



KKTC Denetim Sistemi'nin Fonksiyonel ve Kurumsal Analizi



T.C. Lefkoşa Büyükelçiliği
Yardım Heyeti Başkanlığı

tepav

türkiye ekonomi politikaları araştırma vakfı



Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
Başbakanlık

UZMANLARIN ÖZGEÇMİŞLERİ

R. Bülent TARHAN

Halen Başbakanlık Başmüfettişi olarak görev yapan R.Bülent TARHAN, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesinden 1974 yılında mezun oldu. 1977 yılından bu yana müfettişlik görevini sürdürmektedir. Yolsuzlukla mücadele, denetim ve memur yargılaması alanındaki çalışmalarıyla tanınıyor. Denetim sistemleri, yolsuzlukla mücadele ve ombudsman kurumu ile ilgili olarak İngiltere, İtalya, Fransa, İspanya, Avusturya, Avustralya, Tayland ve Pakistan'da araştırmalarda bulundu. TBMM Yolsuzlukları Araştırma Komisyonunda uzman olarak görev aldı. Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi'nin hazırlık toplantılarında yer aldı ve "*Özel Sektörde Zimmet*" konusunun sözleşmeye ve dünya hukuk literatürüne girmesi hususunda önemli katkılar sağladı. "Yolsuzlukla mücadele" başta olmak üzere çeşitli konulardaki yazıları saygın gazete ve dergilerde yayımlanmaktadır. Adalet Yayınevi tarafından yayımlanan "Yolsuzlukla Mücadele Mevzuatı" ve "Memur ve Diğer Kamu Görevlilerinin Soruşturulması Usulleri" isimli iki kitabı mevcuttur. Devlet Denetim Elemanları Derneği'nde Genel Sekreter, Toplumsal Saydamlık Hareketi Derneği'nde yönetim kurulu üyesi olarak, Bilirkişiler Derneği ve Başbakanlık Müfettişleri Derneği'nde Başkan sıfatıyla görev yapmıştır. Türkiye Futbol Federasyonu Kulüp Lisans Kurulu Başkan Vekilidir.

Mesut ÜNAL

Gazi Üniversitesi Maliye bölümünden 2001 yılında mezun oldu. 2003 yılından bu yana Sayıştay Denetçisi olarak görev yapmaktadır. T.C. Sayıştay'ında 2 yıl mali denetim, 6 yıl performans denetimi grubunda yer almıştır. Sayıştay'da SPSS Program Eğitimine, İran ve Pakistan'da denetim seminerlerine iştirak etmiştir. Yüksek Lisans eğitimini Hacettepe Üniversitesi Maliye bölümünde tamamlayan Mesut ÜNAL'ın aynı bölümde süren doktora eğitimi tez aşamasındadır.

İÇİNDEKİLER

UZMANLARIN ÖZGEÇMİŞLERİ.....	2
R. Bülent TARHAN	2
Mesut ÜNAL	2
İÇİNDEKİLER.....	3
1. GİRİŞ	7
2. ÇALIŞMANIN AMACI.....	8
3. GENEL ÇERÇEVE.....	13
3.1. KAVRAMLAR	13
3.2. DENETİM STANDARTLARI	15
3.2.1. GENEL STANDARTLAR.....	16
3.2.1.1. Mesleki yeterlilik.....	16
3.2.1.2. Bağımsızlık ve tarafsızlık	17
3.2.1.3. Mesleki özen.....	17
3.2.2. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI	18
3.2.2.1. Planlama ve gözetim.....	18
3.2.2.2. İç kontrol sisteminin incelenmesi	19
3.2.2.3. Kanıt toplama	19
3.2.3. RAPORLAMA STANDARTLARI	20
3.2.3.1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk.....	20
3.2.3.2. Süreklilik	20
3.2.3.3. Açıklayıcı bilgiler	21
3.2.3.4. Görüş bildirme.....	21
3.3. SAYDAMLIK, HESAP VEREBİLİRLİK, SORUMLULUK	22
3.3.1. Saydamlık.....	22
3.3.2. Hesap Verebilirlik	23
3.3.3. Sorumluluk	23
3.4. ETKİN OLMAYAN DENETİMİN NEDENLERİ	24

3. 5. DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN ARTTIRILMASI İÇİN YAPILMASI GEREKENLER.....	27
4. ULUSLARARASI ÖRNEKLER	27
4.1. GİRİŞ	27
4.2. AVRUPA BİRLİĞİ MÜKTESEBATI.....	30
4.2.1.Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisi (European Anti-Fraud Office – OLAF)	30
4.2.2. AB İç Denetim Servisi (Internal Audit Service)	33
4.3. ABD GENEL MÜFETTİŞLİK Ofisi (Federal Offices of Inspector General)	34
4.4. İngiltere	38
4.4.1. İç Denetim	38
4.4.2. Teftiş (Inspection)	38
4.5. İNGİLİZ MODELİNE KISMEN KOŞUT BİR ÜLKE: HOLLANDA	42
4.6. AVUSTURYA DENEYİMİ.....	42
4.7. BİR KITA AVRUPASI ÖRNEĞİ: FRANSA	42
4.8. KÜÇÜK BİR ÜLKE: ESTONYA.....	44
4.9. BİR ADA ÜLKESİ: MALTA	44
5. PARLAMENTOLAR ADINA YAPILAN DENETİM	47
5.1. OMBUDSMAN.....	48
5.1.1.Kısa Tarihçe	49
5.1.2.Kurum Hakkında Bazı Temel Bilgiler	50
5.1.2.1. Genel Bilgi ve Tanım	50
5.1.2.2.Ombudsman'nın Faaliyet Alanı	52
5.1.2.3. Dünyadan Uygulama Örnekleri.....	53
5.1.2.4. Uygulamadaki önemli noktalar	55
5.2. YÜKSEK DENETİM KURUMLARI (SAYIŞTAY)	57
5.2.1. Genel	57
5.2.2. Yüksek Denetim Kurumu Denetim Standartları	58
5.2.3. Sayıştay Modelleri.....	59
5.2.4. Sayıştay'ın Bağımsızlığı.....	60
5.2.5. Sayıştayların Yolsuzlukla Mücadeledeki Rolü.....	61
6. KKTC'DEKİ DENETİM SİSTEMİNİN MEVCUT DURUMU (STATÜ VE FONKSİYONLAR) 62	
6.2. DENETİM ALANINDAKİ ÖRGÜTLENMELER.....	65
6.2.1. Sayıştay	65

6.2.1.1. Anayasal ve yasal düzenlemeler.....	65
6.2.1.3. Sayıştay'ın organizasyon yapısı	68
6.2.1.4. Sayıştay bütçesi	70
6.2.1.5. Sayıştay denetim türleri.....	70
6.2.1.6. Sayıştay'ın denetim alanı	70
6.2.1.7. Sayıştay denetim süreci	70
6.2.1.8. Yasa dışı işlemler süreci.....	71
6.2.1.9. Sayıştay Tarafından Üretilen Rapor Sayıları.....	72
6.2.2. Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman).....	74
6.2.2.1. Anayasal ve yasal düzenlemeler.....	74
6.2.2.2. Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman) Dairesi ile ilgili kapasite tespit notları.....	77
6.2.2.3. Yasa değişikliği çalışmaları.....	80
6.2.3. Başbakanlık Denetleme Kurulu.....	82
6.2.4. Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu (MTİK).....	85
6.2.4.1. Yasal düzenleme, görev ve yetkiler.....	85
6.2.4.2. Teşkilat yapısı ve kapasite.....	87
6.2.4.3. İş Durumu.....	89
6.2.5. Mali Bilgi Edinme Birimi (MABEB).....	91
6.2.5.1. Yasal düzenleme.....	91
6.2.5.2. Kurulun ve MABEB'in çalışmaları.....	92
6.3. DENETİMLE İLGİLİ DİĞER DÜZENLEMELER	95
6.3.1. KKTC Merkez Bankası Teftiş ve İnceleme Kurulu	95
6.3.2. Bankaların denetimiyle ilgili düzenlemeler.....	96
6.3.3. Kooperatif Şirketler Mukayyitliği teftiş hizmetleri	96
6.3.4. Şirketler Yasasında yer alan teftişle ilgili hükümler	97
6.3.5. İşçi sağlığı ve iş güvenliği denetimi	97
7. KKTC'DEKİ KAMU DENETİM SİSTEMİNİN GENEL EKSİKLİKLERİ VE SORUNLAR	98
8.1. SAYIŞTAY	101
8.1.1. Anayasal hükümlerin değerlendirilmesi.....	101
8.1.2. Sayıştay'ın Bağımsızlığı.....	106

8.1.3. İnsan Kaynakları Yönetimi ve Örgütsel Yapı	113
8.1.4. Performans Denetimi.....	114
8.1.5. Sayıştay Denetim Rehberleri.....	115
8.1.6. Sayıştay Bulguları ve Raporlama Süreci	116
8.1.7. Sayıştay'ın Denetimi	118
8.2. YÜKSEK YÖNETİM DENETÇİSİ (OMBUDSMAN) İLE İLGİLİ SORUNLAR, EKSİKLİKLER	119
8.2.1. Bağımsızlık.....	119
8.2.2. Yetki Alanı	120
8.2.3. İnsan Hakları	122
8.2.4. Ombudsmanla İdarenin Uyum İçinde Çalışması.....	123
8.2.5. Seçim	123
8.2.6. Kadrolarla ilgili düzenleme, bütçe, fiziki koşullar	124
9. SONUÇ	125

1.GİRİŞ

Bu rapor, TEPAV tarafından yürütölen KKTC Devletinde Fonksiyonel-Kurumsal Gözden Geçirme Projesi'nin bileşenlerinden biri olan KKTC denetim sisteminin kurumsal ve fonksiyonel analiz çalışmasına ilişkin tespit, analiz ve çözüm önerilerini içermektedir.

Çalışma, genel anlamda KKTC'deki iç ve dış denetim sistemini ve bu sistem çerçevesindeki denetim birimlerinin kurumsal yapıları, (mevzuat ve organizasyon) yapılanma ilkeleri ve genel denetim standartları bağlamında denetçilerin statüleri, fonksiyonları, nitelikleri, mesleğe kabul koşulları, fonksiyonel bağımsızlıklarının bulunup bulunmadığı, mesleki davranış kuralları gibi alanları kapsamaktadır.

Rapor; ağırlıklı olarak, kamu denetim birimlerinin, kamu kurum ve kuruluşları (genel bir ifadeyle "idare") üzerindeki denetimini kapsamakla birlikte; kamunun özel sektör üzerindeki denetimine de (şirketler, iş güvenliği, bankalar ve vergi denetimi) değinilmiştir. Mali istihbarat fonksiyonunun yanı sıra, doğası gereği denetim işlevi de gören ve bu nedenle ilgili denetim birimleriyle sıkı bir işbirliği ihtiyacında olan "karapara aklama (Money laundering) ile mücadele"ye ilişkin örgütsel yapılar da rapor içeriğinde yer almıştır.

Çalışmamız sırasında; başta INTOSAI olmak üzere uluslararası kuruluşların yayımladığı evrensel denetim standartları referans alınmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC tarafından yayımlanarak kabul edilen denetim standart ve politikaları, ilk defa 1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından kabul edilen standartlar, Uluslararası İç Denetim Enstitüsü'nün kabul ettiği standartlar, iç denetim alanındaki COSO (Committee of Sponsoring Organizations) modeli, Amerika Birleşik Devletleri'nde Enron ile başlayıp daha sonra diğer şirketlerle devam eden muhasebe ve denetim skandalları üzerine yürürlüğe konan 3763 sayılı Sarbane-Oxley Kanunu bunlar arasındadır.

Çalışma kapsamında KKTC'ye iki kez -24 Haziran ve 15 Temmuz 2011 tarihlerinde- ziyaretlerde bulunulmuş ve KKTC Başbakanlık Denetleme Kurulu Başkanı Sayın Muzaffer SEVİNÇ, Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu Başkanı Sayın Asım ÖZER, KKTC Kooperatif Şirketler Mukayyidi Sayın Hasan BOZKAN, KKTC Sayıştay Başkanı Sayın Osman KORAHAN, KKTC

Ombudsman Daire Müdürü Sayın Zeki GÜRSEL, Merkez Bankası Teftiş ve İnceleme Kurulu Başkanı Sayın Türker DELER, Resmi Kabz Memurluğu ve Mukayyitlik Dairesi Müdürü Sayın Emin BİLGİN, Suç Gelirlerinin Aklanmasını Önleme Kurulu Başkanı Sayın Cansev METBULUT, KKTC Maliye Bakanlığı Gelir ve Vergi Dairesi Başkanı Sayın Yusuf KAÇMAZ ve Lefke Avrupa Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Başkanı Sayın Doç.Dr. Okan ŞAFAKLI ile görüşülmüştür. Görüşmeler, bir nezaket ziyareti kapsamında sınırlandırılmamış; kurumsal analizler, sorunlar, sistem sorgulaması gibi birçok konuda görüş alış-verişinde bulunulmuştur. Görüşmeler sırasında –ihtiyaç duyulduğunda- kurum veya birim uzmanları da hazır bulunmuşlardır. Proje Yerel Koordinatörü Sayın İzge ARISAL da tüm görüşmelere katılmış ve önemli katkılar sağlamıştır.

Raporun KKTC Sayıştay'ı ile ilgili bölümü T.C. Sayıştay'ı Denetçisi Mesut ÜNAL, diğer bölümleri T.C. Başbakanlık Başmüfettişi R. Bülent TARHAN tarafından yazılmıştır.

2. ÇALIŞMANIN AMACI

Çalışmanın amacı, KKTC'de çağdaş denetime olan ihtiyaca vurgu yapmak, denetim eksikliği nedeniyle oluşabilecek sorunları ve mevcut sistemin eksikliklerini göstermek; evrensel denetim uygulamaları ve uluslararası denetim standartları ışığında KKTC ölçeğinde uygulanabilir çağdaş bir denetim sisteminin kurulmasına katkı sağlamaktır.

Aşağıda teftiş ve denetim kavramlarından hareketle ve tündengelim yöntemiyle önce denetim eksikliğinin doğuracağı makro ölçekli sorunlara ve denetimin önemine değinilmiş; daha sonra KKTC'de yapılan iki araştırma ekseninde denetim ve hesap verme mekanizmalarındaki sağlıklı yapıya dikkat çekilmiştir.

Raporumuzun “Genel çerçeve” bölümünde uluslararası denetim terminolojisindeki kavramları da referans alarak denetim ve bileşenleriyle ilgili tanımlamalar ve gerekli açıklamalar yapılacaktır.

Bu bölümde, öncelikle, Türkiye'nin de dahil olduğu kıta Avrupası sistemindeki kamu denetim algısı olan “teftiş” olgusuna değinilmiştir. KKTC'nin denetim yapısı içinde de -birçok aksaklık ve noksanlığa karşın- bu olgu öne çıkmaktadır. İç denetimin önemini göz ardı etmeden öncelikle “teftiş”e vurgu yapmamızın bir nedeni de budur.

“Teftiş”, düzenlilik denetimi (regularity audit) yani “kurallara uygunluk denetimi” ve “mali tablolar denetimi” ile -bir kısmı yasalarla da emredilen- idari soruşturma süreçlerini kapsar. Başta ABD olmak üzere kıta Avrupası

lkelerinin hemen hemen tamamında teftiş kurulları vardır. Kıta Avrupası'nda zaten var olan teftiş (inspection) sisteminin, son yıllarda İngiltere gibi bazı anglo-sakson ülkelerinde de yükselen değer olduğu bilinmektedir. İngiltere Başbakanlığı Kamu Reformları Ofisinin hazırladığı “Kamu Kuruluşlarının Teftişi zerine Hükümet Politikaları (The Governments Policy on Inspection of Public Services” ve “Gelişme İçin Teftiş (Inspecting For Improvement)” isimli kitapçıklar bu görüşümüzün kanıtlarıdır.

Ne var ki; denetimi ve alt kültürlerini nasıl tanımlarsak tanımlayalım ya da hangi önem basamağında görürsek görelim; sonuçta **denetim, bir yönetim bilimi kavramı ve yönetimin türevidir**. Sadece iyi yönetimin değil; iyi yönetişimin (good governance) inşası için de denetim yaşamsal önemde bir olgudur.

Denetimin bir önemli boyutu da yolsuzlukla mücadeleye olan katkısıdır. Kaldı ki; yolsuzluk olgusu iyi yönetişimin inşası önündeki en önemli engellerden biridir. Dolayısıyla; yolsuzlukla mücadele de iyi yönetim ya da iyi yönetişimin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu nedenledir ki; yolsuzlukla mücadeleye ilişkin uluslararası belgelerde denetimin önemine özel bir vurgu yapılmaktadır.

Örneğin; **Avrupa Konseyi'nin Yolsuzlukla Mücadelede Yirmi Temel İlke Kararı'nın** (06 Kasım 1997) 11 ve 12'nci ilkeleri; “*Kamu yönetiminin ve kamu kesiminin faaliyetlerine uygun denetim prosedürlerinin uygulanmasını sağlamak*” ve “*Denetim prosedürlerinin kamu yönetiminin dışındaki yolsuzlukların tespiti ve önlenmesinde rol oynamasını kabul etmek*”tir.

Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi'nin “Kamu Alımları ve Kamu Maliyesinin Yönetimi” başlıklı 9'ncu maddesi:

“1. Her Taraf Devlet, iç hukuk sisteminin temel ilkelerine uygun olarak, diğerlerinin yanında, yolsuzluğun önlenmesinde de etkili olan; saydamlık, rekabet ve karar alma sürecinde nesnel kıstaslara dayanan uygun tedarik sistemlerini kurmak için gerekli adımları atacaktır. Bu sistemler, diğerlerinin yanında, aşağıdaki hususlara dayanacak ve uygun olarak belirlenecek asgari bedelleri dikkate alabilecektir:

d) (...) etkili bir dahili inceleme sisteminin oluşturulması;

2. Her taraf Devlet, iç hukuk sisteminin temel ilkelerine uygun olarak, kamu maliyesinin yönetiminde saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunu geliştirmek için uygun önlemleri alır. Bu nlemler diğerlerinin yanında;

c) (...)denetim standartları ve ilgili gözetimi,

d) Etkili ve verimli bir risk yönetimi ile dahili kontrol sistemlerini (...) kapsayacaktır” içeriklidir.

