected the whole World during the 1930s, forced the principle of etatism policy in our country, as in many countries. With the priciple of etatism, many enterprises in the field of the industry have been established and managed by the state. These organizations are referred to by name as state owned enterprises. The number of

organizations has increased over time and the obligation to audit the activities of the institutions has emerged. The Supreme Supervisory Council under the name of the Public Audit Committee was established in 1938 to supervise the activities of these institutions on behalf of the parliament.

It is impossible to express the historical development of The Public Supervisory Council by separating it from the establishment and development of Public Economic Organizations and the needs for these institutions. There is a direct connection between the qualitative and quantitative increase of organizations with public capital and The Public Supervisory Council. Therefore, The Public Audit Committee has an important position in the supervision of organizations with public capital. In this study, firstly, the issue of Statism policies and supervision are discussed in a conceptual framework. In addition, the legal basis and scope of The Public Supervisory Council, the organizational structure, duties, and powers, as well as the process leading from The Public Supervisory Council to the Supreme Supervisory Board were examined. On the other hand, the audit principles, standards, ethical rules, and contributions of the Public Audit Committee to public and public administration were also evaluated.

**Keywords:** Audit, Public Supervisory Council, Supreme Auditing Board, Supreme Audit.



## GİRİŞ

1930-1939 yıllarında uygulanan iktisat politikası Devletçilik'tir. Bu politikanın benimsenmesinde yukarıda da değindiğimiz 1929 Dünya ekonomik buhranının yıkıcı etkisinden korunma ve sanayi kesiminde sağlanmak istenilen gelişmeler etkili olmuştur<sup>[1]</sup>. Dünyada yaşanan gelişmeler Devletçilik<sup>[2]</sup> politikasının uygulanmasını

<sup>[1]</sup> İsmet Türkmen, *Doğu Kalkınması 1923-1946 Doğu İllerini Kalkındırmaya Yönelik Kamu Harcamaları ve Yatırımlar*, Kömen Yayınları, Konya 2013, s. 64.

<sup>[2]</sup> Ülkemizde devletçilik, uygulamaları ve sonuçları itibarıyla özgün olup, aynı zamanda kapitalizm ve sosyalizme karşı deyim yerindeyse bir üçüncü yol arayışı olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu iktisadi politika, Gazi Mustafa Kemal Atatürk'ün de sık sık ifade ettiği gibi ılımlı bir devletçiliktir ve doktriner değildir. Bu bağlamda koşullara göre uygulama alanı genişletilebilir veya daraltılabilir. Ülkemizden uygulanan devletçilik, bireyin haklarını ve gelişimini de göz ardı etmemesi sebebiyle demokratiktir. Devlet kapitalizmi de, sosyalizmi de değildir. Özel mülkiyete karşı olmayan ve özel özel sektörün de varlığını sürdürmesine izin veren Atatürk devletçiliğinde, bütün ekonomik faaliyetler devletin kontrolü de denetiminde değildir. Özel teşebbüsün ilgilenmediği ve gücünün yetmediği alanlarla kamu çıkarlarının ön planda olduğu sahalara devletin yatırımlarının denetlenmesi öngörülmektedir. Böylece Gazi Mustafa Kemal tarafından öngörülen devletçilik, emperyalizmin müdahalesine karşı geliştirilmiş olan bir savunma sistemi olarak da tasavvur edilebilir. Ülkemizde devreye alınan devletçilik, ulusal sanayiye korumak ve Türk ekonomisini dış saldırılar karşısında canlı tutabilmek için devlet aracılığıyla kalkınmak ve sanayileşmek öncelik olarak belirlenmiştir. Detaylı bilgi için bkz. Temuçin Faik Ertan, "Atatürk İlkeleri", *Başlangıcından Günümüze Türkiye Cumhuriyeti Tarihi*, Temuçin Faik Ertan (Ed.), Siyasal Kitabevi, Ankara 2019, s. 240.

Uluslararası boyutta etkilemiştir. Cumhuriyet'in ilk yıllarındaki ekonomi politikası İzmir İktisat Kongresi<sup>[3]</sup> kararları doğrultusunda oluşturulmak istenmiştir. Ancak, devlet öncelikle özel teşebbüs ile piyasa şartlarında sanayileşme politikasına önem vermişse de dönemin siyasi ve ekonomik şartları buna izin vermemiştir. Bahse konu olan dönemde ülkemizde devletçi ekonomi politika izlenmesinin sebepleri arasında ülkemiz dışında meydana gelen gelişmeler de bulunmaktadır. Devletin ekonomiye dahil olmaması gerektiğini savunan klasik ekonomi anlayışı bu dönemde ortaya çıkan dünya ekonomik krizini atlatamamıştır. Yine aynı dönemde SSCB'nin uygulamış olduğu planlı ekonomiye geçiş politikalarının başarılı olması, Türkiye'yi devletçi ekonomik modele yönelten sebepler arasındadır<sup>[4]</sup>.

Tüm bu gelişmeler ülkemizde sürekli bir kalkınma modelinin ancak devletin ekonomi alanında daha etkin bir rol alması yoluyla mümkün olabileceği düşünülmüştür<sup>[5]</sup>. Bununla birlikte ülkede bol miktarda bulunan ve mamul madde haline getirilmeden ihraç edilen hammaddelerin daha sonra işlenmiş mamul madde olarak ithal edildiğinin farkına varılmıştır. Bunun üzerine devletin, alışılmış görevleri dışında yeni bazı görevleri üstlenmesi kaçınılmaz olmuştur. Özellikle sosyal ve ekonomik düşüncelerdeki gelişmeler ve sosyal devlet anlayışının benimsenmesi, devletin doğrudan ekonomik faaliyetlere katılarak piyasada düzenleyici ve yol gösterici bir rol üstlenmesini zorunlu kılmıştır. Bu süreçte devlet, altyapı tesislerinin kurulmasında ve işletilmesinde, özel teşebbüsün yeterli olmadığı veya tekel oluşturarak istismara yol açacak işlerde ve stratejik hizmetlerde görev almaya başlamıştır. Geleneksel devlet anlayışındaki yasalar ve düzenlemeler, devletin bu tür faaliyetleri için yeterli olmadığından, devlet bu alana Kamu İktisadi Teşebbüsleri aracılığıyla müdahale etmiştir. Böylece resmi olarak devletçilik uygulamasının gereği olarak Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT) yürürlüğe konulmuştur<sup>[6]</sup>. Bahse konu olan kuruluşların adından da anlaşılacağı üzere kamu adına faaliyet gösterdiği için bunların denetimi de gündeme gelmiştir. Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'nde uzun müzakereler sonucunda bu kuruluşların parlamento adına etkili ve verimli bir şekilde denetlenmesi için Umumi Murakabe Heyeti<sup>[7]</sup> adında bir kurumun kurulmasına karar verilmiştir.

[3] Türkiye İktisat Kongresi ya da İzmir İktisat Kongresi olarak bilinen kongrenin ilki 17 Şubat 1923 tarihinde toplanmıştır. Dönemin siyasi ve ekonomik şartları dikkate alındığında Lozan Görüşmeleri sürmekteydi. Ülkemiz yönetimi tartışılmaktaydı. Bu kongre ile Türkiye'nin nasıl bir ekonomi modelini kabul edileceği tartışılmaktadır. Detaylı bilgi için bkz. Zeki Hafizoğulları, "İzmir İktisat Kongresi Görüşler ve Değerlendirmeler", *Atatürk Araştırma Merkezi*, y.y., S. 46, s. 291.

[4] Savaş Durmuş ve N. Kemal Aydemir, "Atatürk Dönemi Türkiye Ekonomisi (1923-1938)", *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 12, Mart 2016, s. 157.

[5] *BCA*, 37-10-0-0/1-0-0.

[6] *Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve İştirakleri Yılığ* 1975, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 1975, s. 15-16.

[7] Sermayesinin tamamı devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan iktisadi teşekküllerin teşkilatı ile idare ve murakabeleri hakkında 3460 numaralı kanunla Umumi Murakabe Heyeti Kurulmuştur. Detaylı bilgi için bkz. *BCA*, 30-10-0-0/27-153-9.

## 1. DENETİM

Denetim; belirlenen ekonomik faaliyetlere, bir döneme ve olaylara ait verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini önceden belirlenmiş amaçlara, kriterlere ve standartlara göre bağımsız ve tarafsız olarak incelemek ve değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine katkıda bulunmak; kişi, kurum ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve işlevsel hale gelmesine öncülük etmek ve elde edilen sonuç ve çıktıları yetkililere sunmak için uygulanan sistematik bir süreçtir. Belirtildiği üzere denetim, belirli bir aşamadan geçerek süreç içerisinde uygulanmaktadır. Bu süreç önceden planlanmış bilgilerin sağlandığı, verilerin değerlendirildiği ve denetim sonuçlarının raporlandığı başlı başına bir oluşumdur. Böylece denetimi çok yönlü bir süreç olarak ele almak mümkündür<sup>[8]</sup>.

En genel ifadeyle denetim; kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve çalışmalarında hataların önlenmesine yardımcı olarak personelin ve kuruluşların kendilerini geliştirmesine, yönetim ve denetim sistemlerinin geçerli, şeffaf, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine öncülük etmek amacıyla hizmetlerin süreç ve sonuçlarını hazırlanan mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans kriterlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak tetkik etmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek, kanıtlara dayalı olarak ele almak, elde edilen çıktı ve sonuçları rapor<sup>[9]</sup> haline getirerek yetkililere sunmaktır<sup>[10]</sup>. Özetlemek gerekirse denetim, belirlenen bağımsız kişi veya örgütler tarafından, işletmenin belli bir dönemine ait bilgilerin toplanarak sonuçlarının değerlendirildiği ve bu sonuçlar da rapor düzenlenerek açıklandığı bir mekanizmadır. Açıklanan nedenlerle denetim, kurum ve kuruluşlar için vazgeçilmez bir gerekliliğe sahiptir<sup>[11]</sup>.

Denetim anlayışı ve denetim kurumları dünyada olduğu gibi ülkemizde de sürekli gelişim göstermektedir. Ülkelerin ekonomik olarak gelişmesi, halkların refah düzeylerinin artması açısından önemlidir. Tarih boyunca yoksulluk sorununun çözülebilmesi için ülkeler tarafından yoğun çaba sarf edilmiş ve bu yönde çalışmalara devam edilmektedir. Teşekküllerin, kurumların ve toplumların gelişmesi ve büyümesiyle şeffaf, güvenilir ve doğru bilgi elde etme ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Şöyle ki en küçük toplumda bile alınacak kararlar, karar aşaması esnasında mevcut geçerli bilgilere bağlanmaktadır. Toplumlar ve devletler geliştikçe yapılan işlemlerin nitelikleri karmaşılaşmakta, nicel olarak artış göstermekte ve yöneticilere sunulan

[8] Arife Coşkun (hızl.), *Performans ve Risk Denetim Terimleri*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2000, s. 15.