Uluslararası kimi belgelerdeki diğer hükümlerin bazıları da aşağıda yer almıştır:

AVRUPA BİRLİĞİ Aday Ülkelerde Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesine İlişkin On İlke

3.Yolsuzlukla mücadele yasaları önemli olmasına karşın, söz konusu yasaların uygun ve şeffaf yolsuzlukla mücadele ve denetim birimlerince uygulanması daha fazla önem taşımaktadır. Uygun soruşturma teknikleri ve istatistikleri geliştirilmelidir.

ARUSHA DEKLARASYONU Gümrük Kapılarında Dürüstlük İle İlgili Gümrükler İşbirliği Konseyi'nin Deklarasyonu (7 TEMMUZ 1993)

6. İç ve dış denetim son derece elzemdir ve etkin bir iç denetim gümrük prosedürlerinin yeterli ve doğru bir şekilde uygulanmasını sağlayan en faydalı araçtır. İç denetim düzenlemeleri şüphe edilen tüm yolsuzluk ve kötü yönetim uygulamalarını teftiş etme özel görevine sahip olan bir içsel birim tarafından hazırlanmalıdır.

ULUSLARARASI PARA FONU (IMF) Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğü(1994)

4.1.Mali bilgiler hem kamuya açık olmalı hem de bağımsız bir denetim organı tarafından denetlenmelidir.

ASYA-PASİFİK EKONOMİK İŞBİRLİĞİ Devlet İhalelerine İlişkin Bağlayıcı Olmayan İlkeler (5 MART 1999]

Performans denetimi

1.Genel ilke şudur: Kamu alımları ve prosedürleri kamu programları için kullanılacak mal ve hizmetlerin satın alınmasında en iyi performansın başarılmasına yönelik olmalıdır.

(...)

Performans denetiminin sonuçlarını geliştiren yenilikçi çözümleri teşvik etmek için nasıl yapılacağından daha ziyade neyin başarılacağına odaklanarak program hedefleri ve işlevsel gereksinimleri;

Ortaya çıkan ihtiyacın mevcut kaynakların iyileştirilmesi ya da yerine başka kaynaklar konmasından mı ortaya çıktığını; yoksa, tamamen yeni gereksinimleri mi karşılayacağını;

Kurum içi kaynakların kullanılması da dahil olmak üzere diğer alternatifleri, dikkate almalıdır.”

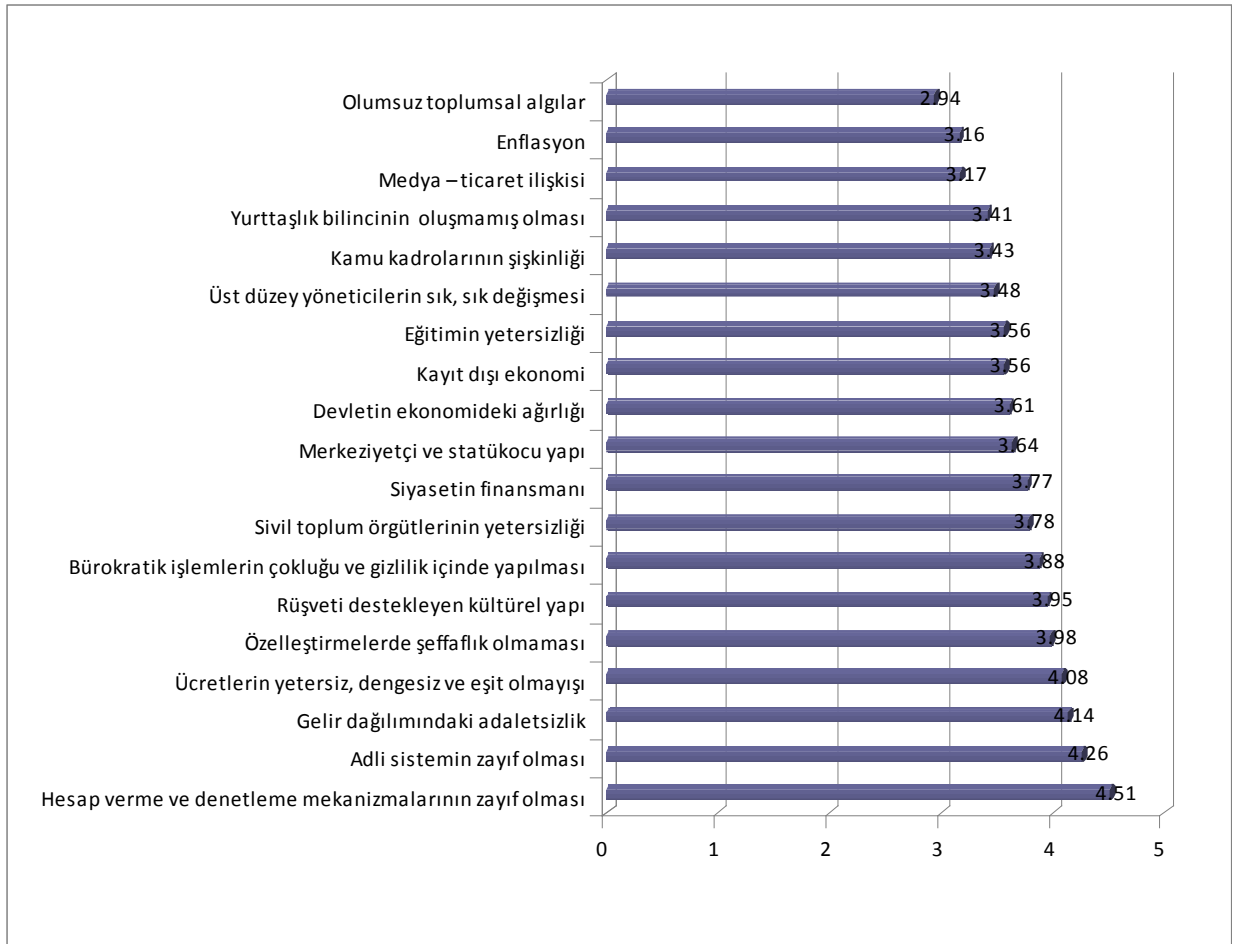
Bu çalışma kapsamında yolsuzluğa vurgu yapmamızın bir başka nedeni de, Lefke Avrupa Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Başkanı Sayın Okan ŞAFAKLI önderliğinde KKTC’de yapılan bir araştırmadır.

Söz konusu araştırma da, yetersiz ve sağlıklı bir denetim sistemi ile yolsuzluklar arasındaki korelasyonu göstermektedir.

ŞAFAKLI'nın çalışmasında KKTC'deki yolsuzluğun temel nedenleri ortaya çıkarılmaya çalışılmış ve bu amaçla bir araştırma yapılmıştır.

Araştırma, 2011 Ocak ayı süresince Lefkoşa'da sakin kişilere yönelik olarak gerçekleştirilmiştir. Kolayda örnekleme ve yüz yüze anket yönteminin uygulandığı araştırmada 282 geçerli anket elde edilmiştir.

KKTC'de yolsuzluk ortamını yaratan en önemli faktörler aşağıdaki tabloda yer almıştır.

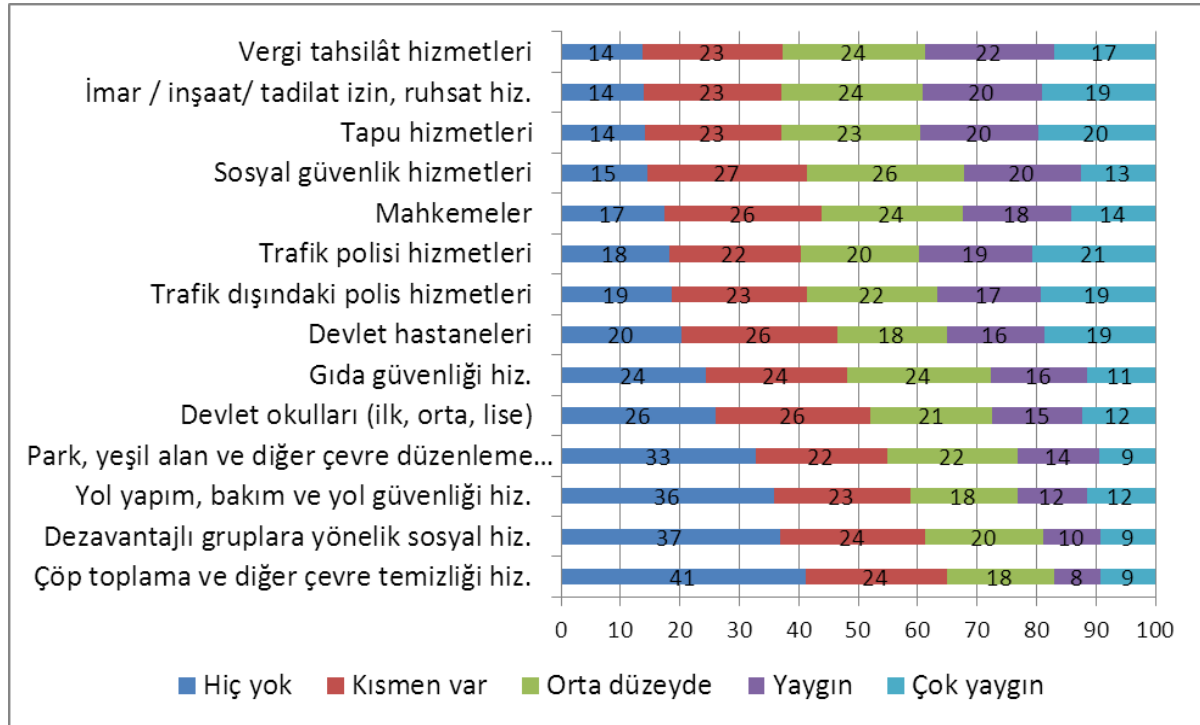


Tablodan da anlaşılacağı üzere, KKTC'de yolsuzluk ortamını yaratan en önemli faktör olarak 4,51'le ***“hesap verme ve denetleme mekanizmalarının zayıf olması”*** görülmektedir.¹

¹Şafaklı, Okan Veli, Doc. Dr. Lefke Avrupa Üni. İşletme Bl. Başkanı, Yolsuzluğun Kimyası, KKTC Polis Örgütü Yolsuzlukla Mücadele Semineri, 25 Haziran 2011 GİRNE

Hiç kuşku yok ki; bu araştırma, KKTC’de sağlıklı ve yeterli bir denetim sisteminin bulunmadığı şeklindeki güçlü bir algıya da işaret etmektedir.

KKTC Fokus Projesi kapsamında Haziran 2011 tarihinde yapılan Hane Halkı Kamu Yönetimi Algı Araştırmasından -aşağıdaki tablodan- anlaşılacağı üzere KKTC’de yolsuzluk algısı da oldukça yüksek boyutlardadır.



Yukarıda sözü edilen her iki araştırmanın sonuçları, KKTC’de güçlü ve etkin bir denetim sistemi kurulmasının yaşamsal önemde olduğunu göstermektedir. Bu çalışmanın nihai amacı da budur.

Güçlü ve etkin bir denetim sisteminin ön koşulu olan denetim standartları ile böyle bir denetim örgütlenmesinin çıktıları olan saydamlık, hesap verebilirlik, sorumluluk unsurlarına ve etkin olmayan bir denetimin nedenleri konusuna bir sonraki bölümde değinilecektir. Bilinmelidir ki; sözü edilen bu unsurların varlığı; ancak güçlü bir denetim sistemi ile olanaklıdır.

3. GENEL ÇERÇEVE

3.1. KAVRAMLAR

Uluslararası genel kabul görmüş denetim ilkeleri ve kamudaki uygulamalar ışığında, bu rapor kapsamında:

Denetim; Kurum ve kuruluşun her türlü iş, işlem ve faaliyeti ile varlıkların, kayıt, belge ve diğer bilgilerin önceden belirlenmiş standart ve ilkelere göre gerçeklere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun yetkili makam veya makamlara raporlanması veya önceden belirlenmiş hedefler doğrultusunda ortaya çıkan sonuçların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk derecelerinin ölçülmesi, karşılaştırılması ve değerlendirilmesi ile bu madde kapsamında bu tanımdan sonra yer alan etkinlik ve süreçlerin tamamını içeren ortak kavramı,

Teftiş; belli bir dönemde gerçekleştirilen iş, işlem ve hesapların mevzuatla belirlenen amaç ve kurallar doğrultusunda yürütülüp yürütülmediğinin belge ve kayıtlar üzerinde incelenmesi, para ve para hükmündeki evrak ve senetler ile taşınır ve taşınmaz malların miktar ve tutarlarının kayıtlara uygunluğunun tespiti,

Düzenlilik denetimi (Regularity audit); mali denetim ve uygunluk denetimi,

Mali denetim; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim,

Uygunluk denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider, malları ile hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesini içeren denetim,

Performans denetimi (faaliyet denetimi); hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, kamu idarelerinin iyi yönetim ilkeleri esas alınarak kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımı ile program ve faaliyetlerinin kurumsal amaç ve hedeflere uygunluğunun, etkililiğinin ve yerindeliğinin değerlendirilmesi,

İç Kontrol (Internal control); Yöneticiler tarafından yürütülen hiyerarşik kontrol faaliyetleri; bir başka deyişle, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolü,

İç denetim (Internal audit); 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,(Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî 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 gerçekleştirilir.)

Dış denetim (External audit); Denetlenen kuruluşla organik bağı olmayan, fonksiyonel anlamda bağımsız kamu kişisi tarafından ya da müşterilerine profesyonel denetim hizmeti (bağımsız denetim, independent audit) sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna/firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi doğrultusunda ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde -uluslararası denetim standartlarına uygun olarak- işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılması,

Yüksek denetim (supreme audit); anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, organik yönden idareden bağımsız denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim, (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre T.C. Sayıştay'ı tarafından yapılan denetim, “yüksek denetim” olarak isimlendirilmemekte, denetimin niteliği “dış denetim” olarak belirlenmektedir. 5018 sayılı Yasaya göre; Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

Suretiyle gerçekleştirilir.)

İnceleme; bir konunun veya yürütülen iş ve işlemlerin mevcut bilgi veya belgelere dayanarak gerçeğe uygunluğunun ve doğruluğunun belirlenmesi ve

buna bağı olarak mevzuat çerçevesinde yapılması gereken işlemlerin saptanması amacıyla yürütölen faaliyetler,

Araştırma; bir konunun yada yürütölen iş ve işlemlerin doğruluğına bağı olarak kamu görevlileri açısından adli, idari ve disiplin soruşturması yapılmasına gerek olup olmadığının saptanması faaliyetleri veya mesleki konulardaki inceleme ve çalışmalar,

İdari Soruşturma; kamu görevlileri ve diğ er ilgililerin ceza ve disiplin hukukundan doğ an sorumluluklarının saptanması ve kanunlarla düzenlenen işlemlerin yapılması faaliyetleri,

Anlamında kullanılmıştır.

3.2. DENETİM STANDARTLARI²

Denetim faaliyetinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak yürütölmesi, denetimde kalite ve güvenilirliğin güvencesidir. Bu saptama, denetim sürecinin tüm aşamalarına yönelik denetim standartlarının oluşumunu sağlar. Denetim standartları, yapılan iş in kalitesine ilişkin ölçütler bütünü olup, hem kişisel özellikleri itibariyle denetçiyi, hem de başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar.

Denetim kavram ve uygulamaları, denetim faaliyetlerin gelişmiş olduğı Amerika Birleşik Devletleri'nde kademeli olarak aşağıdaki gibi yapılandırılmıştır.

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (General Accepted Accounting Principles)
- Denetim Standartları (Statements on Auditing Standards)
- Denetim Yöntemleri (Auditing Procedures)

“Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” , meslek örgütlerince kabul edilen ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları ilkeler bütünüdür. İlk defa 1947 yılında Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants- AICPA) tarafından kabul edilmiştir.

Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Birliğı (International Organization of Supreme Audit Institutions- INTOSAI) tarafından da 1995 yılında denetim

² Bu bölümün yazımı sırasında, ağırlıklı olarak BYDK (Emekli) Başdenetçisi Sn. Erdal KENGER'in eğitim notlarından ve Eski Devlet Bakanı Sn. Masum TÜRKER ve Prof. Dr. Recep Pekdemir'in XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi'nde (10-12 Ekim 2002, İstanbul) sundukları “Uluslararası Denetim Standartları, Türkiye Uygulaması ve Beklentiler” isimli tebliğden yararlanılmıştır.

standartları yayınlanmıştır.Aşağıda, AICPA tarafından yayınlanan “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”na yer verilmiştir..

Genel kabul görmüş denetim standartları üç ana başlık ve bu başlıklar altındaki alt başlıklardan oluşmaktadır. Bunlar aşağıda yer almıştır:

3.2.1. GENEL STANDARTLAR

Bu standartlar denetçilerle ilgili davranış ve mesleki yeterlilik kurallarını içerir.

3.2.1.1. Mesleki yeterlilik

Denetim faaliyeti, yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir.(*The audit is to be performed by a person or person shaving adequate technical training and proficiency as an auditor-AU Section210.01*).Bu standarda göre, denetim faaliyeti ancak gerekli teknik eğitim ve yeteneğe sahip uzman kişilerce yürütülmelidir

Güvenilir ve kaliteli bir denetim görüşüne ulaşmak için bu işlevi yürüten denetçinin belirli bir mesleki eğitime, deneyime ve yeteneğe sahip olması zorunludur.

Avrupa Topluluğu’nca denetim standartlarına ilişkin olarak yayımlanan 8 no.lu Yönergenin 4 üncü maddesinde denetçilere dair temel nitelikler şöyle özetlenmektedir:

- Meslekle ilgili teorik eğitim görmüş olmak,
- Meslekle ilgili pratik eğitim görmüş olmak,
- Devlet ya da Devletçe yetki verilmiş bir kuruluş tarafından düzenlenen mesleki yeterlilik sınavını başarmış olmak,

Belçika’da İşletme Denetçileri Birliği (IRE) Danimarka’da yasal Denetçiler Birliği (FSR), Fransa’da ortaklık Denetçiler Birliği (CNCC) ve birçok ülkedeki denetim teşkilatı, işletmelerin denetimini yapacak denetçilerde en az üç yıllık bir staj dönemi ve yeterlilik sınavında başarılı olma şartlarını aramaktadırlar.³

³ Bkz. 1993/12 sayılı T.C. Başbakanlık Genelgesi

3.2.1.2. Bağımsızlık ve tarafsızlık

Denetim faaliyetinin her aşamasında, denetçi veya denetçiler bağımsız davranmalıdır. *(In all matters relating to the assignment, an independence in mental attitude is to be maintained by the auditors-AU Section220.01)*

En önemli standart olan bağımsızlık; dış denetim ve bağımsız denetim için organik ve fonksiyonel bağımsızlığı, iç denetim için fonksiyonel bağımsızlığı ifade eder. Fonksiyonel bağımsızlık, aslında tarafsızlık demek olup; dil, din, felsefi inanç, siyasi düşünce, ırk, cinsiyet, herhangi bir aidiyet hali, akrabalık, arkadaşlık, hemşerilik gibi nepotik nedenlerle nesnel düşünce yapısının zaafa uğratılmamasını ifade eder. AB komisyonu tarafından fonksiyonel bağımsızlık, iç denetçinin denetim konularında özgür bir mesleki değerlendirme gücü sağlayan özel bir statü şeklinde tanımlanmıştır. Denetçi, denetlediği faaliyetlerden bağımsızdır. Bu bağımsızlık, yönetimden sorumlu olan üst yönetim ile denetimden sorumlu olan denetçiler arasındaki ilişkide birbirinden bağımsız olmayı, birbirine karışmamayı ve müdahale etmemeyi ifade etmektedir.

Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler bağımsız düşünme mantığı içinde olmalıdır. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesini sağlayacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır.

Kamu denetimi alanında fonksiyonel bağımsızlığın sağlanması için en önemli araçlar; en üst amire bağlı olarak görev yapma ve denetim güvencesidir.

3.2.1.3. Mesleki özen

Denetim faaliyetinin her aşamasında, mesleki özen ve titizlik gösterilmelidir. *(Due Professional care is to be exercised in the performance of the audit and the preparation of the report-AU Section230.01)*

Bu standarda göre mesleki yeterliliği sahip ve bağımsız davranan her denetçi görevini sürdürürken ve raporunu düzenlerken mesleki özen ve titizliği göstermelidir. Bu bakımdan denetim görevlilerinin denetim çalışmalarında, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uymaları, yeterli miktarda ve ihtiyaca cevap verecek nitelikte ve güvenilirlikte kanıt toplamaları ve bunlara göre değerlendirme yapmaları zorunluluk olarak kabul edilmelidir.

Mesleki özen ve titizliğin gösterilmesi bir yerde denetçinin tüm denetim standartlarına eksiksiz bir biçimde uyması ile sağlanır.

3.2.2. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI

Çalışma alanı standartları, denetçi açısından güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi aşamasında rehber niteliğindedir.

3.2.2.1. Planlama ve gözetim

Denetim faaliyeti yeterli bir şekilde planlanmalı ve varsa yardımcılar uygun bir şekilde gözetlenmelidir. (*The work is to be adequately planned, and assistants, if any, are to be properly supervised-AU Section311.01*)

Kuşkusuz her denetim faaliyetinin kendine has bazı riskleri olabilecektir. Ancak, denetim faaliyetinin çok iyi bir şekilde planlanması, ortaya çıkabilecek risklerin azalmasına katkı sağlayabilecektir.

Bu nedenle; çalışma alanı standartlarının ilki, denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını ve varsa denetçi yardımcılara iyi bir şekilde nezaret edilmesini öngörmektedir. Denetimde planlama çalışmaları hazırlanırken işgücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlaması yapılmalıdır.

Denetim görevlileri, denetlenecek kuruluşun kendisi ve faaliyet gösterdiği alan hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Uygun bir denetim planlaması yapabilmek için kuruluşun organizasyon yapısı, kuruluş yeri, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, yatırımları, alımları, pazarlama faaliyetleri, finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü kişiler gibi birçok konuda bilgi toplanmalıdır. Denetçi bu konularda bilgi sahibi olduktan sonra Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının öngördüğü kalitede bir denetimin gerçekleştirilmesi için uygun bir denetim planı hazırlar.

Planlama ile ilgili çalışmalar ayrı ayrı belgelenecek bir denetim programı hazırlanır. Planlamada eğer dahil olunan denetim kuruluşunun bir denetim kılavuzu varsa bu kılavuz denetimin planlanmasında yol gösterici olacaktır. Denetim programında izlenecek yol ve denetim işlemleri ayrıntılı biçimde gösterilir. Denetim görevinin yürütülmesi sırasında denetçi yardımcılardan yararlanılır. Denetçi yardımcılarının faaliyeti, denetimin yürütülmesinden sorumlu olan uzman denetçi tarafından sıkı bir şekilde kontrol edilir. Bu kontrol hem uygun ve kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesi ve hem de denetçi yardımcılarının iyi bir biçimde eğitilip yetiştirilmeleri açısından gereklidir.

3.2.2.2. İç kontrol sisteminin incelenmesi

Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak örnekleme çalışmasında örnek kütlenin belirlenmesi için denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemi incelenmelidir. (*A sufficient understanding of internal control is to be obtained to plan the audit and to determine the nature, timing, and extent of tests to be performed – AU Section 319.01*)

Küçük veya büyük, her işletmede mutlaka bir iç kontrol sistemi mevcuttur. İşletmenin örgütsel işleyişi, hizmet veren personelin yapısı, bilgi işlem sisteminin özellikleri, varlıkların korunması doğrultusunda alınmış tedbirler iç kontrol sistemin temel özellikleri olarak, yapılacak denetim faaliyetine doğrudan etkili olmaktadır. Etkin ve verimli faaliyet gösteren iç kontrol sistemlerinin üstün olduğu işletmelerde, denetim riski kuşkusuz daha düşük olacaktır. Bu nedenle denetlenecek işletmelerde iç kontrol sistemlerinin denetim faaliyetine geçilmeden önce incelenmesi Çalışma Sahası Standartlarından ikincisini oluşturmuştur.

Bu standarda göre iç kontrol sisteminin gözden geçirilip değerlemesinin yapılmasında iki amaç bulunmaktadır. Birincisi, sistemin kendisine olan güveninin araştırılarak sistemin etkinliğinin saptanmasıdır. Kuruluşun sahip olduğu iç kontrol sistemi ne kadar etkin ise, denetçinin güveni o kadar fazla olacak ve buna bağlı olarak da denetim riski azalacaktır. İkincisi ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektir. Bu ise denetçinin hazırlayacağı denetim programı büyük ölçüde kuruluştaki iç kontrol sisteminin etkinliğine veya zayıflığına bağlıdır.

3.2.2.3. Kanıt toplama

Denetim faaliyeti sonucunda bir yargıya ulaşılabilmesi için, denetlenen işletmede, çeşitli denetim teknik ve yöntemlerinin uygulanarak yeterli kanıtların toplanması gereklidir. (*Sufficient competent evidential matter is to be obtained through inspection, observation, inquiries, and confirmations to afford a reasonable basis for an opinion regarding the financial statements under audit – AU Section 326.01*)

Denetim faaliyeti sonucunda nesnel bir kanıya ulaşılabilmesi ve makul bir temel sağlanabilmesi için, bu kanıyı destekleyecek yeterli kanıtların toplanması gerekir. Ancak, burada söz edilen yeterlilik, nispi bir kavramdır. Kanıtların yeterliliğini etkileyecek olan diğer kavramlar ise kanıtların geçerliliği, niceliği ve niteliğidir. Geçerlilik, çoğu zaman hukuk kuralları ile tanımlanabilmektedir.

3.2.3. RAPORLAMA STANDARTLARI

Kullanıcılar açısından mesleki bir incelemenin yapılmış olduğu konusundaki tek kanıt denetim raporudur. Bu açıdan denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması ve kullanıcılara sunulması gereklidir. Raporlama standartları denetim raporunun yapısı ve hazırlanması ile ilgili ilkeleri içerir.

Ancak; AICPA tarafından yayınlanan raporlama standartları tamamen finansal denetime yöneliktir. Uygunluk denetimi ve performans denetiminde veya diğer farklı denetim konularında farklı standartlar, özellikle raporlama standartlarının olabileceği doğaldır.

3.2.3.1. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk

Düzenlenecek rapor, finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirtmelidir. (*The report shall state whether the financial statements are represented in accordance with generally accepted accounting principles – AU Section 410.01*)

Denetim raporu, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini belirtmelidir. Uzman denetçi; finansal tabloların genel kabul görmüş kuruluşun finansal durumunu, finansal durumundaki değişiklikleri ve faaliyetlerle ilgili sonuçları doğru ve dürüst bir biçimde sunduğu konusunda bir yargı bildirmektedir. Denetçinin böyle bir yargıya ulaşması için dürüstlikle ilgili belirli ölçütlerden yararlanması gerekir. Bu ölçüt ise genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.

3.2.3.2. Süreklilik

Düzenlenecek raporda, cari dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri ile bir önceki dönem finansal tablolarını etkileyen muhasebe yöntem ve teknikleri arasında farklılıklar söz konusu ise bunların ayrıntılı bir şekilde açıklanmasına yer verilmelidir. (*The report shall identify those circumstances in which such principles have not been consistently observed in the current period in relation to the preceding period – AU Section 420.01*)

Denetim raporu, muhasebe ilkelerinin geçmiş dönemle bağlantılı olarak cari dönemde de değişmeden uygulanmış olup olmadığını açıkça belirlemelidir. Süreklilik ilkesi dönemlere ait finansal tabloların karşılaştırılabilmesine olanak sağlar. Denetçi, bir önceki döneme göre değişiklik yoksa bunu raporunda belirtmez, fakat değişiklikler varsa bu değişiklikleri raporunda belirtmelidir.

3.2.3.3. Açıklayıcı bilgiler

Düzenlenecek raporda aksine bir bilgi yoksa finansal tabloların ekinde yer alan açıklayıcı dipnotlardaki bilgiler yeterli olarak kabul edilecektir. *(Informative disclosures in the financial statements are to be regarded as reasonably adequate unless otherwise stated in the report – AU Section 430.01)*

Finansal tablolar çoğu zaman, okuyucular için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle, finansal tablolar ile birlikte açıklayıcı dipnotların da raporlanması gelişmiş ülkelerde karşılaşılan yaygın bir durumdur. Söz konusu açıklayıcı notların yeterli olmaması durumunda, denetim faaliyeti sonucunda hazırlanacak raporda açıklayıcı bilgiler yer almalıdır. Bu standart ile hedeflenen, okuyucuların tam veya eksiksiz bilgilenmeleridir.

3.2.3.4. Görüş bildirme

Denetim faaliyeti sonucunda düzenlenecek raporda, denetim faaliyeti ile ilgili olarak bir yargıya ulaşılmalı ve bu yargı, mutlaka olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmeden kaçınma veya olumsuz (ters) görüş belirtmelidir. Bu yargı görüş bildirmekten kaçınma şeklinde ise bu durumun nedenleri ayrıntılı bir şekilde raporda yer almalıdır. *(The report shall either contain an expression of opinion regarding the financial statements, taken as a whole, or an assertion to the effect that an opinion cannot be expressed. When overall opinion cannot be expressed, the reasons therefore should be stated. In all cases where an auditor's name is associated with financial statements, the report should contain a clear-cut indication of the character of the auditor's work, if any, and the degree of responsibility the auditor is taking – AU Section 504.01)*

Bu standart kapsamında, denetim faaliyeti sonunda ulaşılan yargının olası türleri ele alınmıştır. Buna göre, denetim faaliyetini gerçekleştirenlerin en fazla dört alternatifleri bulunmaktadır.

Bunlardan ilki, olumlu görüş içeren rapordur. Söz konusu rapora standart rapor da denmektedir. Bu raporda, denetlenen finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlandığı ve denetim faaliyetinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapıldığına yer verilmektedir.

İkinci tip rapor ise şartlı görüş belirten rapordur. Bu rapor kapsamında, denetim faaliyetinin gerçekleştirilemediği veya hakkında her hangi bir yargıda bulunulamadığı alanların hariç tutularak bir görüşe yer verilir.

Üçüncü tip rapor ise, görüş belirtmekten kaçınma veya sakınma durumunu içeren rapordur. Denetim faaliyeti sırasında yeterli kanıtın toplanamaması ve

buna bağılı olarak olumlu veya olumsuz bir yargıya ulaşılabilmesi durumunda herhangi bir görüşün belirtilememesi söz konusu olacaktır.

Dördüncü tip rapor ise önceden belirlenmiş kriterlerden çok önemli bir şekilde uzaklaşmalar söz konusu olduğu durumda ortaya konabilecek olan olumsuz veya ters rapordur.

3.3. SAYDAMLIK, HESAP VEREBİLİRLİK, SORUMLULUK

Yukarıdaki alt başlık içeriğinde yer alan kavramların ortak paydalarından biri, güçlü ve sağlıklı bir denetim sisteminin varlığıdır. Söz konusu unsurlar, ana hatlarıyla aşağıda yer almış; ayrıntılarına, türlerine, alt kategorilerine girilmemiştir.⁴

3.3.1. Saydamlık

“Saydamlık politikayı temizleyecek ilaçlardan birisidir. Hiç bir şey saydamlık kadar politikadaki kötü uygulamaları kontrol edemez. Evinin çevresindeki duvarın etrafına bir delik açmaya çalışan bir İrlandalı’ya ne yaptığı sorulduğunda İrlandalı şöyle cevap vermiş. “Evin bodrum katındaki karanlığın dışarı çıkması için uğraşıyorum.”

Galiba, bizim şimdi yapmamız gereken de budur.

Woodrow Wilson

Kamu yönetiminde saydamlık, özellikle, mali konularda önem taşımaktadır. Mali saydamlık, “hükümetin yapısının ve işlevlerinin, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasıdır.” Kamu sektörü mali politikanın oluşturulması ve yürütülmesi ile ilgisi olan bütün kurum ve kuruluşlar olarak tanımlanabilir. Mali saydamlık, sorumluluğu güçlendirir ve sürdürülebilir olmayan nitelikteki politikaların getirmiş olduğu politik riskleri artırır.”⁵

Uluslararası Para Fonu’nun “Mali Saydamlık Uygulamaları Tüzüğü”ne göre saydamlığın sağlanabilmesi için gerekli dört temel ilke şunlardır:

a-) Rollerin ve sorumlulukların belirgin olması

b-) Bilginin kamuya açık olması

⁴ Ayrıntılı bir bilgi için bkz. Bağımsız, Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye Uygulaması, Bölüm 4, Aralık 2002 TUSİAD-T/2002-12/349,

⁵ DPT, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: DPT Yayınları, 2000, s.83.

c-) Bütçe hazırlama, Uygulama ve Raporlama süreçlerinin açık olması ve

d-) Denetimin ve istatistiksel veri yayınlamanın bağımsız olması.

3.3.2. Hesap Verebilirlik

*"Hesap verme yükümlülüğü, (...) yetki kullanan herkes tarafından üstlenilmiş bir zorunluluk olduğu için demokratik yönetim[in] özüdür. Hesap verme bir ülkenin parlamentosunun, hükümetinin ve dolayısıyla her bir bakan, kurum ve kuruluşunun o ülkenin insanlarına, o ulusa karşı bir yükümlülüğüdür. (...) Etkin demokrasi etkin hesap verme süreci gerektirir. (...) Şeffaflık, iyi yönetim ve hesap verme süreci demokrasinin temellerini oluşturur ve demokrasi [ancak] iyi bilgilendirilmiş bir toplumla sürdürülebilir."***Kenneth M. Dye, Kanada Sayıştay Eski Başkanı**

En genel anlamda hesap verebilir olmak; sorumluluklar konusunda cevap vermek, rapor etmek, açıklama yapmak, yükümlülükleri üstlenmek ve kamusal değerlendirme ve muhakemeye açık ve hazır olmaktır.

Uluslararası Sayıştaylar Birliği'nin (INTOSAI) denetim standartlarında hesap verebilirlik: "Kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme zorunluluğudur."

Hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi, kısaca, yolsuzluk faaliyetlerini zamanında tespit eden ve caydırıcı idari ve adli cezaları içeren etkin bir yaptırım sisteminin kurulmasını ifade eder.

Bu amaçla; bilgi edinme özgürlüğü, mali hesapların saydamlığı, açık ve saydam bütçe süreci, mali yönetim ve performans denetim sistemleri, Ombudsman ve yolsuzlukla mücadele birimi, yasama denetimi, zorlayıcı tedbirler, adli reform, özgür seçimler gibi olgu, kurum ve yapılanmalara ihtiyaç vardır.

3.3.3. Sorumluluk

Harmon (1995)⁶sorumluluk teriminin üç değişik şekilde kullanıldığına dikkat çekmektedir:

Özne olarak sorumluluk; bireysel özgürlüğü ifade etmektedir.

⁶Harmon, M. M. (1995). Responsibility as Paradox: A Critique of Rational Discourse on Government. Thousand Oaks, CA: Sage Publications

Hesap verebilirlik olarak sorumluluk; eylem ve işlemler için bir otoriteye cevap verme yükümlülüğü demektir.

Yükümlülük olarak sorumluluk; içselleştirilmiş bir doğru ve yanlış hissini ve bir kişinin eylemlerinin etik sonuçları/yansımaları konusunda düşünmesi görevini işaret ve ifade etmektedir.