[9] Umumi Murakabe Heyeti, 1939-1949 yılları arasında 3460 numaralı kanunun 24'üncü maddesi gereğince 289 adet yıllık rapor, aynı kanunun 10'uncu maddesi gereğince ilgili bakanlıklara ve teşekküllere 285 adet ara rapor, yine aynı kanunun 12'nci maddesi gereğince ilgili bakanlıklara da 28 adet rapor sunmuştur. Böylece bu süre zarfında toplamda 602 adet rapor sunulmuştur. Detaylı bilgi için bkz. *BCA*,30-1-0-0/38-229-4.

[10] Erdal Kuluçtu, "Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine", *Sayıştay Dergisi*, S. 63, Aralık 2006, s. 5-6.

[11] *Güldem Dalak*, "Denetim ve Kalite Denetimi", *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, C. 1, S. 1, Mart 2000, s. 66-67.

bilgilerin güvenilir ve doğru olma ihtimalleri azalmaktadır. İşlemlerin karmaşıklaşması ve nicel olarak artış göstermeleri hata yapma oranını artırmaktadır. Yapılan hataların tespit edilememesi ise doğal olarak bilgilerin güvenilirliğine gölge düşürmektedir. Çünkü yöneticiler kendilerine sunulan bilgilerin doğrudan kaynağına inerek tetkik etme olasılığına sahip değillerdir. Böylece karar alıcılar başkaları tarafından hazırlanmış bilgileri veri kabul ederek bunların doğruluğunu dikkate almak zorundadırlar. Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluk ve güvenilirliğinin araştırılmasında kullanılan genel yöntem ise bilgilerin ve iddiaların bağımsız, tarafsız kişi, kişiler veya belirlenen örgüt tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Evrensel bir kural olarak bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı denetlenip doğrulanmış bilgiler artık karar alıcılar için güvenilir bilgiler olarak addedilmektedir. Bu nedenle örgütlerin, kurum ve kuruluşların faaliyetlerini hukuk düzenine uygun bir şekilde yürütüp yürütmediğini tetkik etmek, açıkladıkları veri, bilgi ve iddiaların doğru ve güvenilir olup olmadığını araştırmak, topluma ve devlete hesap verme sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamak üzere tarafsız ve bağımsız kişi/kişiler veya kuruluşlar tarafından denetlenmeleri hukuk devletinin getirdiği bir zorunluluktur. Bunun da doğal bir sonucu olarak denetime duyulan ihtiyaç her geçen gün artmış ve modern anlamda denetimi ortaya çıkmıştır<sup>[12]</sup>.

## 2. YÜKSEK DENETİM KURUMU OLARAK UMUMİ MURAKABE HEYETİ

20. yüzyılın ortalarına doğru yönetim anlayışında birçok ülke bir dönüşüm süreci içerisine girmiştir. Yaşanan bu dönüşüm sürecinin en belirgin özelliği ise demokratikleşmedir. Adı geçen dönemde hızlı bilimsel ve teknolojik ilerlemeler, bütün yapı ve süreçleri değişime zorlarken, devletlerin yönetim anlayışında ve bununla doğrudan bağlantılı olarak kamu yönetiminin denetiminde de süreklilik arz eden bir değişim kaçınılmaz olmuştur. Yaşanan bu süreç ve değişim şüphesiz daha demokratik ve bir yönetim arayışının yansıması şeklinde gerçekleşmiştir. Özellikle hızlı ve sürekli değişimin sonucu olarak küresel bir nitelik kazanan gelişmelerde evrensel değerler arasında ilk sıraya yerleşen demokrasi ve demokratik yönetim, insanlık tarihi açısından da büyük bir yenilik olarak nitelendirilmektedir. Bununla paralel olarak denetim olgusu da gerek teori ve uygulamasıyla gerekse kurumsal yapısı ve niteliğiyle son yarım yüzyılda büyük bir dönüşüm sürecine girmiştir. Bu dönüşüm, şüphesiz demokratik süreçteki gelişmelerden ayrı olarak değerlendirilemez. Bahsedilen dönemde demokrasinin kurumsallaşıp kökleşmesi, denetim olgusunu yönetimin en önemli unsurlarından birisi konumuna getirirken, denimin kurumsallaşması ve yaygınlaşması da demokratik süreci besleyen önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>[13]</sup>.

<sup>[12]</sup> William F. Messier, *Auditing: A Systematic Approach*, McGraw- Hill Higher Education, New York 1996, p. 4-9.

<sup>[13]</sup> Hacı Ömer Köse, "Denetim ve Demokrasi", *Sayıştay Dergisi*, C. 10, S. 33, Nisan 1999, s. 62.

Çağdaş demokratik yönetimlerde gerek halkın gerekse temsil yetkisine sahip yasama organının kamu harcamalarının gerçekleşmesinde, mal varlığının kullanılmasında ve gelirlerin tahsil edilmesinde ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından kayıt düzenine, yasal düzenlemelere ve verimlilik<sup>[14]</sup> etkinlik ve tutumluluk ölçütlerine uyulup uyulmadığını takip etmesi açısından yüksek denetim kurumları önemli bir görevi yerine getirmektedirler. Bundan dolayı günümüzde yüksek denetimin kapsamı konusu özelinde, şüphesiz yürütme ve bununla bağlantılı olarak merkez idare ve bunun taşra teşkilatı bulunmaktadır. Ancak, son yüzyılda hem devlet faaliyetlerinin günün şartlarıyla birlikte çeşitlenmesi hem de sosyal yaşamda devletin kendini çok yönlü olarak her alanda hissettirmesi, yüksek denetim uygulamasının sadece merkezi yönetimle sınırlı tutulmayacağını göstermektedir. Çünkü kamu kaynakları ve malvarlığı sadece kısıtlı bir alanda kullanılmayıp, dolaylı ya da doğrudan pek çok kurum ve kuruluş tarafından da kullanabilmektedir. Bu sebeplerden ötürü bir ülkede halkın ve onun temsilcilerinin her bir kaynağının nerede, niçin ve ne şekilde kullanıldığından haberdar olması için yüksek denetim kurumlarının var olması zorunluluktur<sup>[15]</sup>.

Verimli ve bağımsız bir denetim, kamu yönetiminin kalitesi ile bağlantılı olduğu kadar, yönetimin demokratik niteliğiyle de yakından ilişkilidir. Yönetilenler, seçimler vasıtasıyla ortak sorunların çözümü için kamu politikaları oluşturma yetkisini temsilcilerine devrederken, temsilcileri ise belirlenen politikaların uygulanması yetkisini hükümete ve bürokrasiye devretmektedir. Ancak, parlamentoların günümüzde devrettikleri bu yetkinin kullanımı uygulanabilir bir şekilde denetleme oldukça sınırlıdır. Bundan dolayı parlamento adına yapılan bağımsız denetimler burada öne çıkmaktadır. Seçimler, demokratik yönetimin “olmazsa olmaz” unsurudur. Ancak, seçim “demokratik yönetimi” sağlasa bile “yönetimde demokrasiyi” gerçekleştirmede yeterli olmayacağı açıktır. Bu nedenle yönetimde demokrasiyi gerçekleştirmek isteyen birçok ülke şeffaflık, saydamlık ya da günışığında yönetim olarak nitelenen bir arayışın içine girmişlerdir. Gerek idarenin eylem ve işlemlerinin belirli usul ve esaslara tabii kılınmasında, gerekse kamuoyunu yönetimin işleyişi konusunda bilgilendirmede denetim olgusuna büyük görev düşmektedir. Yine bilgilendirme işlevine bağlı olarak halkın yönetime katılmasını sağlayacak şartların hazırlanmasında, önemi sürekli artan bağımsız yüksek denetimin hayati bir işlev üstlenebildiği ve üstlenmesi gerektiği gün geçtikçe daha iyi anlaşılmaktadır. Bu işlevleriyle çağdaş, çoğulcu ve demokratik bir hukuk devleti anlayışının egemen kılınmasında yüksek denetim kurumlarının hayati bir öneme sahip oldukları daha iyi anlaşılmaktadır<sup>[16]</sup>.

<sup>[14]</sup> Kamu sermayeli kuruluşların teknik bakımdan da kontrol edilmesi, müesseselerin kârlılık faaliyetlerini denetlemesi Umumi Murakabe Heyeti'ne verilmiştir. Detaylı bilgi için bkz. *BCA*, 30-10-0-0/27-153-10.

<sup>[15]</sup> Metin Bayrak ve Mehmet Alpertunga Avcı, “Yüksek Denetim Kuruluşlarının Denetim Kapsamı”, *Sayıştay Dergisi*, S. 86, Temmuz-Eylül 2012, s. 110.

<sup>[16]</sup> Köse, “Denetim ve Demokrasi”, s. 63-64.

## 2.1. Kamu Sermayeli Kuruluşların Denetiminde Umumi Murakabe Heyeti

En temel seviyede bile olsa yönetilen kişilerin denetime duyduğu ihtiyaç her zaman yerini ve önemini korumuştur. Çünkü denetim aracılığıyla toplumlar, kamu kaynaklarının nereye ve nasıl kullanıldığı hususunda bilgi sahibi olma imkânı elde etmektedirler. Bu bilgi edinme temel düzeyde olmakla beraber, zorunlu bir ihtiyaç olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu harcamalarında gelir ve giderlerin miktar olarak artması gibi sebeplerden ötürü parlamentolar harcamaların şeffaf olarak denetiminde yetersiz kalmışlardır. Bu gelişmeler, gelir ve giderlerin denetimi konusunda uzman olan teşkilatların kurulmasını hızlandırmıştır. Ülkemizde de bu denetim gerekliliği mecliste uzun bir süre müzakere edilmiştir<sup>[17]</sup>.

Kamu sermayeli kuruluşların nitel ve nicel olarak ağırlıklarının artması sonucunda bunların parlamento adına denetimlerinin nasıl yapılacağını gündeme getirmiştir. Devlet sermayesiyle faaliyet gösteren müesseselerin faaliyetleri ve hesapları divanı muhasebat tarafından özel kanunlarındaki izinlerin ölçülerine ve takip ettikleri hesap usullerine göre incelenmektedir. Bununla alakalı olarak mecliste müzakereler yapılmıştır. Bunun için divanı muhasebat kanun maddelerinde değişiklik yapılması gündeme gelmiştir. Ancak, kanun maddelerinde değişiklik yapılsa bile devlete ait bu müesseselerin murakabe hakkı yine var olacaktır. Çünkü kanun maddesinde açıkça “*hususî kanunlara göre divanı muhasebatın kontrolüne tâbidir*” denilmektedir. Bunun üzerine yapılan müzakerelerde diğer mebuslar tarafından da murakabe meselesinin daha müsait bir zamanda kapsamlı olarak ele alınması yönünde mutabık kalmışlardır. Bu konuda özellikle dönemin İktisat Vekili Celal Bayar, yeni bir kanun düzenlenmesi gerekliliğine değinmektedir<sup>[18]</sup>.