“Bu kullanımların hepsinin, ama özellikle de son ikisinin sorumlulukların benimsenmesi yönünde ciddiye ele alınması gerekmektedir. Çünkü, hiçbir zaman dışsal denetim ve hesap verebilirlik mekanizma ve araçlarının gereğini ortadan kaldırmasa da, kamu kurumlarında ve görevlilerinde içselleştirilmiş görev duygusunun varlığı ve yerleşikliği denetim ve hesap verebilirliğin etkin bir biçimde kurgulanıp, işletilmesi için çok önemlidir. Bu çerçevede, özellikle, mesleki ve etik hesap verebilirlik kapsamında kamusal değerlerin savunuculuğu, kamu çıkarlarının korunması ve kamu kaynaklarının bekçiliği gibi unsurlar önem kazanmaktadır. (Cooper,1998; Wall, 1996)”⁷

3.4. ETKİN OLMAYAN DENETİMİN NEDENLERİ

Çağdaş kamu yönetimi anlayışında denetim şu şekilde tanımlanmaktadır:

“Denetim; ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir.”⁸

Yukarıda belirtilen tanımdan hareketle denetimin; sistemli, planlı, programlı, hedefli ve sürekli bir faaliyet olduğu söylenebilir. Bu faaliyetin, uzmanlık becerilerine sahip kişi, birim, kurul, kuruluş ve kurumlarca yerine getirilmesi ise işin doğası gereğidir. Denetimin bu çağdaş tanımına uygun olarak yapılmaması halinde sistemin öncelikle yolsuz faaliyetleri üretmesi kaçınılmazdır.

⁷Bağımsız, Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye Uygulaması, Bölüm 4, Aralık 2002 TUSİAD-T/2002-12/349

⁸Devlet PlanlamaTeşkilatı, 8.Beşyillik Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2002.

Etkin olmayan bir denetimin nedenlerinden ilki, **kamu mali sisteminin ve yasal çerçevenin eksikliğidir.**

Şekli unsurları ön plana çıkaran ve bir tür törenciliğe (ritüele) dönüşen denetim, kamu yönetiminin denetlenmesinden çok, bürokratik işlemlerin artmasına ve kırtasiyeciliğe yol açmaktadır. Kamu görevlileri, kendilerini denetim riskinden koruyabilmek ve güvenceye alabilmek için, yasaları, çoğu zaman "lafzi" olarak yorumlamakta; amaç, hizmet verimliliği ve vatandaşların talepleri gibi unsurları ihmal etmek ya da ikinci plana itmek durumunda kalmaktadır.

Denetim birimlerinin ve mensuplarının **fonksiyonel bağımsızlığının olmaması,** denetimden istenilen sonuçların alınmamasının önemli nedenlerindendir.

Denetimsiz alanların ve faaliyetlerin bulunması bir başka sorun alanını oluşturmaktadır. Gerek yasal düzenlemelerle, gerekse uygulamada, denetim yapılmayan alanların(merkez birimleri gibi) ve faaliyetlerin yaratılması, (Belediye şirketleri gibi)büyük miktarda kamu kaynaklarının farklı birimler (vakıflar, dernekler, şirketler) eliyle kullanılması mali disiplini bozmakta ve "denetimden kaçışı" simgelemektedir.

Mükerrer denetim faaliyetleri sonucunda denetim hizmetlerine yönelik kısıtlı imkanlar verimli kullanılamamaktadır. Kamu kurumları bünyesinde yer alan birden fazla denetim birimi veya farklı denetim birimlerinin aynı kamu kurumunu denetlemesi, ilgili kamu yönetiminin ve denetim yapısının karmaşıklığının bir göstergesi olarak kabul edilmektedir.

Denetim birimlerinin arasındaki koordinasyon ve işbirliği eksikliği, ortak denetim yaklaşımının ve anlayışının oluşturulmasını engellemekte ve denetim mesleğindeki yeniliklerin ve gelişmelerin bütüncül bir biçimde izlenmesini imkansız hale getirmektedir. İyi niyetli, ancak içe dönük çabalar ve arayışlar uluslararası standartlar düzeyinde bir denetimin ortaya çıkmasının önüne set çekmektedir.

Denetim alanında gerekli çağdaş standartların oluşturulmaması, yeterli eğitim, yayın ve örgütsel yapı desteğinin olmayışı, denetim mensuplarının çok değişiklik unvanlar altında görev yapmaları ve mesleki dayanışma yerine rekabeti tercih etmeleri, **denetim mesleğinin ve meslek bilincinin gelişmemesinin** nedenleri arasında sayılmaktadır.

Çağdaş denetim uygulamalarının yeterince yaşama geçirilememiş olması, denetim ağırlıklı olarak uygunluk denetimine yönelik olması,mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç denetim mekanizmalarının kontrolü ve performans denetimi gibi çağdaş denetim

uygulamalarının gerektiği şekilde yerine getirilmemesi etkin bir denetim sistemi önündeki başlıca engellerdendir. Bu tip uygulamaların eksikliği ve denetim birimlerinin, kamusal hesap verme sorumluluğunun gelişmesine katkı sağlayacak şekilde bir yapılandırılması söz konusu değilse, denetim etkisiz kalmaktadır.

Yönetimin hedeflerini gerçekleştirmede ihtiyaç duyduğu bilgi ve güvenceleri sağlayan yönetim araçlarını ifade eden **iç kontrol eksikliği ve iç kontrol-denetim ilişkisinin makul bir zemine oturtulmamış olması**, iç kontrol yapısının önemli unsurlarından birisi olan iç denetimin etkinliğini doğrudan ilgilendirmektedir. Çağdaş denetimdeki önemli yaklaşımlardan biri, denetlenen kuruluştaki iç kontrol sisteminin yetersizliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesine ve bu sistemin eksiklik ve zayıflıklarının nedenlerinin araştırılmasına ve sonuçta incelenen yapının geliştirilmesine yönelik tavsiyelerin oluşturulmasına ve izlenmesine dayanmaktadır. İç kontrol mekanizmaları ağırlıklı olarak harcama öncesine ve harcamaya yönelik bulunduğu için, daha çok girdiler üzerine odaklanmakta ve çıktıları ve sonuçlara yoğunlaşmamaktadır. Kamu yönetiminin dikkati denetim üzerine odaklandığından, iç kontrol işlevi arka planda kalmakta ve önemli bir yönetsel faaliyet eksik kalmaktadır.

Çağdaş anlamda **denetim metot ve tekniklerinin oluşturulmaması** da önemli bir eksikliktir. Çağdaş denetime yönelik kapsamlı el kitapları ve rehberler üretilmeden, uluslararası standartlara uygun olmayan ve genel kabul görmüş ilkelerin yer almadığı rehberlerle yapılan denetimler sonucunda, uygulamaya yön verebilecek ve beklentileri karşılayabilecek kaliteli ürünler üretilmesi mümkün değildir.

Denetim mensuplarının **hizmet içi eğitimlerine gereken önemin verilmemesi**, işlerin sistemli ve programlı bir eğitim yerine "usta-çırak" ilişkisi içinde yürütülmesini, giderek karmaşılaşan ve hızla değişen bir ortamda faaliyet gösteren denetim mensuplarının mesleki yeterliliklerinin eksik kalması sonucunu doğurabilmektedir.

Zaman tasarrufu sağlayarak denetim işlevini hızlandıran ve daha açık ve doyurucu bilgiye erişim imkanı veren **bilişim teknolojilerinden yararlanma**, denetim mensupları açısından son derece önemlidir.

Denetim faaliyetlerinin ve raporlarının kamuoyunun bilgisine ve değerlendirmesine sunulmaması, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu açısından büyük bir eksikliktir. Denetimde yıllık hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını, bu hedeflere ulaşmanın toplam maliyetini, erişilemeyen hedefler varsa bunların nedenlerini açık bir biçimde gösteren raporlar hazırlanmalı ve kamuoyuyla paylaşılmalıdır. Bürokratik işleyiş içinde kalan ve kamuoyunca

değerlendirilemeyen raporların, denetime ve genelde kamu yönetimine katkısından söz edilemez.

3. 5. DENETİMİN ETKİNLİĞİNİN ARTTIRILMASI İÇİN YAPILMASI GEREKENLER

Denetim sürecinin etkinleştirilebilmesi için aşağıdaki öneriler geliştirilmiştir:

İşlemlere odaklanmış olan denetim yerine, iç kontroller üzerinde yoğunlaşan **sistem tabanlı denetim anlayışına ağırlık verilmelidir.**

Kuruluşların yönetim sistemlerinin değerlendirilmesinin bir sonucu olarak, **denetim faaliyetleri riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmalıdır.** Bu yaklaşım, hem denetlenecek kuruluşların seçimi, hem de denetlenen kuruluşun hangi faaliyetlerinin derinlemesine inceleneceğinin belirlenmesi sırasında göz önünde bulundurulmalıdır.

Düzenlilik denetimi yanında, **performans denetimi uygulaması geliştirilmeli** ve yaygınlaştırılmalıdır.

Yolsuzlukla mücadele konusunda tüm denetim birimlerinin hassas olması gerekmektedir. **Yolsuzlukların ve yolsuzluğa açık risk alanlarının tespiti, denetçilerin eğitiminin zorunlu bir parçası olmalıdır.**

Denetimin hızlandırılması ve denetimden sonuç alınması için denetim elemanları tarafından yazılan raporların geri beslemesi (feedback) zamanında ve mutlaka yapılmalı; özel hayatın gizliliği ihlal edilmemek koşuluyla **denetim faaliyetleri ve raporları kamuoyuyla paylaşılmalıdır.**

Denetim elemanlarının mesleki yeterlilikleri, fonksiyonel bağımsızlıkları, genel kabul görmüş uluslararası standartlara ve çağdaş teknolojilere göre görev yapmaları sağlanmalı, bunların araçları yasal ve ikincil düzenlemelerle oluşturulmalıdır.

4. ULUSLARARASI ÖRNEKLER

4.1. GİRİŞ

Denetim alanındaki kurumsal yapılar uluslararası ölçekte incelendiğinde standart bir yapılanmanın bulunmadığı, çeşitlilik gösterdiği gözlenmektedir. Örneğin; Anglo Sakson geleneğinin önde gelen ülkelerinden olan İngiltere’de yerleşik denetim ve mali kontrol sistemlerinin yanı sıra son yıllarda teftiş (inspection) faaliyetlerinin de ağırlıklı bir biçimde uygulandığı görülmektedir. . İngiltere Kamu Denetim Forumu tarafından hazırlanan “Dış Denetim, Teftiş ve

Düzenlemenin Farklı Roller: Kamu İdaresi Yöneticileri İçin Rehber” başlıklı doküman, Başbakanlık Kamu Hizmetleri Reform Ofisi tarafından üretilen “Inspecting for Improvement: Developing a Customer Focused Approach” (Gelişme Yararına Teftiş: Müşteri Odaklı Bir Yaklaşımın Oluşturulması) ve “The Government’s Policy on Inspection of Public Services”(Hükümetin Kamu Hizmetleri Teftiş Politikası) başlıklı dokümanlar teftişe de vurgu yapmaktadır.

Bazı ülkelerde denetim kavramı içerisinde yer alan alt fonksiyonların tamamının belli bir unvan altında gerçekleştirildiği, bazılarında ise ayrıştırıldığı ve genellikle karma yapılardan söz edilebileceği görülmektedir. Örneğin ABD’de bulunan genel müfettişler, iç denetim, teftiş, soruşturma, yolsuzluk araştırması vb. tüm fonksiyonları ifa ederken, Hollanda’da iç denetim yapısının ön planda olduğu, ancak ayrıntılı incelemelerde teftiş birimlerinin kullanıldığı görülmektedir.

İç denetim biriminin, AB Komisyonunda yakın sayılacak bir tarihte (2000 yılında) kurulmuş olmasına karşın, iç denetimin özellikle yapılanması yönünden üye ülkeler arasında farklılıklar söz konusudur. Yeni üye olan ülkelerde dahi farklı denetim yapılanmaları görülebilmektedir. AB’ye üye ve aday bazı ülke uygulamaları incelendiğinde, bu ülkelerin tamamına yakınında Maliye Bakanlıkları bünyesinde sürekli ve icrai nitelikte ya mali yönetim ve kontrole iç denetim için tek bir merkezi uyumlaştırma birimi (MUB) (tek çatı) ya da her ikisi için ayrı (ikili yapı) merkezi uyumlaştırma birimlerinin kurulduğu, bazı ülkelerde ise bu birimlere ilaveten ülke genelinde iç denetim politikasını belirlemek üzere genelde bağımsız veya bakanlıklar-arası bir İç Denetim Kurulu ihdas edildiği görülmektedir. İç denetimin merkezi bir sistemle yürütüldüğü ülke örneklerinde, Maliye Bakanlığı ya da Macaristan’daki Hükümet Kontrol Ofisi ya da Malta İç Denetim Kurulu gibi merkezi bir iç denetim birimi, iç denetim faaliyetlerini yürütmekte ve denetlenecek idarelerde görev yapmak üzere doğrudan iç denetçi görevlendirmektedir. Adem-i merkeziyetçi iç denetimin yürütüldüğü uygulama örneklerinde ise iç denetim, bakanlıklar ve diğer harcamacı kuruluşların her birinde bulunan, uzmanlaşmış iç denetim birimleri tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetimin yerinden denetim şeklinde yürütüldüğü bu uygulama örneklerinde, bir MUB bulunmakta ve fonksiyonel bağımsızlığın sağlanması bakımından, iç denetim merkezi olarak yapıldığı uygulamalara göre daha kritik bir rol üstlenmektedir. İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanması konusu daha çok adem-i merkezi iç denetimin uygulandığı ülke örneklerinde ortaya çıkmaktadır⁹

⁹ Makbule Didem DOĞMUŞ, Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türkiye’de İç Denetim, Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi, Ekim 2008

AB'nin aday ve yeni üye olan ülkelerin mali yönetim sistemlerini ve bunun içerisinde iç denetim fonksiyonlarını ele aldığı Compendium of Public Internal Financial Control: Internal Audit Legislation in The new Member States and Applicant Countries, DG BUDGET/B/3, First Update: September 1st 2004 adlı belgede yer alan tabloya göre ülkelerin yapıları aşağıdaki gibidir:

Ülkeler	Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK) İle İlgili Politika Ya da Strateji Belgesi	Kamu İç Mali Kontrolünden Sorumlu	Merkezi Uyumlaştırma Birimi	İç Denetim Danışma Kurul Yada Komitesi	İç Denetim Birimi
Bulgaristan	Onaylı	KİMK Kurumu, Maliye Bakanlığı, KİMK Konsey	Var	KİMK Konseyi	Merkezi
Kıbrıs Rum Kesimi	Yok	İç Denetim Komisyon Üyesi	Var	İç Denetim Kurulu	Merkezi
Çek Cumhuriyeti	Taslak	Maliye Bakanlığı	Var	Yok	Adem-i Merkezi
Estonya	Onaylı	Maliye Bakanlığı	Var	İç Denetim Kurulu	Adem-i Merkezi
Macaristan	Onaylı	Maliye Bakanlığı	Var	Danışma Komitesi	Adem-i Merkezi
Letonya	Onaylı	Maliye Bakanlığı	Var	Komisyon	Adem-i Merkezi
Litvanya	Yok	Maliye Bakanlığı	Var	İç Denetim Konseyi	Adem-i Merkezi
Malta	Yok	İç Denetim ve Soruşturma Müdürlüğü	Var	İç denetim ve Soruşturma Kurulu	Merkezi
Polonya	Onaylı	Maliye Bakanlığı, Genel İç Denetçi	Var	Yok	Adem-i Merkezi
Romanya	Onaylı	Maliye Bakanlığı	Var	Kamu İç Denetim Komitesi	Adem-i Merkezi
Slovakya	Onaylı	Maliye Bakanlığı	Var	Yok	Adem-i Merkezi
Slovenya	Onaylı	Maliye Bakanlığı	Var	Yok	Adem-i Merkezi

Aşağıda AB Komisyonu'nda ve bazı ülkelerdeki denetim uygulamalarına ilişkin kısa açıklamalara yer verilmiş olmakla birlikte; Ombudsman ve Sayıştay

alanlarındaki uluslararası örneklere, “KKTC’deki Mevcut Durum” başlığı altında yer verilmiştir.

4.2. AVRUPA BİRLİĞİ MÜKTESEBATI

AB müktesebatı çerçevesinde şirketler ve muhasebe denetimi anlamında çok sayıda düzenleme olduğu bilinmekle birlikte; düzenlilik denetimi, (teftiş) iç denetim, iç mali kontrol ve dış denetim alanlarında bir standart birliğinden söz etmek mümkün değildir. Avrupa Birliği, kendi ilke ve standartları ile uyumlu uluslararası standartların kabul edilip uygulanmasını; rol ve sorumlulukları kanunla belirlenmiş, çerçevesi iyi çizilmiş bir denetim mekanizmasının oluşturulmasını üye ülkelerden talep etmektedir.¹⁰

Nitekim, Türkiye ile yapılan müzakereler çerçevesinde de -Mali Kontrol başlıklı otuz ikinci fasıl kapsamında- müktesebatın büyük kısmı, tüm kamu kesiminde, kontrol ve denetim sistemlerine aktarılması gereken uluslar arası kabul görmüş ve AB'ye uyumlu kamu iç mali kontrol prensiplerini içermektedir. Müktesebat çerçevesinde aşağıdaki düzenlemeler yer almaktadır:

- Etkili ve şeffaf mali yönetim ve kontrol sistemleri,
- İşlevsel açıdan bağımsız iç denetim sistemleri,
- Bu iki alandaki yöntemlerin koordinasyonundan ve uyumlulaştırılmasından sorumlu merkezi uyumlulaştırma birimleri,
- Kamu kesiminde, iç mali kontrol sistemlerinin bağımsız dış denetimi,
- AB fonları için uygun bir mali kontrol mekanizması,
- Avronun sahteciliğe karşı korunması konularının gerekliliği ve bu gereklilikleri sağlayacak mekanizmaların oluşturulması ile ilgili düzenlemeler.

Raporumuzun aşağıdaki alt bölümlerinde de AB Komisyonu bünyesindeki denetim mekanizmalarına yer verilmiştir.

4.2.1.Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisi (European Anti-Fraud Office – OLAF)

Avrupa Komisyonunun 28 Nisan 1999 tarihli kararıyla (1999/352/EC, ECSC) resmen kurulmuş olan Avrupa Sahtecilikle Mücadele Ofisi (OLAF), Avrupa Birliğinin yürütme erki olan Avrupa Komisyonu içinde bağımsız bir soruşturma birimi olarak görev yapmakta olup, Avrupa Birliği’nin teftiş kurulu niteliğindedir. OLAF, 1988 yılında benzer amaçla kurulan “Avrupa Komisyonu

¹⁰ Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler, Dr. Mehmet Ünsal MEMİŞ, Dr. Mehmet Fatih GÜNER, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 20, Sayı 2, 2011, Sayfa 149-164

İçindeki Sahteciliği Önleme Koordinasyon Görev Gücü- (UCLAF)'ın Genel Müdürlük seviyesine getirilmiş, genişletilmiş yetkilerle donatılmış ve bağımsız bir yapı kazandırılmış şeklidir.