Özellikle devlet sermayeli kurumların murakabesinde yaşanan sorunlar mebuslar ve bakanlar tarafından tartışma konusu olmuştur. TBMM 5. Dönem (1935-1939) İsmet İnönü Hükümeti Maliye Vekili Ali Fuad Ağralı bu konu hakkında: “*şimdiye kadar devlet sermayesile teessüs etmiş olan müessesatı arzu edildiği halde istediğimiz şekilde tetkik ve murakabeye muvaffak olamıyorduk. Bu kanunla muhasebei umumîye müdürü umumîsi hesap usullerini o müesseselerle müştereken tetkik ve tespit edecektir. Bu suretle arzu ettiğimiz murakabe oralarda da kuvvetle temin edilmiş oluyor*” şeklinde sözlerini beyan etmiştir. Ancak bu kanun diye bahsedilen kanun düzenlemesi *Maliye vekâleti teşkilat ve vazifeleri hakkında kanun layihası ve maliye ve bütçe encümenleri mazbataları* kanunudur. Bu kanun tartışılırken devlet sermayeli kuruluşların denetlenmesi de gündeme getirilmiştir<sup>[19]</sup>.

<sup>[17]</sup> Mehmet Karakaş, “Kamu Harcamalarında Sayıştay Tarafından Yapılan Denetime Tarihsel Bir Bakış ve 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sayıştay’da Yapılan Düzenlemeler”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S. 48, Ekim 2011, s. 52.

<sup>[18]</sup> *Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi*, Devre 4, Yasama Yılı 4, C. 22, Birleşim 49, 10 Mayıs 1934, s. 88-90.

<sup>[19]</sup> *Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi*, Devre 5, Yasama Yılı 2, C. 11, Birleşim 63, 15 Mayıs 1936, s. 78-79.



1934 yılında Manisa Mebusu Refik Şevket bu ihtiyacın gerekliliği hakkında uzun bir görüş belirtmektedir. Refik Şevket bununla alakalı olarak meclis konuşmasında:

“...şimdiye kadar Sümerbank'ın hesaplarına, kendi kanunlarındaki ölçülere ve takip ettikleri hesap usullerine göre kim bakıyordu? Şu veya bu encümenlerden mürekkep heyeti umumiye. Şimdi onun vazifesi tamamen bu kanunla Divanı Muhasebata gidiyor. Çünkü umumi kanundan çıkıyor. Hususî teamüllerini muhafaza ediyor. Zaten Divanı Muhasebat B.M.M. adına murakabe ifa ediyor. Zaten B.M.M. Divanı Muhasebatın vermiş olduğu raporlar üzerinde ikinci bir tetkik yapıyor. Halbuki şimdi meselâ, ben üç seneden beri mebusum. Sümerbank'ın hesaplarına ait hiçbir şey görmedim. Yani millet namına murakabe ifa etmiş olmadım. Bu murakabeyi kim yaptı? 317 kişiden mürekkep Meclisi Âliniz namına memur ettiğiniz encümenler yaptı. Heyeti muhterem tensip buyurursa müesseselerin faaliyetlerini iptal değil, o müesseselerin kanunlarının gösterdiği şekilde devamını temin eder şekilde bu işi Divanı Muhasebata verelim” ifadelerini kullanmaktadır.

Meclis konuşmasından da anlaşılacağı üzere KİT olan Sümerbank faaliyetlerinin denetimindeki eksiklik 1930 yıllarının ortalarından itibaren gündeme gelmiştir<sup>[20]</sup>.

1937 yılının ilk yarısında Meclis'te konuşma yapan Muğla Mebusu Hüsnü Kitapçı, murakabenin önemine değinmektedir. Millet meclislerinin en önemli görevleri arasında devletin gelir ve giderlerini tespit etmek ve hükümet tarafından belirlenen usullere riayet edilip edilmediğini kontrol ve murakabe etmek ilk sırada gelmektedir. Devlet sermayesiyle teşekkül eden<sup>[21]</sup> ve hepsi ticari ve sınai işlerle uğraşan, özerk müesseseler olarak adlandırılan bu müesseselerin hepsinin tek tip murakabeye tabi olmadığı dile getirilmektedir. Bunlar arasında Devlet Denizyolları, Akay, Etibank, Sümerbank bulunmaktadır. Bunların bilançoları Divanı Muhasebat, Maliye ve İktisat Vekâletleri memurlarından oluşan bir heyet tarafından tetkik edilmektedir. Daha sonra İktisat Vekilinin görüşüyle meclisin birkaç encümeninden oluşan Umumi Heyet olarak bilinen heyet tarafından incelendiği ifade edilmektedir. Etibank ve Sümerbank gibi bazı kurumların hesapları sadece İktisat ve Maliye Vekâletleri memurları murakabesinden geçtikten sonra İktisat Vekilinin görüşüyle yine böyle bir umumi heyete gönderilmektedir. Mahiyet iti-

<sup>[20]</sup> Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi, Devre 4, Yasama Yılı 4, C. 22, Birleşim 46, 3 Mayıs 1934, s. 13.

<sup>[21]</sup> Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı'nın uygulandığı 1934-1938 yılları arasında milli gelir ortalama yılda %6 oranında artmış, 1934-1935 yılları arasında ise %9 oranında düşüş çıkarıldığında, sanayi kesiminin milli gelirdeki payı 1927'de %10'dan 1938'de %16'ya yükselmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. İsmet Türkmen “Doğu Anadolu'ya Bayındırlık Hizmetleri Kapsamında Yapılan Kamu Harcamaları ve Yatırımlar (1920-1938)”, *Ankara Üniversitesi Türk İnkılâp Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi*, C. 12, S. 45, Yıl: 23, Mayıs 2010, s. 139.

barıyla her birinin aynı işlerle uğraşmasına rağmen farklı tetkik şekillerine tabi tutulmasının doğru olmayacağı ifade edilmektedir. Hesap faaliyetlerini incelemek, elemek, Meclis'te mümkün olmadığı için bu iş uzmanlardan oluşan ve meclisin mütemmimi telakki edilen divanı muhasebatta görülme esası her devlet<sup>[22]</sup> tarafından kabul edilmektedir<sup>[23]</sup>.

Umumi Murakabe Heyeti kurulmadan hemen önce (11 Mayıs 1938) Meclis'te konuşma yapan TBMM 5. dönem (1935-1939) Celal Bayar Hükümeti İktisat Vekili Şakir Kesebir:

“...bugünkü gelen evrak arasında 6 numara ile İktisadi Devlet Teşekküllerinin idare ve murakabesi hakkındaki kanun layihasının Büyük Meclise takdim edildiği bildiriliyor. Bu kanun lâiyhası, gerek hükümet programında ve gerek Başvekilin nutkunda ehemmiyeti tebarüz ettirilmiş bir kanundur. Biran evvel çıkarılmasını iltizam etmekteyiz. Üç encümene havale edilmiştir. Adliye encümenine havalesini noksan gördük. Eğer müsaade buyurulursa Adliye encümeni de ilave etmek suretiyle bir muvakkat encümen tetkikini rica ediyorum” diyerek murakabe heyetinin kuruluşunu gündeme getirmiştir<sup>[24]</sup>.

1930’lu yılların ortalarından itibaren bu denetim ihtiyacı, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin gerek iş hacmi gerekse sayısal olarak giderek ekonomideki etkinliklerinin artması sonucu yoğun bir şekilde hissedilmeye başlanmış ve bu ihtiyaç Gazi Mustafa Kemal Atatürk’ün 1 Kasım 1937 tarihinde yaptığı Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin açış konuşmasında:

“Endüstrileşme karar ve hareketimize mütenazır olarak bugünkü mevzuatımızda düşünülecek tadiller ve ilave edilecek bazı yeni hükümler vardır. Bunların başlıcaları şöyle ifade hülâsa edebilir:

<sup>[22]</sup> Bu devletlere bakacak olur isek; Fransa’da tamamen parlamentonun haricine çıkmış olan bu işler tekrar parlamentoya iade edilmiştir. Fransa’da 1920-1925 yılları arasında böyle özerk müesseseler çoğalmış, ofis tipi olarak adlandırılan bu müesseselerin muhasebeleri, murakabeleri parlamento haricinde kalmış, fakat orada bunun mahsurlu ve zararlı olduğu görülmüş ve netice itibarıyla 1933 yılında çıkarılan bir kanunla bu tespit edilmiştir. Almanya’da ise esasen bu gibi teşekküller hükümet tarafından kurulmamaktadır. Orada hükümet hissedar veya şerik sıfatıyla bu teşekküllere iştirak etmektedir. Fakat orada da iki makamın murakabesine tabi tutulmaktadır. İlki Nazırı Aidi diğeri ise Divanı Muhasebat murakabe etmektedir. Özellikle divanı muhasebatın murakabesi bütün memleketlerde gittikçe teşdid ve tevsii edilmektedir. O halde yüz milyon liradan fazla olan devlet kaynaklarının ne suretle sarf edildiğini B.M.M’nin anlaması ve meclisin onayından geçtikten sonra kesinlik kazanması üzerinde durulmuştur. Buradaki amaç hükümetin bu meseleyi tetkik ederek ve en başarılı murakabe usulünü bulup kararlaştırmaktır. Meclis kayıtlarından da anlaşılacağı üzere devlet sermayeli kuruluşların murakabesi önemli gündem maddelerinden biri olmuştur. Detaylı bilgi için bkz. *Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi*, Devre 5, Yasama Yılı 3, C. 18, Birleşim 63, 24 Mayıs 1937, s. 181.

<sup>[23]</sup> *Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi*, Devre 5, Yasama Yılı 3, C. 18, Birleşim 63, s. 181.

<sup>[24]</sup> *Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi*, Devre 5, Yasama Yılı 4, C. 25, Birleşim 59, 11 Mayıs 1938, s. 28.

Sermayenin tamamı veya büyük kısmı devlete ait ticari ve sınai kurumların mali kontrol şeklini, bu kurumların bünyelerine ve kendilerinden istediğimiz ticari usul ve zihniyetle çalışma icaplarına süratle tevfiik etmek. Bu gibi kurumların bugünkü usullerle çalışabilmelerine ve inkişaf etmelerine imkân yoktur” ifadelerini kullanmıştır<sup>[25]</sup>.