OLAF'ın başlıca amacı ve görevleri, sahteciliğe karşı Birlik çıkarlarını korumak amacıyla üye devletlerin yetkili birimleri ile yakın ve düzenli işbirliği sağlamak, Avrupa Birliğinin mali çıkarlarını etkileyen her türlü sahtecilik ve illegal faaliyetlerle mücadele metotlarını oluşturmak ve geliştirmek; anlaşma ile kurulan Birlik içindeki her türlü kurum ve kuruluşlarda inceleme ve soruşturma yapmaktır.

OLAF, Avrupa Komisyonu içinde Genel Müdürlük olarak faaliyet göstermekle birlikte, denetim görevini etkin bir şekilde yapabilmesi için bağımsız yapısına özel önem atfedilmiş ve bağımsızlık amacıyla gerekli yasal düzenlemeler yapılmıştır.

OLAF Genel Müdürü, Komisyon tarafından denetim komitesinin tavsiyesi ve Avrupa Parlamentosu ve Konseyine danışılarak 5 yıl için seçilmektedir. Bir defaya mahsus olmak üzere yeniden seçilme imkanı vardır. Soruşturma işlevinin bağımsızlığını sağlamak amacıyla kanun koyucu Genel Müdüre hiçbir hükümet veya kurumdan emir almama veya böyle bir emri aramama zorunluluğu getirmiştir. Genel Müdür Komisyon tarafından bağımsızlığını tehlikeye düşürebilecek bir karar alındığına kanaat getirirse bunu Avrupa Mahkemesine götürme hakkına sahiptir.

OLAF temelde iki türlü soruşturma yapma yetkisine sahiptir. Birincisi, OLAF'ın Birliğin bünyesinde yer alan her türlü kurum ve kuruluşta yaptığı dahili soruşturmalardır ve yapılan işlem ve eylemlerin Birlik Antlaşmasına ve diğer Birlik mevzuatına uygunluk yönünden denetlenmesini içerir. İkincisi, Birlik mevzuatının sahtecilikle mücadele konusunda Komisyona verdiği yetkilerin AB üyesi ülkelerde, işbirliği anlaşmaları ile verilen yetkilerin diğer ülkelerde kullanıldığı harici soruşturmalardır. Bu yetkiler, Birliğin ekonomik çıkarlarına zarar veren her türlü faaliyet ve sektörü kapsamaktadır.

OLAF tarafından yapılan soruşturmalarda, müfettişler; Birlik kurumlarındaki her türlü bilgiye bildirimde bulunmaksızın girmeye, bunların birer örneğini almaya ve yok edilme tehlikeleri varsa el koymaya, Birlik kurumlarında çalışan görevlilerden sözlü bilgi istemeye yetkilidir. Soruşturmaya ilgisiz tespit edilen kişiler için kurumlarına bilgi verilir.

Harici soruşturma, Genel Müdür tarafından resen veya ilgili devletin talebiyle, dahili soruşturma ise Genel Müdür tarafından resen veya ilgili kurumun talebi üzerine açılır.

OLAF görevlilerinin görevlerini yapmaları için yazılı onay gerekmekte olup, soruşturma konusu da yazılı onayda gösterilir. Üye devletlerin ve kurumların görevlilere her türlü yardımı yapmaları yasal bir zorunluluktur.

Kurumlar soruşturma sonunda tespit edilen yasadışı işlemler konusunda derhal bilgilendirilirler. Soruşturma sonucunda rapor düzenlenir. Raporda onay, olayın

ayrıntıları, varsa mali kayıp, soruşturma sonucundaki tespitler ve alınması gereken önlemler konusunda tavsiyeler yer alır.

Düzenlenen raporlar ilgili ülke yasal ve idari mevzuatındaki makul delilleri ortaya koymalıdır. Bu raporlar ilgili ülkenin soruşturma birimlerince düzenlenen raporlarla aynı değerdedir ve aynı değerlendirme usullerine tabidir. Harici soruşturmalar sonucu düzenlenen raporlar ve buna ilişkin faydalı belgeler ilgili ülke resmi makamlarına gönderilir. Dahili soruşturmalar sonucu düzenlenen raporlar ise ilgili kurumlara gönderilir. Kurumlar rapora ilişkin gerekli yasal önlemleri almak ve süresi içinde OLAF'ı bilgilendirmek zorundadırlar.

OLAF'ın soruşturma işlevini gerektiği gibi yerine getirip getirmediğini düzenli olarak denetlemek amacıyla 5 kişiden oluşan bir denetim komitesi kurulmuştur. Komite üyeleri, Avrupa Parlamentosu, Konseyi ve Komisyonunun ortak kararıyla üç yıl için atanırlar ve ikinci kez seçilmeleri mümkündür. Komite bağımsız olarak çalışır ve hiçbir kurum ve kuruluştan emir almaz. Kendi içinden bir başkan seçer ve yılda en az on kez toplanır. OLAF Genel Müdürü çalışmalar hakkında komiteyi sürekli bilgilendirmek, dokuz ayı aşan soruşturmaların uzama nedenini ve planlanan bitirilme sürelerini bildirmek zorundadır.

OLAF Genel Müdürü, Ofis tarafından yapılan soruşturmalar sonucu elde edilen bilgi ve belgeler konusunda Avrupa Parlamentosu, Konseyi ve Komisyonuna, gizlilik hususuna riayet ederek, bilgi vermekle yükümlüdür.

OLAF'ta yaklaşık 300 personel görev yapmaktadır. Bunların yarıya yakını soruşturma yetkisine sahip müfettişlerdir. OLAF'ın esas işlevi, Soruşturma ve Operasyonlar Yürütme Kurulu altında oluşturulan üç müdürlük tarafından yerine getirilmektedir. Soruşturmaları fiili olarak yürüten birim Soruşturmalar ve Operasyonlar Müdürlüğüdür. Diğer iki Müdürlük, istihbarat ve politika üretme ve yasal ilişkilerle görevlidir.

Yeni bir kurum olması nedeniyle OLAF, bir yandan mevzuat çerçevesinde görevlerini yerine getirmeye çalışırken diğer yandan da kendi yasal mevzuatını, soruşturma yöntemlerini ve geleneklerini oluşturmaya ve etkinliğini artırmaya çalışmaktadır. OLAF'ın yapmış olduğu soruşturmalar sonucunda bir önceki Komisyon üyelerinin istifa etmek zorunda kalmaları OLAF'ın Birlik kurumları üzerinde ne derecede etkin olduğunu açıkça gözler önüne sermektedir.

OLAF'ın Birliğe üye veya aday ülkelerdeki muhatapları Sahtecilikle Mücadele Koordinasyon Servisi (AFCOS-Anti-Fraud Coordination Service) olarak adlandırılmaktadır.

Avrupa Toplulukları Kurucu Anlaşması'nın 280. maddesi *“AB'nin mali çıkarlarına zarar getirecek usulsüzlüklerin önlenmesi amacıyla, her üye devlet ve aday ülke kendi ulusal idari yapısına göre operasyonel anlamda bağımsız bir AFCOS oluşturur”* demek suretiyle topluluğun mali çıkarlarının gözetilmesini temin maksadıyla bir AFCOS birimi oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır

AFCOS'un başlıca görevleri şunlardır:

- AB'nin mali çıkarlarını korumak amacıyla yasal, idari ve operasyonel faaliyetleri koordine etmek,
- Usulsüzlüklerle ilgili yasal işlemleri başlatmak,
- AB kaynaklarının usulsüz kullanımı ile ilgili Savcılıklarla bilgi alışverişinde bulunmak,
- Usulsüzlüklerle ilgili olarak OLAF'la veri değişiminde bulunmak,
- OLAF tarafından yürütülen yerinde denetimlere katılmak,
- AB kaynaklarının illegal kullanımı ile ilgili soruşturmanın kayıtlarını tutmak,
- AB kaynaklarının usulsüz kullanımı ile ilgili raporları almak, gözden geçirmek ve birleştirmek,
- Ulusal Yetkilendirme Görevlisini usulsüzlükler konusunda bilgilendirmektir.

AFCOS'un işlevsel sorumluluğu ise, ulusal yönetim birimleri, denetim kurumları ve soruşturma birimleri ile OLAF ve bu sayılan kurumlar arasında etkin koordinasyonun sağlanmasıdır. OLAF, AFCOS örgütleri ile yapılacak işbirliği çalışmaları bağlamında yolsuzlukların önlenmesi ve bastırılması faaliyetlerine etkin katılmalarını sağlamak üzere bu kurumlarla anlaşma imzalamaktadır.

OLAF, bu anlaşmalar kapsamında:

- Usulsüzlükler ve muhtemel yolsuzluk olaylarının incelenmesi ile ilgili olarak AFCOS'lara adli ve teknik destek sağlanmakta,
- AB bütçesini etkileyen yasa dışı faaliyetlerin söz konusu olduğu soruşturmalarda doğrudan yer almaktadır. OLAF uzmanları bu soruşturmalarda doğrudan soruşturmacı olarak yer alabildiği gibi ulusal mevzuatın izin verdiği durumlarda sadece gözlemci veya teknik danışman olarak da yer alabilmektedir.
- İlgili ülkedeki AFCOS teşkilatı ile sıkı işbirliği içinde yerinde ve ani denetim aktivitelerine katılmaktadır.¹¹

4.2.2. AB İç Denetim Servisi (Internal Audit Service)

Komisyon'da 2000 yılında gerçekleştirilen reform çerçevesinde bir İç Denetim Servisi (Internal Audit Service) oluşturulurken her bir Genel Müdürlükte de genel müdüre iç kontrol fonksiyonlarının yerinde olduğu konusunda yardımcı olmak için Denetim Kapasitesi (Audit Capability) oluşturulmuştur. Denetim Kapasitelerinin temel amacı, iç kontrolün yeterliliği ve güvenilirliği konusunda güvence vermektir.

¹¹ Muharrem DEMİRCİ, Avrupa Birliğinde Yolsuzlukla Mücadele Koordinasyon Servisleri

İç Denetim Servisi ise denetim kapasitelerine rehberlik eder ve iç denetim eğitimlerini düzenler. İç denetim birimi doğrudan Komisyona raporlar ve komisyondaki diğer tüm birimlerden bağımsızdır. Bağımsızlık ve çalışma usulleri iç denetim tüzüğünde yer almaktadır. İç denetim birimi uluslararası kabul görmüş profesyonel iç denetim standartları ile uyumlu olarak faaliyetini gerçekleştirir. İç denetim biriminin kapsamı tüm Topluluk faaliyetleridir (Komisyonun iç kontrol sistemlerinin yeterliliği ve kalitesi ile sistem ve işlemlerin etkililiğini incelemektedir). İç denetim birimi yöneticisi usulsüzlük, dolandırıcılık, yolsuzluk ya da diğer yasa dışı faaliyetlerin varlığına ilişkin kanıtı derhal OLAF'a (European Anti-Fraud Office – Avrupa Dolandırıcılıkla Mücadele Ofisi) bildirmelidir. İç denetim birimi tüm raporların birer kopyasını Avrupa Sayıştay'ına sunar. Komisyon'da ayrıca iç denetim birimini izlemek üzere bir de Denetim Gelişim Komitesi (Audit Progress Committee) oluşturulmuştur. Temel görevi iç denetim biriminin bağımsızlığını sağlamak ve iç ve dış denetim faaliyetlerinin sonuç ve tavsiyelerinin Komisyon tarafından uygulandığını güvence altına almaktır.¹²

4.3. ABD GENEL MÜFETTİŞLİK Ofisi (Federal Offices of Inspector General)¹³

Federal Genel Müfettişin görevleri, sorumlulukları ve yetkileri 1978 tarihli Genel Müfettiş Yasasında ve değişikliklerinde düzenlenmiştir. Sonradan, mevzuat gereğince Genel Müfettişleri bulunan kurum sayısını arttırmak ve küçük ve bağımsız kurumlarda Genel müfettişler oluşturmak amacıyla Yasaya ilaveler yapılmıştır. Mevzuat gereğince, halen, 57 Genel Müfettiş 59 federal kurumda gözetim (oversight) faaliyetinde bulunmaktadır.

Amerika'da Sağlık Bakanlığı (Department of Health and Human Services), Savunma Bakanlığı (Department of Defense), Maliye Bakanlığı (Department of the Treasury), Sosyal Güvenlik İdaresi (Social Security Administration), Tarım Bakanlığı (Department of Agriculture), Çalışma Bakanlığı (Department of Labor), Adalet Bakanlığı (Department of Justice), Ulaştırma Bakanlığı (Department of Transportation), Eğitim Bakanlığı

¹² Makbule Didem DOĞMUŞ, Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türkiye'de İç Denetim, Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi, Ekim 2008

¹³ Çeviri, Baran ÖZBARAN, Sacit YÖRÜKER (Emekli Sayıştay Uzman denetçileri) 27 Nisan 2004, ABD Genel Müfettişlik Ofisi'nin web sayfasındaki bilgilerden derlenmiştir. Bu bölümdeki ve bir alt bölümdeki standartlara ilişkin tablolar Sayıştay Emekli Uzman Denetçisi Sacit YÖRÜKER'in "Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve" isimli tebliğinden alınmıştır. Elektronik adres: <http://www.sayistay.gov.tr>

(Department of Education), İçişleri Bakanlığı (Department of the Interior), Enerji Bakanlığı (Department of Energy) gibi neredeyse tüm kamu idarelerinde genel müfettişler bulunmaktadır.

Genel Müfettişin Görevleri

1978 tarihli Genel Müfettiş Yasası ve eklerine göre Genel Müfettişin görevleri:

- Bağımsız ve tarafsız biçimde denetimler (audits), soruşturmalar (investigations) teftişler (inspections) ve değerlendirmeler (evaluations) yapmak,
- İsrafi (waste), sahteciliği (fraud) ve suistimalleri (abuse) önlemek ve ortaya çıkarmak,
- Verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu özendirmek,
- Yürürlükteki ve yürürlüğe girecek yasaları ve yönetmelikleri incelemek,
- Kurum yöneticilerini ve Kongreyi eksiksiz şekilde ve güncel (currently) olarak bilgilendirmektir.

Genel Müfettişlerin Atanması ve Görevden Alınması

- Genel Müfettişler politik bağlantıları hesaba katılmaksızın atanırlar.

Göreve atanacak kişilerin kişisel dürüstlüklerine, muhasebe, denetim, finansal analiz; hukuk, yönetim analizi, kamu idaresi; veya soruşturma alanlarında uzman olmalarına dikkat edilir.

- Kabine düzeyindeki bakanlıkların ve bakanlıklara bağlı önemli kuruluşların Genel Müfettişleri Başkan tarafından Senatoya danışılarak atanır. Bu şekilde atanan genel müfettişler, ancak Başkan tarafından görevden alınır. Belirli Federal kuruluşların (küçük bağımsız kuruluşlar, şirketler ve yetki devredilen diğer kuruluşlar) genel müfettişleri bu kurumların yöneticileri tarafından atanır ve görevden alınabilir.
- Genel müfettişin Başkan ya da kurum yöneticisi tarafından görevden azledilmesi durumunda, bu husus Kongrenin iki meclisine de bildirilir.

Genel Müfettişlerin Bağımsızlığı

Genel müfettişler bağımsızdırlar. Yasaya göre, genel müfettişler kurum yöneticisinin ya da vekilinin genel gözetimine tabi olduklarından, yürüttükleri bir denetim ya da bir soruşturma kurum yöneticisi ya da vekili tarafından engellenemez ve yasaklanamaz.

Genel Müfettişlerin Yetkileri ve Sorumlulukları

- Kurumun bütün kayıtlarına ve bilgilerine doğrudan erişme,

- Gerek gördükleri denetimleri ve soruşturmaları yapma ve raporları yayımlama (ulusal güvenlik ve yasal müeyyideye bağlanmış olanlar hariç olmak üzere)
- Kurum dışından bilgi talebini havi yargısal nitelikte kağıtlar düzenleme
- İfade için yemin ettirme
- Kendi personelini işe alma, yönetme ve kaynaklarla ilgili sözleşme yapma ve bunları kontrol etme.

Standartlar

Genel Müfettişler çalışmalarını şu standartlara göre yürütür:

- Kamu Denetim Standartları (Government Auditing Standards/ Yellow Book, June 2003)
- Federal Genel Müfettiş Ofislerinin Kalite Standartları (Quality Standards for Federal Offices Inspectors General, October 2003)
- Soruşturma Kalite Standartları (Quality Standards for Investigations, December 2003)
- Teftiş Kalite Standartları (Quality Standards for Inspections, March 1993)

Genel Müfettişlerin Gözetimi

- Genel müfettişler kurum yöneticisinin genel gözetimi altında faaliyette bulunurlar. Ancak, statüsü gereğince, genel müfettişlerin kurum başkanı ve Kongreye dönük olmak üzere ikili ve bağımsız raporlama ilişkisi bulunmaktadır.
- Bir genel müfettişin uygunsuz davranışları ile ilgili suçlamalar için Başkanlık Dürüstlük ve Verimlilik Komitesine (Integrity Committee of the Presidents Council on Integrity and Efficiency /PCIE) başvurulması gerekir.

Genel Müfettişin Çalışma Sonuçlarının Duyurulması

Genel müfettişlerce birçok yazılı rapor hazırlanır:

- Mesleki standartlara göre hazırlanmış denetim, soruşturma ve teftiş/değerlendirme raporları
- Kongreye sunulan ve Genel Müfettişin çalışmalarını anlatan altı aylık raporlar
- Hoş görülemez (egregious) ve bağışlanamaz (flagrant) problemleri ve /veya suiistimalleri kurum yöneticisine rapor etmek üzere yazılan ivedi mektuplar. Kurum yöneticisi daha sonra bu raporları, kendi görüşüyle birlikte, yedi gün içinde Kongreye iletir.