Bu konuşmadan yaklaşık dokuz ay sonra Umumi Murakabe Heyeti 3460 sayılı kanun<sup>[26]</sup> ile kurulmuştur. Bunun üzerine 17 Haziran 1938 tarihinde devletin gelir ve giderleri ile malların parlamento adına denetlemekle görevli Divan-ı Muhasebat varken, çalışma programına uygun bir denetime tabi tutulmaları gereği nedeniyle kamu sermayeli kuruluşların parlamento adına denetimde tercih Divan-ı Muhasabattan yana kullanılmamış, Gazi Mustafa Kemal Atatürk’ün direktifi ile kamu sermayeli kuruluşların parlamento adına mali, idari ve teknik bakımdan sürekli olarak gözetim ve denetimlerini<sup>[27]</sup> yapmak üzere Türkiye’nin ikinci yüksek denetim kurumu olarak Umumi Murakabe Heyeti kurulmuştur. Böylece dünyanın birçok ülkesinden önce Türkiye’de, 1938 yılında kurumsal ve sistematik olarak performans denetimine başlanmıştır<sup>[28]</sup>. Umumi Murakabe Heyeti ilk kuruluşunda bir başkan ve altı azadan teşekkül etmektedir. Bunların maaşları da kararname ile belirlenmektedir<sup>[29]</sup>.

## 2.2. Umumi Murakabe Heyeti’nin Yasal Dayanağı ve Kapsamı

Murakabe Kanunu<sup>[30]</sup>, bu kanuna tâbi müesseselerin şeklini ve unsurlarını tayin etmiş olmakla beraber, bunların şekil ve mahiyetlerini değiştirebilmeleri imkânını da kabul etmiştir. Bunlar; muhtelif sermayeli müesseselere, anonim veya limited şirketlere çevrilebilirler. Kanun koyucu esas itibarıyla bağlı müesseselerin kanundaki şekle uygun olmasını, merkeze ve devlete daha sıkı ve ciddi bir bağlarla bağlanmasını amaçlamıştır. Kamu İktisadi Teşekkülleri üzerinde bir merkezîyet idaresi kuran Murakabe Kanunu, bu teşekküllere tâbi tâli teşekküllerin de muhtelif şirket teşekküllerinden çıkarak bu kanunda gösterilen şekilde birer müessese haline gelmelerini istemiş ve fakat istisnai halleri de dikkate almıştır. Sermayesinin tamamı devlet tarafından konulduğu halde, tamamen Murakabe Kanunu hükümlerine tâbi olmayan ve bu itibarla bu kategoriye dahil teşekküllere istisna teşkil eden

<sup>[25]</sup> Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi, Devre 5, Yasama Yılı 4, C. 20, Birleşim 1, 1 Kasım 1937, s. 5.

<sup>[26]</sup> Sermayenin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretile Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilâtile İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun, Resmi Gazete 3950 (4 Temmuz 1938), Kanun No: 3460, md. 53/1-4.

<sup>[27]</sup> 17 Haziran 1938 tarihinde Sermayesinin tamamı devlet tarafından verilmek suretiyle kurulan iktisadi teşekküllerin teşkilatı ile idare ve murakabeleri hakkında kanun layihası kabul edilmiştir. Böylece uzun yıllardır meclis kürsüsünün de gündeminde olan iktisadi teşekküllerin denetimi çözüme kavuşturulmuştur. Detaylı bilgi için bkz. Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi, Devre 5, Yasama Yılı 4, C. 26, Birleşim 77, 17 Haziran 1938, s. 190.

<sup>[28]</sup> T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu 2008-2012 Stratejik Planı, Ankara 2008, s. 9.

<sup>[29]</sup> BCA, 30-18-1-2/84-87-15.

<sup>[30]</sup> Bu kanun hakkında detaylı bilgi için bkz. BCA, 37-10-0-0/1-0-0.

bazı müesseseler de bulunmaktadır. Bunlar da Milli Korunma Kanunu gereğince kurulan ofislerdir<sup>[31]</sup>.

Bu yasada sermayesinin tamamı devlete ait olan ve kendi kuruluş kanunlarında bu kanuna tabi oldukları belirtilen, tüzel kişiliğe sahip, idari ve mali yönden özerk ve sorumluluğu sermayeleri ile sınırlı kuruluşlar olarak açıklanmıştır. Ayrıca sermayelerinin en az yarısı 3460 sayılı kanuna tabi devlet teşekküllerine ait bulunan şirketlerin de bilançolarının düzenlenmesi ve denetimleri yönünden 3460 sayılı kanunda geçen Umumi Murakabe Heyeti'ne tabi olduğu açıkça belirtilmiştir. 3460 numaralı kanunun birinci maddesinde, bu kuruluşların sermayelerinin tamamının devlete ait olacağı vurgulanmaktadır. KİT'lerin bu niteliği o dönem için devlet eliyle topyekün bir sanayileşme programının benimsendiğini ve bunların tamamının devlet kontrolünde bulunan kuruluşlar olduğu ifade edilmektedir. Bu kanunun ikinci maddesine göre; KİT'ler bugün de geçerli olan haliyle tüzel kişiliğe, bu kanun ve kendi özel kanunlarıyla ekonomik ve idari özerkliğe sahip, sorumlulukları sermayeleri ile sınırlı olan ve özel hukuk kurallarına göre idare olunan kuruluşlardır<sup>[32]</sup>.

KİT'lerin kuruluşunu sağlayan bu yasanın amacı; ilgili kuruluşlara bir zemin planı vermek, onlara gerekli ticari özerkliği sağlamak ve aynı zamanda da milli planlama ve idari rejim bakımından yararlı olacak bir genel denetime tabi tutmaktır<sup>[33]</sup>. Kanunun amacını gösteren bu değerlendirmeler, iki noktaya dikkatimizi çekmektedir. Birincisi, kanun kapsamına girecek işletmelerin yönetim ve denetim açısından tamamen aynı çatı altında birleşmeleridir. Böylece var olan bazı farklılıklar ortadan kaldırılıyor ve tek çalışma sistemi getiriliyordu. İkinci nokta ise, devlet işletmeleri ekonomik alanda toplum ihtiyaçlarını karşılamayı ilke edinerek faaliyette bulunacak ve bu faaliyetler kanunun ön gördüğü şekilde denetleyecektir<sup>[34]</sup>.

1938 yılından itibaren Sümerbank, Etibank, T.C. Ziraat Bankası, Denizbank, Ziraat İşletmeleri ve Toprak Mahsulleri Ofisi Kamu İktisadi Teşebbüsleri olarak belirlenmiş, sonradan kurulacak iktisadi teşebbüsler de bu kanuna tabi tutulmuşlardır. 3460 sayılı kanun, KİT'lerin amaçlarını açıklığa kavuşturmuş, bunların hukuki yapısında, kuruluş, yönetim ve denetimlerinde birlik ve düzen getirmiştir. 1964 yılında kabul edilen 440 sayılı kanunun yürürlüğe girmesine kadar 26 yıl uygulamada kalmıştır. Bu kanun hükümlerine tabi teşekküllerle kanunun 26.

[31] Sıddık Sami Onar, "İdare Hukuku Bakımından İktisadi Devlet Teşekkülleri", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 7, S. 4, Eylül 2011, s. 763-764.

[32] Sermayenin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretile Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilâtine İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun, *Resmî Gazete 3950 (4 Temmuz 1938)*, Kanun No: 3460, md. 53/1-4.

[33] Hüseyin Yücel, *Cumhuriyet Ekonomisinin Kuruluş ve Gelişimi*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2017, s. 143.

[34] Serkan Tuna, *Türkiye'de Devlet İşletmeleri (1930-1940)*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), *İstanbul Üniversitesi Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi Enstitüsü*, İstanbul 2002, s. 65-66.

maddesi gereğince kurulacak müesseseler idari, mali ve teknik bakımdan Umumi Murakabe Heyeti'nin daimî gözetimi ve denetimi altında bulunurlar. Bu teşkilat Başbakanlık'a bağlı olarak kurulmuştur<sup>[35]</sup>.

### 2.3. Umumi Murakabe Heyeti'nin Teşkilat Yapısı ile Görev ve Yetkileri

Umumi Murakabe Heyeti üyelerinin sayısını<sup>[36]</sup> ve bu üyelerin aylık maaşlarını miktarını İcra Vekilleri Heyeti (Bakanlar Kurulu) belirler. Heyetin bir bürosu bulunur ve bu heyetle büronun kadro ve bütçesi<sup>[37]</sup> İcra Vekilleri<sup>[38]</sup> tarafından düzenlenmektedir. Umumi Murakabe Heyeti'nin başkanı ve üyeleriyle diğer memurlarının ücretleri<sup>[39]</sup> de dahil olmak üzere Umumi Murakabe Heyeti'ne ait bütün masraflar bu kanun hükümlerine tâbi teşekküller tarafından ödenen sermayelere uygun bir şekilde miktarı tespit olunarak<sup>[40]</sup> maliye bakanlığına verilen paradan ödenir.

Umumi Murakabe Heyeti'nin başkanı ve üyeleri yükseköğrenim görmüş, sanayi veya ticari işlerde ya da banka tekniğinde deneyimli<sup>[41]</sup> ve bu kanunun kendilerine yüklediği görevleri başarılı bir şekilde yapan kişilerden oluşmak üzere Maliye ve İktisat<sup>[42]</sup> Vekâletlerinin göstereceği eşit sayıda adaylar arasından bakanlar kurulu heyeti tarafından seçilir.

<sup>[35]</sup> 1984 Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Yayınları, Ankara 1986, s. 11.

<sup>[36]</sup> 1938 yılında Maliye Vekâleti ile İktisat Vekâleti tarafından önerilen üyeler Cumhurbaşkanı tarafından murakabe heyeti üyeliğine seçilmiştir. Bu üyelerin alacakları maaşlar da böylece belirlenmiştir. Detaylı bilgi için bkz. *BCA*, 30-18-1-2/85-102-8.

<sup>[37]</sup> Umumi Murakabe Heyeti'nin 1939-1949 yılları arasındaki bütçe toplamı 6.563.888 liradır. Bu dönemler arasında kullanılan bütçe toplamı ise 5.574.034,40 liradır. Bu yıllar arasında murakabe heyeti bütçesi yaklaşık bir milyon lira fazla vermiştir. Detaylı bilgi için bkz. *BCA*, 30-1-0-0/38-229-4.

<sup>[38]</sup> 1938 yılı sonunda Bakanlar Kurulu tarafından Umumi Murakabe Heyeti'nin 1939 takvim yılı kadrosu ile bütçesi kabul edilerek Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmıştır. Detaylı bilgi için bkz. *BCA*, 30-18-1-2/85-106-8.

<sup>[39]</sup> 1942 yılında Umumi Murakabe Heyeti bünyesinde görev yapan İsviçreli mühendisün ücreti 900 liraya yükseltilmiştir. Detaylı bilgi için bkz. *BCA*, 30-18-1-2/97-117-2.

<sup>[40]</sup> Murakabe Heyeti'nin 1940 yılı için hazırlanıp 29/12/1938 tarih ve 741 sayılı tezkere ile tevdi olunan ilişik bütçe ve kadrolar, İcra Vekilleri tarafından 1940 yılında onaylanmıştır. Bakanlar kurulu onayından geçtikten sonra Cumhurbaşkanı da onaylayarak murakabe heyetini 1940 yılı kadro ve bütçesi netleşmiştir. Detaylı bilgi için bkz. *BCA*, 30-18-1-2/89-124-9.