Genel Müfettişler ayrıca:

- Kurum içinde bilgi sağlamaya yönelik taleplerinin makul olmayan biçimde reddedilmesini Kurum yöneticisine,
- Federal Suç Yasasının ihlalinden kuşkulanan durumları Cumhuriyet Savcısına raporlamalıdır.

Genel Müfettişin İyi Yönetime Katkısı

- Bilgisayar güvenliği, Kamusal Performans ve Sonuçlar Yasası ve finansal yönetim gibi, devlet ölçeğindeki kritik girişimler hakkında analizler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Problemleri bağımsız biçimde incelemek ve muhtemel çözüm yolları için tavsiyelerde bulunmak,
- Denetim, soruşturma ve teftiş ile ilgili mesleki standartları esas alan ve olgulara dayalı raporlar yayımlamak,
- Yeni planlar hazırlanırken teknik ve /veya danışma nitelikli tavsiyelerde bulunmak,
- Kurum yöneticisi tarafından istenilmesi üzerine iddiaları bağımsız biçimde soruşturmak,
- sahtecilik ve suiistimal iddiaları ile ilgili gizli bilgilerin bildirilmesi için çalışanların ve üçüncü kişilerin yararlanacağı ihbar hatları (Hotlines) oluşturmak.

Genel Müfettişlerin Yönetimi

Başkanlık Konseyi ve İcra Konseyi tarafından Mayıs 2001 tarihinde benimsenen **Stratejik Çerçeve** Genel Müfettişlikler camiasının temel amaçlarını ve hedeflerini belirlemektedir. Camianın genel misyonu federal hükümetin zafiyetlerini ve hassasiyetlerini bağımsız olarak önceden sezinlemek ve ona duyurmak, çözüm yolları için yardımcı olmak ve performansın gelişmesine yönelik fırsatları tespit etmektir.

Bu misyona paralel olarak Konseyler gelecek 3 yıl boyunca aşağıdaki Stratejik amaçlara yönelecektir:

1. federal programlar ve faaliyetler geliştirmek
2. bilgileri güvenilir biçimde ve vaktinde duyurmak
3. üstün kalitede ve iyi eğitilmiş personeli istihdam etmek ve bu tür niteliklere sahip personeli kaybetmemek üzere insan kaynağı programları hazırlamak
4. Genel Müfettişlikler camiasının mesleki imajını ve etkinliğini pekiştirmek ve geliştirmek

Genel Mfettişle Bağlantı Kurma

Her bir Genel müfettişin telefon numaraları, elektronik adresleri ve ihbar hatları Genel Müfettiş Sitesinden sağlanabilir. Bu sitede her bir genel müfettiş bürosuna link de verilmiştir.

4.4. İngiltere

4.4.1. İç Denetim

İngiltere’de anglo-sakson yapı gereğince iç denetim baskındır. Kamu sektörü için iç denetim standartları bulunmaktadır. Devlet Denetim Politikası, Hazine içerisindeki ‘‘Güvence, Kontrol ve Risk’’ grubu tarafından yönetilir ve Kamu sektörü için iç denetim standartları yayınlanmıştır. İç denetim birim başkanlarının kendilerine ait bütçeleri bulunmaktadır. Öte yandan İngiltere’de i denetimi destekleyen denetim komiteleri de bulunmaktadır. Ancak iç denetim fonksiyonu tedarikçilerden hizmet satın alınması yoluyla da sağlanabilir.¹⁴

4.4.2. Teftiş (Inspection)

Audit Commission Inspection Service ‘‘Teftiş Komisyonu İnceleme Servisi’’ isimli bir Kurul’un da görev yaptığı İngiltere’de Kamu Hizmetleri Reform Ofisi’nin ‘‘The Government’s Policy on Inspection of Public Services’’ başlıklı dokmanına¹⁵ göre;

Kamu parasının ve kamu hizmetleri sunumunun özel hesap verme sorumluluk biçimleri ve standartları bulunmaktadır. Teftiş mekanizması kamu hizmetlerinin geliştirilmesine önemli ölçüde katkı sağlar ve kamu kaynaklarının sevk ve idaresi hususunda güvence verir.

İngiltere hkmeti bu politika belgesiyle, halka güvence verilmesinde ve kamu hizmetlerinin gelişimine destek sağlanmasında kullanıcı odaklı ve etkinlik hedefli bir teftişe duyduğu güveni açıklamaktadır:

Belgeye göre, kamu hizmetlerinin teftişi (inspection) kurum dışı bir inceleme/gözden geçirmedi (external review).

Teftiş;

- hizmet verenlerden (service providers) bağımsız olarak yapılmalı,

¹⁴ Mehmet KOÇDEMİR (Muhasebat Kontrolörü)Denetim zerine Kavram Kargaşaları, lke örnekleri, e- makale, Mali Kılavuz Dergisi

¹⁵ Sayıştay Uzman Denetçisi Baran ÖZEREN tarafından çevrilmiş ve özetlenmiştir.

- hizmetlerin güvenli (safe) ve gerektiği (proper) biçimde sunulduğuna dair bakanlara (ministers) ve kamuya güvence vermeli,
- hizmetlerin iyileştirilmesine katkı sağlamalı,
- kamuoyuna rapor sunmalı,
- harcanan paraya değmelidir (deliver value for money).

Hükümet; kamu hizmetlerinin standartlarının yerine getirilip getirilmediği konusunda güvence verme ve bu hizmetlerin gelişimine katkıda bulunma potansiyeli olan ve maliyetinden daha fazla yarar sağlanabilecek alanlarda, bir teftiş süreci olması gerektiği tavsiyesinde bulunmaktadır.

İngiltere Hükümeti'nin Kamu Hizmetlerinin Teftiş Politikası dokümanında yer alan teftiş ilkeleri; teftiş yapanlardan (inspection providers) ve teftişi finanse eden bakanlıklardan şunların beklendiğini göstermektedir:

Kamu hizmetlerinin teftişi:

1. İyileştirme amaçlı olmalıdır.

Müfettiş grubunun teftiş edilmekte olan hizmetin iyileşmesine katkıda bulunmak üzere açık ve belirgin bir ilgisi bulunmalıdır. Bu husus teftişin ilgi alanını, metodunu, raporlamasını ve izlenmesini yönlendirmelidir. Müfettiş, tavsiyeleri geliştirirken, iyi performansı tanımalı ve aksaklıklarla uygun şekilde ilgilenmelidir. Teftiş; kamu kurumlarının sektörlerindeki reformların seyrini daha çabuk biçimde anlamalarını ve gerekli düzeltmeleri yapmalarını sağlayacak verileri ve bilgileri üretmeyi amaçlamalıdır.

2. Çıktılara odaklanmalıdır.

Çıktılara odaklanma, teftişin kurum içi yönetim düzenlemelerine yoğunlaşmak yerine, hizmetin son kullanıcıları için üretilmesiyle ilgilenmek anlamına gelir.

3. Hizmetten yararlananın perspektifinden bakmalıdır.

Teftiş; kurum içi yönetim düzenlemeleri kadar, hizmetten yararlanacak olanların tecrübelerine odaklanarak yapılmalıdır. Teftiş yeniliği ve farklılığı özendirmeli ve yalnızca hukuka uygunluk temelinde (compliance-based) şekillendirilmelidir.

4. Risklerle orantılı olmalıdır.

Müfettişler, zaman içinde hizmeti sunanların performans kalitesine göre ileride yapılacak teftişin kapsamını değiştirmelidir. Örneğin; teftiše ayrılan kaynakları

en riskli alanlara yoğunlaştırmak bakımından, iyi performans gösterenler, daha az teftiş edilmelidir.

5. Yöneticilerin öz-değerlendirme yapmasını özendirmelidir.

Müfettişler titiz bir öz-değerlendirme yapma hususunda yöneticileri teşvik etmelidir. Müfettişler yöneticiler tarafından yapılan öz-değerlendirmelerin sonuçlarını irdelemeli, teftiş sürecinde bu sonuçları dikkate almalı ve bunlar için karşılaştırmalı kıyaslar (benchmarks) bulmalıdırlar.

6. Mümkün olduğunca, objektif kanıtlardan yararlanmalıdır.

Müfettişler tarafsız kanıtlardan yararlanmalıdırlar. Nitel ve nicel kanıtlar sağlam bir temele dayalı (validated) ve inandırıcı (credible) olmalıdır.

7. Karara varırken yararlandığı (judgement) kriterleri açıklamalıdır.

Müfettişler kararlarını şekillendirmede yararlandıkları kriterleri açıklamalıdırlar.

8. Süreçler bakımından şeffaf olmalıdır.

Müfettişler (iş görme) süreçleri bakımından şeffaf olmalı, şikayetler üzerine ciddiyetle eğilmeli ve sağlıklı bir kalite güvence süreci sergileyebilmelidirler.

9. Teftiş kurulunki de dahil, performansa gereken dikkati göstermelidir.

Müfettişler, kendilerinki de dahil olmak üzere, performansa gereken dikkati göstermelidir. Bu bağlamda; teftiş hizmetin verimli ve etkin bir biçimde sunulmasını uygulamaya koyacak düzenlemeler bulunduğunu anlamaya özen göstermeli; teftiş edilenlerin maliyeti de dahil, kendi maliyeti ile mütenasip yararlar ürettiğini gösterebilmelidir. Teftiş Kurulları, yüksek maliyet etkinliği bulunan ve teftiş edilenlerin iş yükünü azaltacak olan alanlarda, farklı kurumların benzer problemleriyle ilgili (cross-cutting) konularda birlikte çalışma kapasitesini geliştirmeye çalışmalıdır.

10. Tecrübelerden, düzenli aralıklarla, ders çıkarmalıdır.

Müfettişler, daha fazla etkinleşmek için, düzenli aralıklarla deneyimlerinden ders çıkarmalıdırlar. Bu husus, geliştirilmeye çalışılan kamu hizmetinin sunucuları üzerinde yaratılan etki değerlendirilmek ve iyi uygulama örnekleri diğer müfettişlerle paylaşılacak suretiyle, gerçekleştirilebilir.

Müfettişler, güvence sağlamanın ayrılmaz bir parçası olarak **kamuoyuna rapor** sunmalıdırlar. Teftiş raporları, aksine bir gerekçe bulunmadıkça, örneğin,

kamusal raporlamanın kamu çıkarlarına en iyi şekilde hizmet etmediği ya da Bakana hassas bir politika tavsiyesinde bulunulması durumunda, kamusal etki alanında (public domain) değerlendirilmelidir. Teftiş raporları, nasıl iyileştirileceği konusunda yapıcı tavsiyelerde bulunmak suretiyle, yetersiz performans gösterenleri veya hizmet sunumundaki başarısızlıkları tespit etmelidir. Teftiş Kurulları, kabul edilen tavsiyelerin gerektiği şekilde uygulamaya konulup konulmadığını belirlemek ve hedeflenen etkilerin yaratılıp yaratılmadıklarını anlamak üzere, makul bir izleme çalışması gerçekleştirmelidir. Teftiş raporları; hizmetin son kullanıcıları için erişilebilir olması bakımından özlü, açık, kanıta dayalı, kolay anlaşılır biçimde yazılmış olmalıdır. Müfettişler, teftiş edilen kurumlarla ve halkla iletişimi geliştirmek için bulgularının ve derecelendirmelerinin (ratings) raporlamasını mümkün olduğunca, ortak bir sistem içinde yapmalıdırlar.

İngiltere Kamu Denetim Forumu ve Başbakanlık Kamu Hizmetleri Reform Ofisi tarafından üretilen belgelere göre İngiltere’de müfettişlikler ve inceleme (review) organları şunlardır:

- Yetişkin Öğrenimi Müfettişliği (Adult Learning Inspectorate)
- Denetim Komisyonu Müfettişlik Birimi (Audit Commission Inspection Service)
- Sosyal Yardımlar Yolsuzluk Müfettişliği (Benefit Fraud Inspectorate)
- Kraliyet Savcılık Hizmetleri Müfettişliği (HM’s Crown Prosecution Service Inspectorate)
- İtfaiye Hizmetleri Müfettişliği (HM’s Fire Service Inspectorate)
- Polis Müfettişliği (HM’s Inspectorate of Constabulary)
- Cezaevi Müfettişliği (HM’s Inspectorate of Prisons)
- Şartlı Tahliye Müfettişliği (HM’s Inspectorate of Probation)
- Yargı Hizmetleri Müfettişliği (HM’s Magistrates Court Service Inspectorate)
- Sosyal Hizmetler Müfettişliği (Social Services Inspectorate)

4.5. İNGİLİZ MODELİNE KISMEN KOŞUT BİR ÜLKE: HOLLANDA

Anglo-Sakson modele sahip bu ülkede her Bakanlıkta iç denetim birimleri mevcuttur. İç denetimin fonksiyonel bağımsızlığı denetim komiteleri aracılığıyla sağlanır. İç denetim birim başkanlarının oluşturduğu Birimler Arası Kurul fonksiyonel bağımsızlığı sağlamanın bir başka ve önemli aracıdır. İç Denetim Birim Başkanları her ay müşterek toplantılar yapmaktadır.

Hollanda’da, ayrıca, Maliye Bakanlığı bünyesinde Devlet Denetim Politikası Müdürlüğü bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı koordinasyon, izleme ve gözetim faaliyeti yürütmektedir. Bakanlıkların iç denetim birimleri, raporlarını Maliye Bakanlığına da gönderirler.

Hollanda’da teftiş (inspection) faaliyetlerine en iyi örnek, Hollanda Tarım Bakanlığı bünyesindeki Tarım Bakanlığı Genel Teftiş Servisi (General Inspection Service of the Ministry of Agriculture) dir. İşlem temelinde ve ayrıntılı inceleme gerektiğinde ya da yerinde kontroller ve daha fazla uygunluk testleri talep edildiğinde, bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve belgelerin incelenmesi bu servişçe gerçekleştirilir.

4.6. AVUSTURYA DENEYİMİ¹⁶

Avusturya’da Başbakanlık Teftiş Kurulu ve Bakanlıklar bünyesinde teftiş kurulları bulunmaktadır. Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanlığı’nın AKH kısa adıyla bilinen Viyana Üniversite Hastanesinin inşaatı sırasındaki yolsuzluklar nedeniyle zamanın başbakanı tarafından kurulduğu, daha sonra diğer bakanlıklarda teftiş kurullarının kurulmasına ihtiyaç duyulduğu, Başbakanlık Teftiş Kurulu’nun yakın zamana kadar koordinatör sıfatıyla diğer bakanlıklarda da inceleme, denetleme ve soruşturma yapabildiği, ancak birkaç yıldan bu yana sadece Başbakanlık birimleri ve personeli üzerinde yetkilerinin bulunduğu, Başbakanlık Teftiş Kurulu’nun denetleme yetkisi dışında konusu suç teşkil eden konularda soruşturma yetkisinin kullanıldığı bunun yanı sıra Başbakanlık ve bakanlıklar teftiş kurullarının iç denetim (internal audit) görevini de yerine getirdikleri bilinmektedir.

4.7. BİR KITA AVRUPASI ÖRNEĞİ: FRANSA

AB içinde iç denetim fonksiyonunun en zayıf olduğu ülke Fransa’dır. Harcamacı bakanlıklar içerisindeki harcama öncesi kontroller ve denetimler Maliye Bakanlığı elemanlarınca gerçekleştirilmektedir.

¹⁶ R. Bülent TARHAN, “Avusturya’da Yolsuzlukla Mücadele” konulu İnceleme Raporu, 12 Kasım 2004

Fransa’da Maliye Bakanlığı içerisinde genel maliye müfettişleri de (General Inspectorate of Finance-IGF) bulunmaktadır. Bunların tüm Devlet sektöründe denetim yetkileri mevcuttur. Müfettişlerin görev ve yetkileri, en son 4 Ekim 2006 tarihli Kararname ile genişletilerek kamu kaynağı kullanan tüm organizasyon ve kurumlar teftiş kapsamına alınmıştır.

Fransız sisteminde belirli bakanlıkları ya da belirli faaliyetleri kapsayan 21 adet genel mfettişlikten söz edilebilir. (General Inspectorates) Bunların sadece  “bakanlıklar arası” çalışma yetkisine haizdir.

Fransa’da yönetimsel örgütlenme; merkezi, bölgesel ve komün olarak adlandırılan üçlü bir yapıya sahiptir ve mali sistem de bu organizasyon içerisinde yürütülmektedir. Bu da göstermektedir ki; yönetim sistemine uygun bir mali sistem uygulaması mevcuttur. Bu yapı içerisinde harcama sonrası denetim faaliyetleri ise hazinenin fonksiyonlarını da barındıran Muhasebat Genel Müdürlüğü eliyle yürütülmektedir. Bu genel müdürlüğü bağlı olan ve gerek merkezi gerekse bölgesel düzeyde faaliyet gösteren denetçiler tüm kamu idarelerinin mali denetimlerini gerçekleştirmektedirler.

Öte yandan Fransa’da Maliye Bakanlığı bünyesinde denetim, değerlendirme ve kontrole ait sorumlulukları yürüten bir birim de bulunmaktadır (The Audit, Evaluation and Control Unit, MAEC). Bu birim Ulusal Denetim Komitesine (CNA) sekreteryaya desteği sağlamaktadır. Ayrıca bu birimin, ulusal denetim planının tasarlanmasıyla ilgili görevleri; kalite kontrol ile ilgili görevleri vardır; iç kontrol ve i denetimle ilgili rehberleri oluşturur; ulusal denetim sistemine kılavuzluk eder ve denetim için sistematik alanlar belirler. Örneğin yakın dönemde özellikle duran varlıkların denetimi konusunda sırf bu alana özgü denetim rehberleri hazırlanmış ve Fransa’da operalar dahil kamu kaynağının bulunduğu her alanda Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı denetçilerce (aslında müfettiş kadrosunda çalışan denetim elemanlarıdır; principal inspector) denetimler srdrlmştir. Bu yolla yeni organik kanunun (LOLF) ngrdğ kamu hesaplarına güvence verme fonksiyonu da yerine getirilmeye çalışılmaktadır. Bunu sağlamak için denetimlerde ortak iç denetim ve dış denetim rehberlerinin oluşturulması amacı ile özel sektörden danışmanlık alma yanında denetimde ISO belgesi alınarak da standartlar yakalanmaya çalışılmıştır.