<sup>[41]</sup> İktisat Vekâleti tarafından Sanayi Tetkik Heyeti reisliğine daha önce de bu görevde bulunmuş olan Umumi Murakabe Heyeti birinci sınıf uzmanlarından olan Şevket Süreyya Aydemir atanması için teklifte bulunulmuştur. Yapılan bu teklif Cumhurbaşkanı tarafından kabul edilmiştir. Yine farklı şekillerde ilgili bakanlıklar tarafından Murakabe Heyeti başkanlığı için öneriler dikkate alınarak görevlendirmeler gerçekleştirilmektedir. Detaylı bilgi için bkz. *BCA*, 30-18-1-2/102-57-3.

<sup>[42]</sup> İktisat Vekâleti, Cumhuriyet döneminde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 2 Mayıs 1920 tarihinde kabul edilen 3 sayılı kanunla, İktisat Vekâleti kurulmuştur. İlk TBMM hükümetinde, ticaret, sanayi, maden, ziraat ve orman alanlarındaki hizmetler iktisat vekâleti tarafından yürütülmekle beraber, 6 Mart 1924 tarihli ve 63 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "432 sayılı Ziraat ve Ticaret Vekâletleri Teşkilî Hakkında Kanun" ile iktisat vekâleti kaldırılarak bunun yerine Ziraat Vekâleti ve Ticaret Vekâleti olmak üzere iki farklı vekâlet kurulmuştur. Özetlemek gerekirse İktisat Vekâleti, kurulduğu dönemde günümüz Ticaret Bakanlığı'na eş değer bir kurumdur. Detaylı bilgi için bkz. <https://ticaret.gov.tr/kurumsal/tarihce> , (Erişim Tarihi: 30 Ekim 2021).

Yabancı uyruklu kişiler, istihdam süreleri ve maaşları sözleşmelerinde açıkça belirtilmek kaydıyla Umumi Murakabe Heyeti azalığı kabul edilebilir.

Umumi Murakabe Heyeti'nin görevi, bu kanun hükümlerine tâbi teşekküllerle 26'nci<sup>[43]</sup> madde gereğince kurulacak müesseselerin idare şekil ve tarzlarını ve amaçlarına ve iktisadi, ticari ve sanayi esas ve icaplara uygun, verimli ve rasyonel bir şekilde işleyip işlemediklerini ve özellikle mevcut şartlara göre örnek kuruluşlarla karşılaştırmalı maliyet hesaplarını her hesap yılı içinde en az bir defa araştırma, tahlil ve denetlemek ve buna dair raporlarını İktisat Vekâletiyle alakalı bakanlığa ve kuruluşa vermektir.

Umumi Murakabe Heyeti'nin vazife ve görevlerinin süresi<sup>[44]</sup>, bir nizamname ile belirlenir. İktisat vekâleti ile ilgili vekâlet, bu kanun hükümlerine tâbi herhangi bir kuruluş ile yirmi altıncı madde gereğince kurulacak müesseselere ait belirli işlere dair Umumi Murakabe Heyeti'nden görüş sorabileceği gibi gerekli konuların araştırılmasını da her zaman isteyebilir. İktisat vekâleti ve ilgili vekâlet, gerekli görüldüğü bu kanun hükümlerine tâbi teşekküllerle yirmi altıncı madde gereğince kurulacak müesseselerin işlerini ve hesaplarını ve idare tarzları ile ekonomik vaziyetlerini, tayin edeceği memurlar aracılığıyla tetkik ve teftiş ederek denetleyebilir<sup>[45]</sup>.

Umumi Murakabe Heyeti, kendisine verilen bilançolarla kâr ve zarar hesaplarını kuruluşlarla müesseselerin bütün işleri ve hesapları üzerinde yapmış olduğu araştırmaların sonuçlarıyla karşılaştırmak suretiyle bunların tahlilini içeren delilli bir rapor hazırlamaktadır. Bu rapor ve bilançolarla kâr ve zarar hesapları, her kuruluşun başlıca faaliyet safhalarını gösterecek şekilde kendi idare meclisi tarafından hazırlanacak diğer bir raporla birlikte, İktisat Vekâletine ve ilgili vekâlete gönderilmektedir. İktisat vekâleti ve ilgili vekâlet bunları umumi heyete verilmek üzere Başvekâlete göndermektedir. Bilançolarla kâr ve zarar hesaplarının<sup>[46]</sup> ve bu husustaki bütün raporların en geç Ekim ayı içinde umumi heyete verilmiş ve bu heyetin üyelerine dağıtılmış olması gerekmektedir. Umumi heyet, en geç Kasım ayı sonuna kadar toplanarak incelemelere başlamaktadır. Bilançolarla kâr ve zarar hesaplarının umumi heyet tarafından onayı idare meclisinin o sene için ibrasını

<sup>[43]</sup> Umumi Murakabe Heyeti 26'nci Madde: Bu kanun hükümlerine tâbi teşekküller, ellerinde bulunan teşebbüsleri özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek ve kendilerine bağlı olmak ve hükmi şahsiyeti haiz bulunmak üzere kurulacak mahdut mesuliyetli müesseselere devretmeye mecburdurlar. Ancak, lüzum ve zaruret halinde herhangi bir teşebbüsü bakanlar kurulu heyeti bu hükümden istisna olabilir. Müessese haline getirilecek teşebbüslerden mahiyetleri veya buldukları yer itibarıyla idarelerinin birleştirilmesi faydalı görülecek olanların bir müessese halinde toplanmaları uygundur. Detaylı bilgi için bkz. *Resmî Gazete 3950 (4 Temmuz 1938)*, Kanun No: 3460, md. 53/26.

<sup>[44]</sup> Bu duruma örnek verecek olur isek; Umumi Murakabe Heyeti'nde muhasebe ve hesabat uzmanı olarak istihdam edilmekte olan Polonyalı Karol Mestenhauer adlı personelin iki yıl daha çalışmasına karar verilerek görev süresi uzatılmıştır. Detaylı bilgi için bkz. *BCA*, 30-18-1-2/96-89-2.

<sup>[45]</sup> *Başvekâlet Umumi Murakabe Heyetinin Murakabesine Tâbi Teşkilata Dair Mer'î Mevzuat*, Ankara 1954, s. 4-9.

<sup>[46]</sup> Bunlarla ilgili müesseselerin idare meclisi raporları ve bilanço kâr-zarar hesapları ile bağlı oldukları vekâletlerin görüşleri ile Umumi Heyet komisyon raporları toplanmıştır. Detaylı bilgi için bkz. *BCA*, 37-10-0-0/3-0-0.

kabul edilmektedir. Bilançolar, umumi heyet tarafından kabul ve tasdik edildikten sonra yayımlanmaktadır<sup>[47]</sup>.

Umumi Murakabe Heyeti, iktisadi devlet teşekkülleri ve bunların iştirakleri, bu teşebbüslerin idari şekilleri, yönetimleri, amaçları ve ekonomik, mali, ticari ve sınai ilkelerine uygun olarak verimli ve uygun bir şekilde faaliyet gösterip göstermediklerini sürekli olarak kontrol etmektedir. Özellikle her mali yılda benzer kuruluşlarla karşılaştırmalı olarak en az bir defa tetkik, tahlil ve denetlenmesi, maliyet hesaplamalarının yapılması ve bu raporları iktisat vekâletine ve ilgili kurum ve kuruluşlara sunmakla görevlidir. Yine iktisat vekâletinden ve ilgili kurum ve kuruluşlardan sorulacak sorulara ve incelemelere bu görev ve yetkilerin usul ve kullarlar çerçevesi dahilinde yerine getirilmesiyle mükelleftir<sup>[48]</sup>.

#### 2.4. Umumi Murakabe Heyeti'nden Yüksek Denetleme Kurulu'na Giden Süreç

Umumi Murakabe Heyeti, faaliyetlerini 1960 yılına kadar 3460 sayılı 'Sermayenin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan, İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun'da yer alan hükümlere göre yürütmüştür. 23 Temmuz 1960 tarihinde çıkarılan 23 sayılı Kanun, Umumi Murakabe Heyeti'ni, Yüksek Denetleme Kurulu (YDK) adıyla TBMM (Türkiye Büyük Millet Meclisi) başkanlığına bağlamıştır. Böylece bu kurul, hükümetlerin siyasi ve idari baskılarından kurtarılma, görevlerini serbestçe yapmasına imkân vermek istenilmiştir. Bu arada 3460 sayılı kanunun kapsamı genişletilerek bazı kuruluşlar YDK denetimi altına alınmıştır. Kurucu mecliste YDK'nın tıpkı Sayıştay gibi bir Anayasa kuruluşu haline getirilmesi ve TBMM'ye bağlanması için çaba harcanmışsa da bunun henüz erken olduğu düşünülerek bu düşünce o yıllarda ertelenmiştir.

21 Mart 1964 tarihinde çıkarılan 440 sayılı kanun, 3460 sayılı kanunu yürürlükten kaldırmakla birlikte, YDK ile ilgili kanun çıkarılıncaya kadar 3460 ve 23 sayılı kanunların kurulla ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükmünü getirmiştir. Anayasanın 127'nci maddesi KİT'lerin TBMM'ce denetlenmesinin kanunla düzenleneceğini hükme bağladığı için bu gereği yerine getirmek üzere 12 Mayıs 1964 tarihinde 468 sayılı kanun çıkarılmıştır. YDK bu kanunla yeniden Başbakanlığa bağlanmıştır. Kanunun birinci maddesine göre Cumhuriyet Senatosu'ndan seçilen 15 üye ile Millet Meclisi'nden seçilen 35 milletvekilinden oluşan Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu İktisadi Teşebbüsleri Karma Komisyonu kurulmuştur. Yasanın üçüncü maddesine göre Karma Komisyon, YDK raporları ile Başbakanlığın

<sup>[47]</sup> Başvekâlet Umumi Murakabe Heyeti'nin 1939-1940-1941 ve 1942 yıllarına ait kesin hesap cetvelleri 1943 yılında onaylanmıştır. Detaylı bilgi için bkz. *BCA*, 30-18-1-2/101-31-20.

<sup>[48]</sup> *Başvekâlet Umumi Murakabe Heyetinin Murakabesine Dair Mer'i Mevzuat*, s. 29.

sevk edeceği diğer raporları inceler ve hazırlayacağı raporları TBMM başkanlığına sunar. Karma Komisyonun bütün KİT'leri içine alan raporları önce Cumhuriyet Senatosunda sonra Millet Meclisinde görüşülür ve sonuçlandırılır. 468 sayılı kanunun meclislerde müzakeresi sırasında YDK'nın TBMM'ye mi yoksa Başbakanlığa mı bağlanması gerektiği hususu yeniden tartışılmış bu konuda Cumhuriyet Senatosu ile Millet Meclisi arasında görüş ayrılığı çıkmış neticede kurul Başbakanlığa bağlanmıştır<sup>[49]</sup>.