Bunlarında tesinde Fransa, ağdaş mali yönetimin iyi uygulamalarının bir rneği olan performans sözleşmelerini de sistemine dahil etmiştir. Bu anlamda Maliye Bakanlığı Müsteşarı, Muhasebat Genel Müdürü ve Bütçe Müdürünce

üçer yıllık dönemleri ihtiva eden taahhütleri içeren ve sonuçları yayınlanan belgeler de bu alandaki çağdaş açılımlara örnek oluşturmaktadır.¹⁷

4.8. KÜÇÜK BİR ÜLKE: ESTONYA¹⁸

18 Ekim 2000 tarihli 329 sayılı Tüzükle mali yönetim ve kontrol, iç denetim merkezi uyumlaştırma görevini yürütmek üzere Maliye Bakanlığına bağlı 21 personelden oluşan bir mali kontrol dairesi kurulmuştur.

23 Şubat 2004 tarihli Maliye Bakanlığı direktifiyle adı geçen daireye ek olarak Maliye Bakanlığı bünyesinde bir iç denetim kurulu oluşturulmuştur.

Maliye Bakanlığı hükümet tarafından devlet sektöründe iç kontrol ve iç denetim alanlarında temel bakanlık olarak görevlendirilmiştir. Maliye Bakanlığı'nın Mali Kontrol Departmanı (FCD) devletin iç denetçisi gibi hareket etmektedir. Devlet bütçelerinin ve dış fonların kullanımını izlemekte; iç kontrol sistemi uygulamalarını, devlet kurumları içerisindeki iç denetim organizasyonunu koordine etmekte, incelemekte, rehberler hazırlamakta ve öneriler geliştirmektedir.

Estonya'da Maliye Bakanlığının özel sorumlulukları düzenlenmiştir. Bakanlık kurumların organizasyonlarını, iç denetçilerin eğitimini destekler. Maliye Bakanlığı iç kontrol sistemlerini ve iç denetim organizasyonlarını analiz etmek için kurumları ve güç otoritelerini denetler. Bu fonksiyonu yerine getirirken kurumun iç denetçisine ilişkin mevcut yönetmelikte belirtilen ilkelere uyar.

4.9. BİR ADA ÜLKESİ: MALTA

Malta'da kamu iç mali kontrol sistemi; iç denetim ile iç mali kontrolden oluşmaktadır. Bu görevler kanunla birbirinden ayrılmış; ancak aynı birim tarafından yürütülmektedir. Malta'da bu fonksiyonları yürüten birim 2000 yılında kurulan ve Başbakanlığa karşı sorumlu olan bağımsız İç Denetim ve Soruşturmalar Genel Müdürlüğü'dür (Internal Audit and Investigations Directorate-IAID).

Genel Müdürlük tüm kamu sektöründe iç denetimi üstlenmekte; mali soruşturmaları yürütmekte ve mali yönetim ve sistemine ilişkin olarak Maliye Bakanlığına tavsiyelerini sunmaktadır.

¹⁷KOÇDEMİR, Mehmet (Muhasebat Kontrolörü)Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları, Ülke Örnekleri, E-Makale, Mali Kılavuz Dergisi

¹⁸A.g.m.

Bu birim mali araştırmaların yanı sıra tüm kamu sektörü için merkezi iç denetimi de ifa eder. (Internal Audit and Investigations Directorate) Dolayısıyla bu ülkede iç denetim merkezileştirilmiş bir yapı arz etmektedir.

2003 yılında çıkarılan İç Denetim ve Mali Soruştırmalar Kanununda (Internal Audit and Financial Investigations Act. Act No. VI of 2003) mali araştırma ve iç denetimin tanımları yapılmıştır. Mali araştırma, kamu çalışanlarının kanuna aykırı fiilleri (corruption, yolsuzluk, suistimal) de dahil olmak üzere, düzensizlikler ve şüpheli yolsuzluk vakaları ile ilgili tüm durumların detaylı şekilde incelenmesi ve bu bağlamda kayıtların ve/veya bilgilerin edinilmesi, ilgili değerlendirmelerin analizlerin ve tavsiyelerin yürütülmesi anlamına gelir. İç denetim ise iç denetimin uluslararası tanımına uygun düzenlenmiştir. İç denetim, denetlenen kuruma risk yönetiminin, kontrolünün ve yönetim süreçlerinin geliştirilmesi için sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirerek hedeflerine ulaşmasını sağlamada yardımcı olarak denetlenenin çalışmalarına değer kazandırmak ve bu çalışmaları geliştirmek amacıyla tasarlanan bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.

Malta'da 2003/461 sayılı Kanunla İç Denetim ve Mali Soruştırmalar Müdürlüğü –aynı zamanda- AFCOS (AB Sahtecilikle Mücadele Ofisi- (OLAF'ın muhatap kuruluşu) olarak belirlenmiştir.

İç Denetim ve Mali Soruştırmalar (IAFI) Kanununun 20. maddesine göre, İç Denetim ve Soruştırma Müdürlüğü (IAID), görevlerini yerine getirmesi için usulsüzlük veya sahtecilik şüphesi oluştuğunda, mali soruştırma yürütmek amacıyla bütün binalara girmek, defter, kayıt, dosya, muhasebe kayıtları, belge, bilgi, bilgisayar verileri, fatura –eğer gerekli ise bu belgelerin aslını elde tutmaya- kopyalarını elde etme gücüne sahiptir. Malta'da IAFI Kanununun 23. maddesine göre, İç Denetim ve Soruştırma Kurulu (IAIB) tarafından bir Koordinasyon Komitesi atanır ve IAIB Direktörü bu komiteye başkanlık eder. Bu komitenin amacı AB'den sağlanan fonların korunması aktivitelerini koordine etmek, söz konusu fonların korunmasını sağlamakla mükellef kurumlar arasında bilgi değişimini kolaylaştırmaktır. Bu Komite Malta'da soruştırma hizmetini yürütmekle görevli kurumların (IAID, VAT, Gümrük, Polis, Mali İstihbarat Analiz Birimi, Kırsal İşler ve Çevre Bakanlığı, Başsavcılık, Malta Bilgi Teknolojileri ve Eğitim Hizmetleri) temsilcilerinden oluşur. İzleme yukarıda bahsi geçen Koordinasyon Komitesi tarafından gerçekleştirilir. IAID Topluluk Yönetmelikleri gereği usulsüzlükleri üçer aylık periyotta OLAF'a bildirmekle yükümlüdür. Bu usulsüzlükler Sahtecilikle Mücadele Bilgi Sistemi (AFIS) aracılığıyla Komisyona iletilir.

İç Denetim ve Soruştırmalar Genel Müdürlüğü aynı zamanda Merkezi Uyumlaştırma Birimi fonksiyonunu da yerine getirmektedir. Dolayısıyla; İç Denetim ve Soruştırmalar Genel Müdürlüğü tüm kamu sektöründe iç denetim ve mali kontrolü merkezi olarak yürütmekte ve Maliye Bakanlığına mali yönetim ve kontrol sistemleri hakkında önerilerde bulunmaktadır. İç Denetim ve Soruştırma Müdürlüğü Hükümet sekreterine rapor vermektedir.

İç Denetim ve Soruşturmalar Genel Müdürlüğü'nün Görevleri;

- Etkin bir iç denetim ve mali kontrol fonksiyonu sağlamak üzere politikalar, prosedürler ve uygulamalar belirlemek.
- İç denetim hizmetlerinin kamu yararına uygun olarak etkinliğini arttırmak.

Söz konusu Genel Müdürlüğün merkezi uyumlaştırma işlevi çerçevesinde yaptığı temel düzenlemeler de aşağıda yer almıştır:

- İç Denetim ve Mali Soruşturma Kanunu (Internal Audit and Financial Investigations Act)
- Mali Yönetim ve Denetim Kanunu (Financial Administration And Audit Act)
- İç Denetim ve Soruşturma Yönergesi (Internal Audit and Investigation Manual)
- İç Denetim ve Soruşturma Müdürlüğü ve İç Denetim ve Soruşturma Kurulu için İç Denetim Tüzükleri (Internal Audit Charters)
- İç Denetim ve Soruşturma Fonksiyonu Dokümanı (Internal Audit and Investigations Function Document)

Malta'da yukarıda sözü edilen Genel Müdürlüğün dışında İç Denetim ve Soruşturmalar Kurulu (The Internal Audit and Investigations Board – IAIB) bulunmaktadır. Kurul 25 Temmuz 2003 tarihli yasayla Başbakanca karar verilecek belirli bir süreyle kurulmuştur. Kurul doğrudan Başbakan tarafından atanmaktadır ve doğrudan Başbakana karşı sorumludur; ancak fonksiyonel bağımsızlığa sahiptir.

Kurul, İç Denetim ve Soruşturmalar Genel Müdürlüğünün genel müdür ve çalışanlarının fonksiyonel bağımsızlıklarının güvence altına alınmasından, kamu iç denetiminin düzgün işlemesine yönelik politika, metodoloji ve stratejilerin belirlenmesinden sorumludur.

4.10. GÜNEY KIBRIS RUM KESİMİ

AB üyesi ya da aday ülkeler içinde iç denetim alanında merkezi sistemi benimseyen bir başka ülke -diğeri Malta- Güney Kıbrıs Rum Yönetimidir.

Mali yönetim ve kontrol ile iç denetim için ayrı ayrı olmak üzere iki merkezi uyumlaştırma birimi mevcuttur. İç denetimden Bakanlar Kurulu Kararıyla 6 yıl için atanan İç Denetim Özel Yetkilisi, (Commissioner) mali yönetim ve kontrolden ise Maliye Bakanlığına bağlı Hazine biriminin altında kurulan Muhasebe ve Mali Hizmetler Genel Müdürlüğü sorumludur.

25 Temmuz 2003 tarihli İç Denetim Kanunu ile merkezi düzeyde bağımsız bir birim olarak oluşturulan İç Denetim Hizmetleri Birimi ülke çapında denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve bu birimin başında olan özel yetkili de

(Commissioner) bu denetimlerin koordinasyonunun sağlanması görev ve yetkisine sahiptir.

İç Denetim Hizmetleri Biriminin dışında, 2 Şubat 2002 tarihli Bakanlar Kurulu kararıyla İç Denetim Özel Yetkilisinden aldığı raporlara dayanarak Bakanlar Kuruluna iç denetim hakkında görüş ve politika önerileri sunmak amacıyla bağımsız bir İç Denetim Kurulu kurulmuştur. Kurul, Maliye Bakanı başkanlığında, diğer iki bakan ile Devlet Genel Saymanı ve üç yıllığına seçilen bir özel sektör temsilcisinden oluşmaktadır. Kurulun sekreteryaya hizmetleri Maliye Bakanlığınca sağlanmaktadır.

Kurul iç denetim hizmetlerinin bağımsızlığını sağlamak, iç denetim uygulama sonuçlarını takip etmek ve Bakanlar Kuruluna konuya ilişkin bilgi vermek, iç denetimin kalitesini izleyip değerlendirerek alınması gereken tedbirleri belirlemek, yıllık denetim ve stratejik planını kabul etmek, yıllık denetim raporunu onaylamak görev ve yetkilerini haizdir.

İç denetim yetkilisi (Commissioner) denetim sonuçları hakkında İç Denetim Kurulu'na rapor vermektedir.¹⁹

5. PARLAMENTOLAR ADINA YAPILAN DENETİM

Dünya genelinde parlamentolar adına yürütülen çok sayıda denetim uygulaması söz konusudur. Bunların bir kısmı; konuya özel (ad-hoc komite) ya da görev gücü (task force) şeklinde olabildiği gibi (Filipinler'deki Hakim Plana başkanlığındaki komite ya da Hindistan'daki Santhanam yolsuzlukla mücadele komiteleri gibi) sürekli de (Yeni Sayıştay Kanunu ile tüzel kişiliği sona eren T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu gibi) olabilmektedir. Ancak bunların en yaygın olanları ombudsman kurumu ve dilimizde Sayıştay olarak adlandırılan yüksek denetim kurumu (supreme audit) yapılanmalarıdır.

Öyle ki; Transparency International'in (Uluslararası Saydamlık Örgütü) Roma Tapınağı konseptindeki Ulusal Güvenlik Sistemi isimli modelinin sütunlarından ikisini Ombudsman ve Sayıştay oluşturmaktadır.

¹⁹ Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu, Ahmet BAŞPINAR, Maliye Dergisi, Sayı 151, Temmuz-Aralık 2006



UGS sisteminde her biri tek başına bir unsur olan “sütunlar” tapınağın çatısını ayakta tutmaktadır. Çatının üzerinde bulunan “toplar” *yaşam kalitesini, hukukun üstünlüğünü ve sürdürülebilir gelişmeyi* temsil etmektedir. Tapınağın kendisi “kamusal bilinç” ve “toplumsal değerler” temelleri üzerine inşa edilmiştir. “Sütunlar” birbirlerinden bağımsızdır ve farklı güçlerde olabilirler. Eğer “sütunlar” dan birisi zayıflarsa diğerlerine daha fazla yük biner. Eğer birden fazla “sütun” zayıflarsa, eninde sonunda, geride kalanların taşıdığı ağır yük çatıyı eğimleştirir ve “yaşam kalitesi”, “hukukun üstünlüğü” ve “sürdürülebilir gelişme” topları yuvarlanıp düşer. Tüm bu görkemli yapı çöker ve sistemde kaos ortaya çıkar.

Yolsuzluğa Karşı Lima Beyannamesi başta olmak üzere birçok uluslararası belgede Ombudsman kurumunun inşası önerilmekte; Sayıştay’a özel vurgu yapılmaktadır.

5.1. OMBUDSMAN

Ombudsmanlık kurumu kamusal alanın denetiminde kullanılan çağdaş denetim sistemi araçlarından biridir. Amaç, toplam kalite yönetimi anlayışı ile, bu araçları en doğru biçimde kullanıp, kamu yönetiminde açıklığın ve performansın artırılmasıdır.

İşletmelerde bulunması gereken 3 E' ye yani ekonomi, etkinlik ve etkililiğe son zamanlarda bir dördüncü E (eşitlik) katılmıştır. Eşitlik, işletmelerin nihai amacının, işletme ile ilgili tüm tarafların - bu arada müşterilerin- çıkarlarını eşit biçimde gözetken bir amaçlar seti olması gereğini ifade etmektedir. İşte, en ufak işletmelerden makro anlamdaki siyasal örgüt olan devlete kadar her alanda gözlenen yeni yapılanma arayışlarının temelinde de örgütlerin özgül beklentileri

kadar özneyi tatmin etme gayreti yatar. Söz konusu "özne" iktisadi alanda karşımıza "müşteri" olarak çıkarken, kamusal alandaki ismi "yurttaş" tır. Devletin fonksiyonlarındaki yeni tanım arayışları konusunda gelinen nokta; devletin emreden bir kuvvet olmaktan çıkarak yurttaş hizmet eden bir örgüt biçimine dönüştürülme gereğidir. Bu bağlamda, devlet hukuki pozitivizmden, ekonomik pozitivizme yaklaşarak, yurttaş İdare edilen" veya "kamu hizmetinden yararlanan" konumundan "müşteri" konumuna çekilmekte: devletin yurttaş karşısındaki rolü ile ilgili kamusal imaj değişmektedir. Artık, yurttaş bireysel bir tüketici ya da kamu hizmetlerinin saygın bir müşterisi olarak devletten belirli standartta hizmet isteme hakkına sahip olan kişi konumundadır. Yurttaşın bu şekilde tanımlanmasındaki ortak beklentinin merkezi kamu hizmetlerinin "kalitesi"dir.

"Yurttaş" kavramının, bu çağdaş tanımlanmasına uygun olarak devletteki yeniden yapılanmanın, denetim alanındaki etkin araçlarından biri olarak karşımıza "Ombudsmanlık" kurumu çıkmaktadır.

5.1.1.Kısa Tarihçe

Ombudsman, ilk kez 1809 yılında İsveç'te bir anayasal organ olarak göreve başlamakla birlikte; köklerinin Emevi, Abbasi, Memlûk ve Selçuklu gibi İslam devletleri ile Osmanlı Devletinde bulunan Divan-ı Mezalim (Haksızlıklar Divanı) Dar'ül Adil (Adalet Evi) Divan-ı Hümayun gibi kurumlara dayandığı sanılmaktadır. Nitekim, 1709 yılında Ruslara yenilerek, Osmanlı Devletine sığınan ve ülkesini uzaktan yönetmek zorunda kalan XII. Şartın Osmanlı Devleti'ndeki Şeyhül-İslamlık kurumundan etkilenerek, bir ombudsman bürosu oluşturduğu ve bu büro aracılığıyla memurlarını denetlediği bilinmektedir.

Bu konunun uzmanlarından olan İbrahim AL-VAHAB da "The Swedish Institution Of Ombudsman" adlı çalışmasında, bu kurumun uygulamasına ilişkin ilham kaynağının Osmanlı idari sistemi ve İslâm hukuk sistemi olduğunu iddia etmektedir.

Bilindiği gibi, Osmanlı idari sistemindeki "Başkadı (Kadıasker/ Kazasker'in) görevi, İslam hukukunun, tüm hükümet görevlileri tarafından insanların kendi aralarındaki ilişkilerinde ve devlet ile olan ilişkilerinde uygulanmasını sağlamaktır. Böylece, Başkadı, insanların haklarını adaletsizliğe ve kamu görevlilerinin güçlerini kötüye kullanmalarına karşı korumaktaydı.

Emeviler "Yakınmalar Evi" diye adlandırılan bir ev oluşturmuşlardır. Abbasi hanedanının gelişile şikayetler üzerine hüküm vermek için oturan bir yer belirlenmiştir.

İslam devletinin büyümesiyle valiler, başka yargıçlara yakınmaları inceleyecek yetki alanı devretme yöntemini benimsediler. Böylece, olağan yargıç yanında, bireyler, valilere karşı yaptıkları yakınmaları hükme bağlayan uzmanlaşmış bir

yargıç da bulabiliyorlardı. Böylece yakınma yargıcı İslâm devlet sisteminin temel bir özelliği oldu.