440 sayılı kanun, 11/04/1983 tarihli ve 60 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ve daha sonra bu KHK'nın TBMM tarafından kabulüne ilişkin 19/10/1983 tarih ve 2929 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları Hakkındaki Kanun'la kaldırılmış, ancak geçici 7. maddesi hükmü ile YDK'ya ilişkin hükümleri yürürlükte bırakılmıştır. Yüksek Denetleme Kurulu, 24/06/1983 tarihinde kabul edilen 72 sayılı KHK ile "Yüksek Bir Denetleme Organı" sıfatıyla yeniden yapılandırılmak suretiyle tüzel kişiliğe kavuşturulmuş olup, 19/12/ 2010 tarihine kadar çalışmalarını bu statü altında yürütmüştür<sup>[50]</sup>.

2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'yla Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun tüzel kişiliği sona erdirilerek Sayıştay'a devredilmesi sonucu, KİT'ler 6085 sayılı kanun ve 233 sayılı KHK gereği Sayıştayın denetimine tabi olmuştur. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun denetim alanını düzenleyen 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde öngörülen %50 sınırının Anayasa Mahkemesi'nin 04/12/2014 tarih ve 2014/184 K. Sayılı kararıyla iptal edilmesi üzerine, birinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde sayılan tüm kuruluş, idare ve şirketler sermayesindeki kamu payının oranına ve doğrudan mı, dolaylı mı olduğuna bakılmaksızın Sayıştay'ın denetimi alanına girmiştir<sup>[51]</sup>.

Yaklaşık 75 yıllık faaliyetten sonra yaşanan gelişmeler YDK'nın tüzel kişiliğinin sona ermesine sebep olmuştur. Bu gelişmeleri özetlemek gerekirse ilk olarak, 1980'lerin başından itibaren özel sektörde yaşanan hareketlilik, devletin ekonomide mal ve hizmet üreten bir unsur olarak faaliyetlerinin daralması sonucunda zamanla KİT'lerin sayılarının azalmasına neden olmuş, bunun sonucu olarak da YDK'nın denetim kapsamı oldukça daralmıştır. İkinci sebep ise 2002 yılında ülkemizin Avrupa Birliği'ne aday ülke statüsünün elde edilmesiyle beraber Avrupa Birliği müktesebatına uyum süreci kapsamında bazı düzenlemelerin yapılması gerekliliğidir. Bu düzenlemelere değinecek olursak, üye ülkelerde kamu denetimi alanlarında iç denetim ve dış denetim ayrımının yapılması ve dış denetimin tek çatı altında toplanmasıdır. Ülkemizde yapılan yasal düzenlemeler kapsamında Sayıştay'ın denetim kapasitesi artırılmış ve YDK ile Sayıştay'ın tek çatı altında

<sup>[49]</sup> Cumhuriyet Senatosu Zabıt Ceridesi, Toplantı Yılı 17, S. Sayısı 811, 30 Haziran 1978, s. 4-5.

<sup>[50]</sup> Recai Akşel vd., *Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-1950)*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2010, s. 6.

<sup>[51]</sup> *Kamu İşletmeleri 2015 Yılı Genel Raporu*, Ankara 2016, s. 9.



toplanması kararlaştırılmıştır. 19/12/2010 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Yüksek Denetleme Kurulu'nun personeli, araç gereç ve her türlü taşınır taşınmaz malları ve bütçesi Sayıştay'a devredilerek tüzel kişiliği sonlandırılmıştır<sup>[52]</sup>.

## 2.5. Umumi Murakabe Heyeti'nin Denetim Esasları ve Standartları

Denetim standartları, denetim görevini yapan ve bu yetkiyi kullananların görev, yetki ve sorumluluklarını en iyi yerine getirmeyi sağlamak üzere uymak zorunda oldukları temel prensipleri ifade etmektedir. Bu prensipler, gerçekleştirilen denetimin içeriğine (kamu denetimi olup-olmadığına) göre çok az değişiklikler göstermekte ise de yapılan denetim faaliyetlerinin belli bir kalitede olmasını sağlama amacı değişmemektedir. Denetim standartları bir nevi yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi hem de denetim faaliyetinin başından sonunda kadar bütün denetim süresini kapsamaktadır. Bu standartlar, denetim görevlisine mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yardımcı olan ve denetçiye denetim faaliyetinde rehber olan genel prensiplerdir<sup>[53]</sup>.

Umumi Murakabe Heyeti, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken aşağıdaki hususları incelemektedir:

- Denetlenen kurum ve kuruluşların kanun veya kanun hükümlerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı programlarına uyulup uyulmadığı,
- İşletme finansmanlarının esaslar, işlemlerin bütçelere, maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu,
- Çağdaş işletmecilik prensiplerin uyulup uyulmadığı,
- Faaliyet ve işlemlerin hukuka uygunluğu,
- Belirlenen verimlilik ve kârlılık ilkelerine uygunluğu,
- İşletmenin zarar uğratılıp uğratılmadığı denetlenmektedir<sup>[54]</sup>.

<sup>[52]</sup> Akyel vd., *Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-1950)*, s. 47.

<sup>[53]</sup> Akyel vd., *Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-1950)*, s. 12.

<sup>[54]</sup> Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, *Resmî Gazete 18197 (20 Ekim 1983)*, KHK No: 72, md/22.

### 2.5.1. Umumi Murakabe Heyeti'nin Genel Standartları

Denetim standartları uzun bir zaman süreci içinde oluşan mesleki deneyim ve birikimlerin kazanımı olup, sürekli olarak gelişmekte ve günün şartlarına göre yenilenmektedir. Genel standartlar, denetim görevlisinin be denetim kurumunun niteliklerine ilişkin olup, özellikle denetçi kurumun bağımsız ve istenen yeterliliğe sahip olması, alanında detaylı ilkeleri kapsamaktadır. Ayrıca denetim faaliyetinin planlanması, denetim verilerinin belirlenmesi, toplanması ve incelenmesi ile denetim çıktılarının, sonuçlarının ve önerilerinin raporlanmasında belirlenen standartlara uyulmasında gerekli özenin gösterilmesi gerekmektedir<sup>[55]</sup>.

Denetim görevlilerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, denetimin objektifliği, denetimde mesleki özen ve titizlik, denetimde davranış, denetimde mesleki yeterlilik Murakabe Heyeti'nin genel standartları arasında bulunmaktadır. Denetim görevlilerinin denetim çalışmalarında bağımsız olmaları en öncelikli prensip olarak belirlenmiştir. Denetim faaliyetlerinde bağımsızlık, denetim çalışmalarının güvenilir ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmaktadır. Hazırlanan denetim raporlarda yer alan bilgilerle rakamların doğruluğu, olaylara ve belgelere uygunluğu, şüphe uyandırmayacak kadar güvenilir olmalıdır. Bundan dolayı incelemelerde yazılı olmayan bilgiler üzerine hüküm verilmemekte, dayanak olan belgeler titizlikle incelenmektedir. Bu bakımdan denetim görevlilerinin denetim faaliyetlerinde denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uymaları, yeterli oranda ve ihtiyaca cevap verecek nitelikte ve güvenilirlikte veri toplamaları, bunlara göre değerlendirme yapmaları vazgeçilmez bir zorunluluk olarak addedilmektedir. Bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için belirli bir mesleki eğitime, tecrübeye ve yeteneğe sahip olması gerekir<sup>[56]</sup>.

### 2.5.2. Umumi Murakabe Heyeti'nin Çalışma Standartları

Çalışma standartları, denetim görevlisine denetim esnasında yapması gereken faaliyetler konusunda rehberlik yapan standartlardır. Adı geçen çalışma standartları, genel standartlara göre daha özel prensiplere sahiptir. Bu standartlar denetim personeline güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplama sırasında ve bu değerlendirilmesinde rehberlik etmektedir. Çalışma standartları denetim faaliyetlerinin nasıl ve ne şekilde yürütüleceğini belirleyen standartlardır. Denetim planı yapılmadan önceki aşamadan başlayarak denetim raporunun hazırlanmasına kadar olan süreci kapsamaktadır. Denetim programı iyi bir şekilde planlanmalı ve varsa yardımcıları iyi bir şekilde kontrol edilmelidir. Denetim işlemlerinin bağlı olduğu sonuçların belirlenmesi amacıyla ve güvenilir bir ilke olarak, mevcut sistemin getirdiği gibi incelenmesi ve değerlendirmesi yapılmalıdır. İncelenen finansal

<sup>[55]</sup> Hacı Ömer Köse, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2007, s. 50-52.

<sup>[56]</sup> T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu 2008-2012 Stratejik Planı, Ankara 2008, s. 26-27.

tablolar hakkında bir denetim görüşüne ulaşmak için araştırmalar, gözlemler teftiş ve doğrulamalar yoluyla gerekli bilgi, belge ve kanıtlar elde edilmelidir. Denetim faaliyetlerinde çalışma standartları; stratejik planlama, denetimin planlaması, meslek mensuplarının gözetimi, iç kontrol sisteminin incelenmesi, yeterli kanıt toplama süreçlerinden oluşmaktadır<sup>[57]</sup>.

### 2.5.3. Umumi Murakabe Heyeti'nin Raporlama Standartları

Raporların kapsamının, kuruluşların kendilerine karşı kanunen sorumlu olduğu şahıs ve müesseselerin ihtiyaç duydukları bilgilere göre saptanması gerekmektedir. Rapor sisteminin aşağıdaki noktaları kapsamı gerekmektedir:

- Tahminler, projeksiyonlar, bütçeler, standartlar veya önceden saptanmış diğer faaliyetlere ait amaçlarla ilgili konuların planlanması (raporların planlanması yönü)
- Raporların, görev ve sorumluluklara göre düzenlenmesi (raporların organize yönü)
- Oranlar ve yüzde bağlantıları aracılığıyla birbirleriyle ilgili faaliyet verilerinin karşılaştırılması işlemi (raporların koordinasyon yönü)
- Gerçekler ile tahminler arasındaki sapmanın gösterilmesi ve gerektiğinde bu sapmaların nedenleri ile giderilme çözümlerini bulmak için yapılan analizler (raporların kontrol yönü)
- Raporların özellikleri ise şunlardır:
- Raporlar, kuruluşlara ilişkin her özelliği, çekinmeden ve doğru olarak ortaya koymalıdır,
- Raporların zaman içerisinde tutarlılığı gerekir. Yani, art arda gelen yıllardaki denetim raporlarında, aynı konularda ileri sürülen görüşlerde çelişikler varsa bunun gerekçesi açıklanmalıdır,
- Rapor konuları arasında uyum sağlanması için denetim görevlileri arasında iş birliği sağlanmalıdır,
- Raporlarda aşırı derecede kalıplaşmalardan kaçınılmalı ve değişen ekonomik hayata ve koşullara uygun bir esneklik kazandırılmalıdır,
- Raporların dili işletmenin içinde bulunduğu ekonominin dili, yani maliye ve muhasebe dili olmalı ve bilgiler mümkün olduğu kadar mali ve fiziki ba-

<sup>[57]</sup> Abdulkadir Bilen ve Aysel Akçay, "Denetim Kalitesi ve Göstergeleri", *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 40, Haziran 2018, s. 229-230.

kımdan veya her iki yönden anlam taşımalıdır. Raporlar sade, kısa, okuma ve anlamaya elverişli olmalı, başlık ve sütunlara ayrılmış ve planlanmış şekilde hazırlanmalıdır. Şekil ve düzen standart hale getirilmelidir,

- Raporlarda trendler ve ilişkiler mümkün olduğu ölçüde kolayca görülebilecek şekilde levhalar, grafikler ve resimlerle belirtilmelidir,
- Raporlar düzenlenen zaman cetveline göre tam zamanında hazırlanmalıdır<sup>[58]</sup>.

Murakabe Heyeti tarafından düzenlenen raporlar yıllık denetim raporu, ivedi durum raporu, özel inceleme raporu, genel rapor olarak dört şekilde hazırlanmaktadır. Yıllık denetim raporu, takım çalışması ile düzenlenip hazırlanmaktadır. Denetime tabii bir kuruluşun yıllık denetim raporunu oluşturan denetim ekibinde yeterli çoğunluğun idari ve teknik denetim görevlisinin bulunması gerekmektedir. Denetim ekibi, uzun süren araştırmalar ve detaylı incelemeler sonucunda kendi arasında bütün konuları detaylı bir şekilde tartışarak ve müzakere ederek kuruluşun yıllık denetim raporunu ilgili grup başkanı, üyenin ve denetim ekibinin hazır olduğu üyeler kurulunda görüşüp karara bağlamaktadır. Bu rapor türünde denetlenen kurum ve kuruluşlarının işlem, bilanço ve sonuç hesaplarının onaylanması veya onaylanmamasına ilişkin görüşleri içeren gerekçeli ve karşılaştırmalı olarak düzenlenmektedir<sup>[59]</sup>.

İvedi durum raporu, denetlemeler esnasında karşılaşılan ve ivedi olarak incelenmesi, teftişi ve tahkiki gereken konular ile alınması gereken önlemleri içeren rapor türüdür. Genel rapor, denetlenen kuruluşların yıllık faaliyetlerinin sonuçlarını, sektör esasına bağlı olarak, toplu bir şekilde ele alan rapordur. Genel raporda, denetlenen kurumun ülke ekonomisi içindeki yeri, istihdam durumu, mali durum, iştirakler, işletme çalışmaları, yatırımlar ve bu kuruluşların genel ve ortak sorunları ve bu sorunlara dair öneriler yer almaktadır. Özel inceleme raporu ise Başbakanın görevlendirmesi veya üyeler kurulunun kararı üzerine hazırlanmaktadır<sup>[60]</sup>.

#### 2.5.4. Umumi Murakabe Heyeti'nin Mesleki Etik Kuralları

Murakabe Heyeti bünyesinde görev yapan meslek mensupları, mesleki etik kurallarına uymak zorundadır. Bu kurallar “Başvekâlet Umumi Murakabe Heyeti'nin Murakabesine Tâbi Teşkilata Dair Mer'i Mevzuat”<sup>[61]</sup> ve “Yüksek Denetleme Kurulu Denetleme ve İnceleme Esasları Yönetmeliği” kapsamında hazırlanan denetleme kı-

<sup>[58]</sup> Uğur Günege, *Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Denetim ve Türkiye'deki Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Mali Denetimi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İstanbul 1983, s. 97-98.

<sup>[59]</sup> T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu 2008-2012 Stratejik Planı, s. 23.

<sup>[60]</sup> Akyel vd., *Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-1950)*, s. 31.

<sup>[61]</sup> Başvekâlet Umumi Murakabe Heyetinin Murakabesine Tâbi Teşkilata Dair Mer'i Mevzuat.

lavuzunda ve çıkarılan genelgelerde uyulması istenilen mesleki etik kuralları beş başlık altında toplanmıştır. Bunlardan ilki tarafsızlık ve nesnelliktir. Buna göre denetçiler görevlerini herhangi bir baskı, etkileme ve yönlendirme olmaksızın yerine getirmelidir. Tarafsızlığına zarar verecek veya çevresinde böyle bir izlenim uyandıracak herhangi bir faaliyet veya ilişkisinin içerisinde yer almaz. Her türlü baskıya karşı tarafsızlığını korumak zorundadır. Özellikle siyasi, idari, ekonomik, sosyal ve kültürel etkilerden kaçınmalıdır<sup>[62]</sup>.

Eşitlik; denetim görevlisi denetim faaliyetlerini yaparken yasa önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmelidir. Denetçi, çalışmalarını yürütürken herhangi bir kişiye, zümreye veya kuruma karşı önyargılı hareket edemez, bunları kayırmacı veya dışlayıcı faaliyetlerde bulunamaz. Bir diğer mesleki etik kuralı dürüstlüktür. Bu prensip mesleki ahlak kurallarının temel değeri olarak belirlenmiştir. Denetçi, faaliyetlerini gerçekleştirirken dürüstlük, doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusu içinde yürütmelidir. Son olarak yetkinlik ve mesleki özen ilkesi gelmektedir. Denetçiler, görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve deneyime sahip olarak görevlerine azami özen ve dikkati gösterir. Denetçiler, görevlerini yetkinlikle yerine getirebilmek için çalışmalarında uluslararası genel kabul görmüş mesleki standartlar ile örtüşen Murakabe Heyeti standartlarını bilmeleri ve bu standartları uygulamalarının yanı sıra denetlenen kurumun faaliyetlerini belirleyen mevzuat, kurumsal prensip ve ilkeleri hakkında da yeterli bilgiye sahip olmalıdır<sup>[63]</sup>.

## 2.6. Umumi Murakabe Heyeti'nin Kamu Yönetimine Sağladığı Katkıları

Denetim, yönetimin temel fonksiyonlarından birini oluşturmaktadır. Dolayısıyla denetim, yönetimin sağlıklı bir biçimde işlemesi için olmazsa olmaz faaliyetlerinden biridir. Ayrıca denetim, kamu veya özel sektör kökenli tüm örgütlerin yönetsel sistemlerinde bulunan bir faaliyettir. Denetim, her örgüt, kuruluş ve hatta bireyler için ne derece öneme sahip ise aynı şekilde kamu yönetimi için de son derece gerekli ve önemlidir. Etkin, verimli, hesap verebilir, saydam ve dolayısıyla denetlenebilir bir kamu yönetimi, halk nezdinde devlete olan meşruluk inancını güçlendirmektedir. 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 getirilmediğini çeşitli yöntemlerle denetlenmektedir. Kamu yönetiminin denetlenmesinde parlamento, yürütme organı veya hükümet, yargı organları, kamuoyu, ombudsman, uluslararası kuruluşlar ve sözleşmeler gereğince yapılan denetimler gibi denetim yöntemleri etkili olmaktadır<sup>[64]</sup>.

<sup>[62]</sup> Denetim Görevlilerinin Uyacakları Mesleki Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelik, *Resmî Gazete* 27699 (14 Eylül 2010), md, 4-10.

<sup>[63]</sup> Resmî Gazete 27699 (14 Eylül 2010).

<sup>[64]</sup> Kadir Caner Doğan, "Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim ve Kamu Yönetimindeki Yeri", *Ombudsman Akademik Dergisi*, Yıl 2, S. 3, Temmuz-Aralık 2015, s. 128-129.

Yönetimin her alanında olduğu gibi kamu yönetiminde de denetim büyük önem arz etmektedir. Bir kuruluş ve örgütte yapılan işlerin belirlenen amaçlara uygunluğu, yerindeliği ve etkililiği ancak denetim aracılığıyla öğrenilebilir. Modern demokrasilerde gerek halkın gerekse temsil yetkisini kullanan yasama organının kamu harcamalarının yapılmasında, mal varlığının kullanılmasında ve gelirlerinin tahsilinde ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından kayıt düzenine, yasal düzenlemelere ve verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine uyulup uyulmadığını takip etmesi bakımından yüksek denetim büyük ve önemli bir yere sahiptir. Eğer bir ülkede halkın ve onun temsilcilerinin her bir kaynağının nerede, niçin ve ne şekilde kullanıldığından haberdar olması isteniyorsa ve tercihlerinin de ulaştıkları bu bilgiler aracılığıyla şekillendirilmesi isteniliyorsa yüksek denetimin kamu kaynağı ve malvarlığının kullanıldığı her alanda açıkça hissedilmesi gerekmektedir. Kamu kaynakları gerek kamu kurumları gerek özel sektör kuruluşları gerekse kamuya yararlı çeşitli teşekküller tarafından ya doğrudan ya da dolaylı olarak kullanılmaktadır. Gerek doğrudan gerekse dolaylı kaynak kullanımı halkın ödedikleri verginin nerede kullanıldığı yönünde açıkça bilgi sahibi olma isteğini oluşturur. Bu bilgi edinmenin yolu ise yüksek denetim kurumlarıdır<sup>[65]</sup>.

Umumi Murakabe Heyeti'nin tarihsel süreç içerisindeki gelişmeleri dikkate alındığında; 1947 yılında AICPA (Association of International Certified Professional Accountants) tarafından hazırlanan denetim standartlarından daha önce 1945 yılında Umumi Murakabe Heyeti denetim kılavuzunun hazırlanmış olması ve Cumhuriyetin ilk yıllarında ülkemizde özellikle parlamentoda denetim uygulamaları müzakere edilmiştir. Yaşanan bu gelişmeler denetim faaliyetlerine verilen önemi ortaya koymasından dikkate değer bir durumdur. Denetim faaliyetlerine verilen önemin daha iyi anlaşılması açısından bağımsız denetime ilişkin ilk standardın 1988 yılında SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) tarafından yayınlandığı dikkate alındığında Umumi Murakabe Heyeti'nin önemli bir yere sahip olduğu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Denetim faaliyetleri sırasında özellikle hesapların nitelikleri, kategorize edilmesi, değerlendirilmesi açısından yapılan eleştiri ve getirilen önerilerle de ülkemizde uygulanan denetime değer katmıştır. 1970 yılından itibaren tüm KİT kuruluşlarında, ardından 1994 yılından itibaren mali kesim hariç tüm sektörlerde kullanılmaya başlanan hesap planı ve finansal tablo formatlarının o dönemde Umumi Murakabe Heyeti kılavuzlarında oluşturulduğu ve denetçiler tarafından uygulanması yönünde sürekli olarak KİT kuruluşlarına önerildiği dikkate alındığında Umumi Murakabe Heyeti'nin denetim faaliyetlerinin günümüz denetim uygulamalarının temelini oluşturduğunu ifade etmek mümkündür. Murakabe Heyeti denetçilerinin denetim faaliyetleri süresince muhasebe uygulamalarına ilişkin eleştiri ve önerileriyle KİT kuruluşlarında çalışan muhasebecilerin mesleki bilgilerinin gelişmesine de katkıları olduğu açıktır<sup>[66]</sup>.

<sup>[65]</sup> Bayrak ve Avcı, "Yüksek Denetim Kuruluşlarının Denetim Kapsamı", s. 110-111.

<sup>[66]</sup> Beyhan Güçlü Marşap ve Ganite Kurt, "Türkiye'de Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Denetim Uygulamalarına Katkısı (1938-2008)", *I. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı*, Mart 2009, s. 15.

Devlet sermayeli kurumların kuruluşunu sağlayan 3460 sayılı kanun ile adı geçen kuruluşlara yasal bir zemin hazırlanmış, onlara gerekli ticari özerklik sağlanmış, aynı zamanda da milli planlama ve idari rejim bakımından faydalı olan genel bir denetim uygulamasına geçilmiştir. Bahse konu olan yasa ile kanun kapsamına girecek işletmelerin yönetim ve denetim açısından aynı çatı altında toplanmıştır. Böylece var olan bazı farklılıklar ortadan kaldırılarak tek tip çalışma usulüne geçilmiştir. Bir diğer önemli nokta ise kamu iktisadi teşekkülleri ekonomik alanda toplum ihtiyaçlarını karşılamıştır. Bu kurumların faaliyetleri ise kanunun öngördüğü şekilde denetlenerek halkın devlete olan güvenilirlik ve şeffaflık düşüncesi pekiştirilmiştir.

## SONUÇ

Yüksek denetim, kaynağını anayasadan alan, meslek mensuplarının anayasal teminatlarla sahip olduğu bağımsız kuruluşlar tarafından parlamento adına yapılan denetim türüdür. Bu özellikleri ile yüksek denetim dış denetimden ayrılarak kamu mali yönetiminin bir parçası olarak faaliyet alanı bulmaktadır. Kamu yönetimi kavramı ve disiplini de yönetim teorisinin önemli bir parçası olarak denetimin konusunu oluşturmaktadır. Kamu yönetiminde denetim ile kamu yönetimlerinin yapılan plan, program ve raporlarının hangi oradan, belirlenen taahhütlerle uygunluğu belirlenmekte ve kamu yönetimlerinin yerindelik esaslı denetim ile kamu yararına hizmet edip etmediği belirlenmektedir. Bu özelliğinden dolayı kamu mali yönetimindeki olumlu ve olumsuz gelişmelerden etkilenmektedir. Dolayısıyla denetim, yönetimin sağlıklı bir biçimde işlemesi için deyim yerindeyse olmazsa olmaz faaliyetlerinden biridir.

Denetim olgusu gerek teori ve uygulamasıyla gerekse kurumsal yapısı ve niteliğiyle son yarım yüzyılda büyük bir dönüşüm içerisine girmiştir. Bu dönüşüm kuşkusuz demokratik süreçteki gelişmelerden ayrı olarak değerlendirilemez. Bu dönemde demokrasinin kurumsallaşması ve kökleşmesi, denetim olgusunu yönetimin en önemli unsurlarından birisi durumuna getirirken, denetimin kurumsallaşması ve yaygınlaşması da demokratik süreci besleyen temel bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu işlemleriyle çağdaş, çoğulcu ve demokratik bir hukuk devleti anlayışının egemen kılınmasında yüksek denetim kurumlarının çok önemli bir rol üstlendikleri görülmektedir. Tarihsel gelişim süreci içinde de denetim ve demokrasi ayrılmaz birer ikili olarak yol almaktadırlar. Demokrasi için kamu mali yönetiminin denetlenebilirliği temel koşul olduğu gibi, etkin ve sağlıklı bir denetim için de en uygun ortamı demokrasi sağlamaktadır. Özetlemek gerekirse denetim ile demokrasi arasında bir tür karşılıklı bağımlılık ilişkisi bulunmaktadır. Bundan dolayı demokrasi, hukuk ve denetim ayrılmaz bir üçlü olarak karşımıza çıkmaktadır.

## Yazar Katkı Oranları

Çalışmanın Tasarlanması (Design of Study): UU(%50), YET(%50)

Veri Toplanması (Data Acquisition): UU(%50), YET(%50)

Veri Analizi (Data Analysis): UU(%50), YET(%50)

Makalenin Yazımı (Writing Up): UU(%50), YET(%50)

Makalenin Gönderimi ve Revizyonu (Submission and Revision): UU(%50), YET(%50)

## KAYNAKÇA

### Arşiv Belgeleri

Başbakanlık Cumhuriyet Arşivi BCA, 37-10-0-0/1-0-0.  
BCA, 37-10-0-0/3-0-0.  
BCA, 30-1-0-0/38-229-4.  
BCA, 30-10-0-0/27-153-9.  
BCA, 30-10-0-0/27-153-10.  
BCA, 30-18-1-2/84-87-15.  
BCA, 30-18-1-2/85-102-8.  
BCA, 30-18-1-2/85-106-8.  
BCA, 30-18-1-2/89-124-9.  
BCA, 30-18-1-2/96-89-2.  
BCA, 30-18-1-2/97-117-2.  
BCA, 30-18-1-2/101-31-20.  
BCA, 30-18-1-2/102-57-3.

### Resmî Yayınlar, Raporlar, Kanun Maddeleri, Meclis Kayıtları

1984 Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Yayınları, Ankara 1986.  
Başvekâlet Umumi Murakabe Heyetinin Murakabesine Tâbi Teşkilata Dair Mer'î Mevzuat, Ankara 1954.  
Cumhuriyet Senatosu Zabıt Ceridesi, Toplantı Yılı 17, S. Sayısı 811, 30 Haziran 1978.  
Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve İştirakleri Yıllığı 1975, Maliye Bakanlığı Yayınları, Ankara 1975.  
Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi, Devre 4, Yasama Yılı 4, C. 22, Birleşim 46, 3 Mayıs 1934.  
Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi, Devre 4, Yasama Yılı 4, C. 22, Birleşim 49, 10 Mayıs 1934.  
Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi, Devre 5, Yasama Yılı 2, C. 11, Birleşim 63, 15 Mayıs 1936.  
Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi, Devre 5, Yasama Yılı 3, C. 18, Birleşim 63, 24 Mayıs 1937.  
Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi, Devre 5, Yasama Yılı 4, C. 20, Birleşim 1, 1 Kasım 1937.  
Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi, Devre 5, Yasama Yılı 4, C. 25, Birleşim 59, 11 Mayıs 1938.  
Türkiye Büyük Millet Meclisi Zabıt Ceridesi, Devre 5, Yasama Yılı 4, C. 26, Birleşim 77, 17 Haziran 1938.  
T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu 2008-2012 Stratejik Planı, Ankara 2008.  
T.C. Resmî Gazete, 4 Temmuz 1938, S. 3950.  
T.C. Resmî Gazete, 14 Eylül 2010, S. 27699.  
T.C. Resmî Gazete, 20 Ekim 1983, S. 18197.

### Telif ve Tetkik Eserler

AKYEL, Recai, ÖZDEMİRCİ, M. Blada, GÜLMEZ, İsmail, ŞİMŞEK, M. Fahri, SEVEN, Mehmet, *Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-1950)*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2010.  
BAYRAK, Metin ve AVCİ, Mehmet Alpertunga, "Yüksek Denetim Kuruluşlarının Denetim Kapsamı", *Sayıştay Dergisi*, S. 86, Temmuz-Eylül 2012, ss. 101-113.  
BİLEN, Abdulkadir ve AKÇAY, Aysel, "Denetim Kalitesi ve Göstergeleri", *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 40, Haziran 2018, ss. 227-256.  
ÇOŞKUN, Arife (hızl.), *Performans ve Risk Denetim Terimleri*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2000.



- DALAK, Güldem, "Denetim ve Kalite Denetimi", *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, C. 1, S. 1, Mart 2000, ss. 65-79.
- DOĞAN, Kadir Caner, "Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim ve Kamu Yönetimindeki Yeri", *Ombudsman Akademik Dergisi*, Yıl 2, S. 3, Temmuz-Aralık 2015, ss. 107-141.
- DURMUŞ, Savaş ve Aydemir, N. Kemal, "Atatürk Dönemi Türkiye Ekonomisi (1923-1938)", *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 12, Mart 2016, ss. 155-167.
- ERTAN, Temuçin Faik, "Atatürk İlkeleri", *Başlangıcından Günümüze Türkiye Cumhuriyeti Tarihi*, Temuçin Faik Ertan (Ed.), Siyasal Kitabevi, Ankara 2019.
- GÜNEGE, Uğur, *Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Denetim ve Türkiye'deki Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Mali Denetimi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İstanbul 1983.
- Hafizoğulları, Zeki, "İzmir İktisat Kongresi Görüşler ve Değerlendirmeler", *Atatürk Araştırma Merkezi*, y.y., ss. 289-311.
- KARAKAŞ, Mehmet, "Kamu Harcamalarında Sayıştay Tarafından Yapılan Denetime Tarihsel Bir Bakış ve 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sayıştay'da Yapılan Düzenlemeler", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S. 48, Ekim 2011, ss. 51-70.
- KÖSE, Hacı Ömer, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2007.
- , "Denetim ve Demokrasi", *Sayıştay Dergisi*, C. 10, S. 33, Nisan 1999, ss. 62-85.
- KULUÇLU, Erdal, "Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine", *Sayıştay Dergisi*, S. 63, Aralık 2006, ss. 3-37.
- MARŞAP, Beyhan GÜÇLÜ ve Kurt, Ganite, "Türkiye'de Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun Denetim Uygulamalarına Katkısı (1938-2008)", *1. Uluslararası Denetim Standartları Konferansı*, Mayıs 2009, ss. 1-15.
- MESSIER, William F., *Auditing: A Systematic Approach*, McGraw- Hill Higher Education, New York 1996.
- ONAR, Siddik Sami, "İdare Hukuku Bakımından İktisadi Devlet Teşekkülleri", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 7, S. 4, Eylül 2011, ss. 731-789.
- TUNA, Serkan, *Türkiye'de Devlet İşletmeleri (1930-1940)*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi Enstitüsü, İstanbul 2002.
- TÜRKMEN, İsmet, *Doğu Kalkınması 1923-1946 Doğu İllerini Kalkındırmaya Yönelik Kamu Harcamaları ve Yatırımlar*, Kömen Yayınları, Konya 2013.
- , "Doğu Anadolu'ya Bayındırlık Hizmetleri Kapsamında Yapılan Kamu Harcamaları ve Yatırımlar (1920-1938)", *Ankara Üniversitesi Türk İnkılâp Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi*, C. 12, S. 45, Yıl: 23, Mayıs 2010, ss. 117-156.
- YÜCEL, Hüseyin, *Cumhuriyet Ekonomisinin Kuruluş ve Gelişimi*, Türkiye Barolar Birliği Yayınları, Ankara 2017.

#### İnternet Kaynakları

<https://ticaret.gov.tr/kurumsal/tarihce> , (Erişim Tarihi: 30 Ekim 2021).