İsveç sisteminden etkilenerek Ombudsman'ı uygulayan ilk ülke, 1919'da Finlandiya olmuştur. Finlandiya'yı 1955'de Danimarka, 1962'de Norveç ve Yeni Zellanda takip etti. 1980'lerden itibaren özel sektör kuruluşlarında (bankalar, sigortalar, emlak ve yatırım şirketleri) ve üniversitelerde de uygulanmaya başlanmıştır. Avrupa Birliği, Maastricht Anlaşması kapsamında AB bürokrasisi tarafından yapılabilecek yanlış uygulamalara karşı vatandaşların haklarını koruyacak bir ombudsman kurumunu kanunlaştırmıştır.

1971'de Viyana'da toplanan "İnsan Hakları Üzerinde Avrupa Parlamentosu Konferansı", hükümete bağlı birimlerin işlemlerine karşı yakınma hakkına dayalı olarak bireysel yakınmaların alınması ve incelenmesi için yetkili kılınan ve İskandinav ülkelerinde Ombudsman olarak bilinen örgütün çizgilerine göre işlev yapan bir organın kurulmasının düşünülmesi" gerektiğini önerdi. 25 üye devlet ombudsman büroları kurmaya özendirildi. Avrupa Birliği Parlamenterler Meclisi'nin 1615 sayılı tavsiye kararı da bu yöndedir. Yolsuzluğa Karşı Lima Beyannamesi başta olmak üzere birçok uluslararası belgede Ombudsman kurumunun inşası önerilmektedir.

5.1.2.Kurum Hakkında Bazı Temel Bilgiler

5.1.2.1. Genel Bilgi ve Tanım

İsveççe bir sözcük olan "Ombudsman" sözlüklerde, "*Yurttaşların idareden oluşan şikayetlerini incelemeye ve sonuçlandırmaya yetkili resmi kişi*" olarak tanımlanmaktadır.

Kamu denetçisi, kamu hakemi, halkın avukatı, kamu danışmanı, yurttaş koruyucusu gibi isimlerle de Türkçe'ye çevrilen ombudsman; halkın kamu yönetimiyle ilgili şikayetleri çerçevesinde, yönetimin aksayan, işlemeyen, kusurlu yanlarını saptayarak, bulgularını kamu oyunun bilgisine sunan bir işlev üstlenmektedir.

İngiltere'de "parlamento komiseri" (Parliamentary Commissioner for Administration), Fransa'da "Arabulucu" (Mediateur) unvanlarıyla anılan bu kurumun en işlevsel olduğu ülke yine İsveç'tir

Hemen hemen her ülkede ortak olan özelliklerine bakılarak yapılan bir tanımlamaya göre Ombudsman, "parlamento veya yasa koruyucu tarafından atanan, atandığı kuruma karşı sorumlu olan, ancak bağımsız olarak hareket eden; kamu kurumları, çalışanları ve sorumlularının çeşitli eylem ve işlemlerinden şikayetçi kişilerin başvurularını kabul ederek, kendi başına soruşturma yapma, şikayetin gerekçesini düzeltici işlem önerme ve rapor hazırlama yetkisine sahip özel bir büro veya görevlidir."

Uluslararası Barolar Birliği Ombudsman Komitesi'nin (The Ombudsman Committee of the International Bar Association) Ombudsman tanımı ise:

"Anayasa, Yasama organı (Legislature) veya Parlamento tarafından temin edilen, başında yasama organı veya Parlamenteoya karşı sorumlu olan yüksek seviyeli, bağımsız bir bürokratin olduğu, hükümet kuruluşları (government agencies), yetkilileri (official) ve çalışanları tarafından haksızlığa uğramış insanların şikayetleri doğrultusunda veya kendi inisiyatifi ile harekete geçen, araştırma yapma, disiplin uygulaması (conrection ve action) önerme ve rapor yayınlama hakkı olan bir ofis" şeklindedir.

Ombudsmanlık kurumunun oluşumunda ve dünya genelindeki yayılımında kamu adına hizmet veren kuruluşlardaki yönetsel hastalıklar nedeni ile herhangi bir kamu görevlisinin yapmış olduğu uygulamadan rahatsızlık duyan ve "şikayet hakkını" kullanmak isteyen yurttaş için, kamu bürokrasisinin dışında işlemlerini hızlandıracak, tarafsız ve saygın bir mekanizma yaratmaya duyulan gereksinim etkili olmuştur.

Tüm Ombudsman kurumlarında ortak olan iki ayırt edici özellik bulunmaktadır; anayasal bağımsızlık ve çok geniş bir araştırma yapma hakkı. (V.Moore. Some Reflection of the Role of Ombudsman)

Filiflet (1992) ve İbrahim al-Wahab (1979)'ın da vurguladığı gibi ombudsman'ın öz sorumluluğu, kamu yönetiminde hiçbir vatandaşa yanlış veya adaletsiz davranılmamasını garanti etmektir. Özel anlaşmazlıklar Ombudsman'ın faaliyet alanında değildir. Mesela Ombudsman komşular arasındaki anlaşmazlıklarla veya özel kurumlar ile olan şikayetlerle ilgilenmez (Filiflet 1992). Ombudsman çoğunlukla Parlamento veya Cumhurbaşkanı tarafından seçilir ve görevini yerine getirirken tam bir özgürlük ve otonomi içinde hareket eder. Ombudsman'ın faaliyetlerini yürütürken Parlamento Ombudsman'a belirli bir şikayeti nasıl ele alacağı hakkında talimat veremez veya Ombudsman'ın kararlarını etkileyemez, onları tekrar gözden geçirip düzeltemez. Arkasında Parlamentonun güveninin olması Ombudsman'a faaliyetlerini yürütürken büyük destek sağlar. Kararlarının güvenilir ve adil olması için Ombudsman hukuk ilmine tamamen hakim olmalı ve siyasi tarafsızlığını her koşul altında muhafaza etmelidir. Bu yüzden Ombudsmanların kariyer endişesi taşımayan, dürüst, olgun ve hukuka tam anlamıyla hakim olmaları gerekmektedir. Siyasi tarafsızlığın sağlanması için bazı ülkelerde Ombudsman'ın Parlamento üyesi olmaması şartı konulmuştur. Danimarka ve Norveç bu ülkeler arasındadır.

Ombudsman sayısı ise ülkeden ülkeye değişir 1 veya 1'den fazla Ombudsman olabileceği gibi Ombudsman(lar) ve Muavin Ombudsman(lar)'ın bulunduğu uygulamalar da vardır. Örneğin Avusturya'da (3) Ombudsman(Volksvaltschaft: Halk Avukatı) bulunmaktadır. Halk Avukatları Kurulu parlamentoda üyesi bulunan en yüksek oy oranına sahip ilk üç partinin seçtiği asil üyeden oluşmakta

ve her yıl üç üyeden biri Halk Avukatları Kurulu'na dönüşümlü olarak başkanlık yapmaktadır. Halk Avukatları kendi aralarında yapmış oldukları toplantılarda ele alınacak konuları ihtisas sahalarına göre bölüşürler. Konu dağıtım yetkisi kurul başkanına aittir. Yapmış oldukları araştırmalar ve değerlendirmeleri düzenli toplantılar aracılığıyla karara bağlarlar ve kararlar kamu oyuna duyurulur. Halk Avukatlarının gözetim görevleri yasayla (Art.1483.Abs.1 ve 2B-VÇ) belirlenmiştir.

Ombudsman'ın görev süresi de değişiklikler gösterir, ama genelde 4 senenin altında değildir. Yeni Zelanda Ombudsman'ının görev süresi 5 senedir. Ombudsman'ın beraber çalışacağı kadro da çok büyük önem taşımaktadır. Bu yüzden kadro çok yetenekli ve verimli olan ve genelde hukuk eğitimi almış elemanlardan oluşmaktadır. Ombudsman'ın denetleyeceği alanın kapsamı da ülkelere göre büyük değişiklikler gösterir.

5.1.2.2.Ombudsman'nın Faaliyet Alanı

Başlama Yolları Çalışmalar Sonuçlandırma Araçları

		Dava Açma
Şikayetler	Araştırma	İhtar (Disiplin uygulaması)
		Talimat
Kendi inisiyatifi	Denetim	Hatırlatma, Basın/Medyaya beyan/bildiri,Parlamentoda konuşma, Yıllık rapor ve bülten

Faaliyet alanları haritası genelde bir Ombudsman'ın iş organizasyonu yapısını göstermektedir ve üç aşamadan oluşur. İşinin başlangıç noktaları şikayetler veya bir toplumsal olgudan yola çıkarak kendi inisiyatifi ile başlattığı çalışmalardır. Çalışmalar çeşitli yöntemler kullanılsa da iki ana kategoriden oluşur: araştırmalar ve denetimler. Ombudsman araştırma ve denetimlerini sürdürürken gerekli olan her türlü doküman ve bilgi kendisine verilir. Hatta İsveç'te gizli resmi kayıtlara kadar gider. Önemli olan güç kaynağına dayalı olan yetkisini ve yaptırma gücünü hangi sonuçlandırma araçları ile kullanacağıdır. Sonuçlandırma araçları bu kurumun etkililiğini ortaya çıkarır. Hangi sonuçlandırma araçlarının etkililiğe gölge düşürmeyecek yeterlikte katacağı da yine ülkelere göre değişir. Mesela Norveç'teki etkililik sadece önerilerde bulunarak sağlanabilmektedir. Bu yüzden Norveç Ombudsman'ının dava açma hakkının olmaması bir kısıtlama olarak düşünülmemelidir. Buna karşı Fransa'da "mediateur" olarak çağrılan Ombudsman'a halkın direkt olarak başvuramaması, kendi inisiyatifi ile araştırma yapamaması, denetimlerde bulunamaması mediateur'ün yukarıda bahsedilen faaliyetleri gerçekleştirmesine kısıtlamalar getirmektedir. Bu durum Fransa'da halen tartışılmaktadır.

Faaliyet alanına yukarıdaki şekilde bakıldığında Ombudsman kurumunun oluşması devlette bir toplam kalite kurumu oluşması diye nitelendirilebilir. Halkın avukatlığını yaparak devletteki yanlış bürokratik uygulamalara karşı halkın haklarını korumak ve gerekli iyileştirmelerin yapılmasını sağlamak toplam kalite temel felsefesine uymaktadır. Bazı kavramlar devlet ve kamu yönetimindeki iz düşümlerine dönüştürülünce modern bir toplam kalite anlayışına yakın bir anlayış ortaya çıkmaktadır.

Ombudsman'a vakalar en çok şikayet yolu ile ulaşır. Genelde Ombudsman'a şikayette bulunabilmesi için diğer tüm idari çarelerin tüketilmiş olması gerekir. Ombudsman'ı diğer idari mekanizmalardan ayırt eden en büyük özellik, insanların Ombudsman'a doğrudan son derece kolay, masrafsız bir şekilde ulaşabilmeleridir. Bu yüzden Fransa ve İngiltere'de, insanların Ombudsman'a Parlamento üyeleri aracılığı ile ulaşmaları hem Ombudsman'a gelen vaka sayısını kısıtlar, hem de insanların şikayette bulunma isteklerini kırar. Ombudsman kendisine gelen her şikayetle muhakkak ilgilenir. Ombudsman'ın kendi inisiyatifi ile yaptığı araştırmalar ve denetimlerin başlatılmasında medyada çıkan haberler ve yapılan programlar genellikle büyük rol oynarlar. Ombudsman'ın hangi sonuçlandırma araçlarını kullanacağı da ülkelere göre değişir.

Bu arada; İspanya, Portekiz ve Avusturya Ombudsmanlarının kendilerini ilgilendiren alanlarda Anayasa Mahkemesine dava açma yetkilerinin bulunduğunu da belirtelim.

5.1.2.3. Dünyadan Uygulama Örnekleri

Birçok ülkede uygulanan Ombudsman kurumunda önemli olan nokta, her ülkenin, Ombudsman'ı kendi sosyal ve politik yapısına, hukuksal sistemine, kültürel ve demokratik özelliklerine uyarlayarak çeşitli modifikasyonlarla ve değişikliklerle uyarlamasıdır. Diğer bir deyişle, Ombudsman kopya edilmemeli; ülke şartlarına uygun bir şekilde yeniden tasarlanmalıdır. Mesela İsveç'te Bakanların pozisyonlarının idari nitelikten çok politik nitelik taşımasının Ombudsman'ın politik tarafsızlığına gölge düşürebileceği endişesi yüzünden Bakanlar doğrudan denetim alanına girmezler. Fakat bu durum Finlandiya için bir sorun değildir. Kabine Bakanları da denetim kapsamındadırlar. Daha önce de bahsedildiği gibi özellikle İngiltere Parlamentosu Ombudsman'ı sıra dışı bir örnek oluşturur. İngiltere'de Parlamento üyeleri geleneksel olarak devletle olan ilişkilerinde insanların hamisi olarak kabul edildikleri için şikayetler Ombudsman'a doğrudan değil de bu üyeler vasıtasıyla yapılır. Ayrıca Ombudsman'ın denetim alanı diğer ülkelere oranla oldukça kısıtlıdır.

Ülkeler arasında Ombudsman'a verilen denetim alanı ve yargı yetkisi farklılıklar göstermektedir. Aşağıdaki tabloda 4 İskandinav ülkesinin Ombudsman kurumu uygulamaları karşılaştırması görülmektedir.

	İSVEÇ	FİNLANDIYA	DANİMARKA	NORVEÇ
Kim Nasıl Seçer?	Parlamentoda oy birliği ile gizli oylama ile de seçilebilirler. Aday parti gruplarından seçilmiş üyelerden oluşan 'Detegation lor PO Speakers Conference' ile yaptığı konsültasyonla belirlenir.	Parlamento tarafından gizli oylama ile seçilir. Adaylar daha önceden bildirilir Parlamentonun seçiminde politik etkiler vardır.	Parlamento tarafından The Legal Affairs Committenin yaptığı öneriye göre seçilir. Tavsiyenin yapılmasından 2 günden fazla geçmeden tartışmasız bir oturumda seçim yapılır.	Ombudsman Kanununda sadece Parlamento tarafından seçildiği belirtilmekte.
Görev Süresi	4 Sene	4 Sene	Her Genel Seçimde	Her Seçim Sonrası 4 sene için
Sayı	4PO	PO+Aststan Omb	1PO	2 PO biri sivil bin askeri işlerle ilgili
Aranan Vasıflar	Genelde Parlamento üyesi olmayan yüksek dereceli yargıçlar	Hukuk eğitimi, uzun hukuk kariyeri, hukuk ilminde üstün vasıflara sahip	Hukuk eğitimi, Parlamento üyesi olmamalı	Anayasa mahkemesi hakimi vasıflarına sahip, parlamento üyesi olmayan
Denetim Alanı	Tüm merkezi ve mahalli ajanslar, merciler ve personeli ile kamu otorite-sine sahip kişiler, askeriye, İsveç'te bir kuruluşa verilen en geniş denetim alanı	Hükümet Bakanlar ve mahkemeler dahil olmak üzere Ceza Kanunundaki kamu görevlisi tanımına giren herkes, Başka Ükelere kıyasla çok geniş bir denetim alanı	Sivil ve askeri hükümet Yönetimi, mahalli hükümet idaresi ama özellikle mahalli idareler açısından pratikte yetki daha kısıtlıdır. Bakanlar dahildir.	Tüm Kamu idaresi: devlet ilçe ve belediye yönetimleri, idari teşkilatlar, hükümet görevlileri, kamu idaresi hizmetinde çalışanlar.
Denetim	Kabine bakanları,	Cumhurbaşkanı	Başlıca olarak yargıçlar,	Meclis faaliyetleri,

Alanı Dışındakiler	Parlamento üyeleri, mahalli hükümet görevlileri	Chancellor of Justice	Adliye mahkeme baş idare görevlileri, merci olarak faaliyet gösteren mahalli hükümet konseyleri	Danıştay kararları baş savcının Faaliyetleri mahkemeler
Ne zaman Şikayette bulunabilir?	Çok önemli değilse, tüm idari çareler tüketildikten sonra 2 yıl içinde	Bilgi yok.	Tüm idari çareler tüketildikten sonra 1 yıl içinde	Tüm idari çareler tüketildikten sonra 1 yıl içinde
Denetim Sonucu Verilen Kararların Niteliği	Kanuni takip dava açması, Disiplin uygulaması, öneri, hatırlatma, beyan,bildirge, teklif, talimat idari kararları değiştiremez veya fesh edemez.	Kanunu takip, Disiplin uygulaması başlatılmasını önerebilir. Hatırlatma, öneri, idari kararları değiştiremez veya fesh-edemez.	Kanuni takip başlatamaz ama savunma başlatmasını önerebilir İdari kararları değiştiremez veya feshedemez.	Kanuni takip başlatamaz; ama başlatılması önerisinde bululabilir. Eleştiri, dikkat çekme, dan kararları değiştirilemez veya feshedilemez.
Kararı kim Etkileyebilir?	Parl. Dahil hiçbir otorite	Parl. Dahil hiçbir otorite	Parl. Dahil hiçbir otorite	Parl. dahil hiçbir otorite
Kim görevden alabilir?	Eğer güvenini kaybederse Parl.	Parl. Dahil hiçbir otorite	Eğer güvenini kaybederse Parl.	Oyların 2/3 çoğunluğu ile Parl.
Parl. yu. kim denetler?	Bir Parl Komitesi Yıllık Raporu inceler. Düşünce-sini Parl.'ya bildirir.	Parl. Kanun komitesi Yıllık Raporu inceler. Parl.'a rapor yazar.	Eğer hakkında şikayet olursa Parl.	Bilgi yok.

5.1.2.4. Uygulamadaki önemli noktalar

Bu dört ülkedeki Ombudsman kurumu uygulamaları değerlendirildiğinde, aşağıdaki konulara dikkat edilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

•Ombudsman'ın pozisyonu ve fonksiyonları ayn bir ombudsman Kanunu (Ombudsman Act) ile belirlenmiştir. Kanun ile korunmak, Ombudsman'a görevini yürütürken diğer kurumlarla olan ilişkilerinde büyük destek sağlar. Mesela Ombudsman Kanununda açık olarak, gerekli her türlü dokümanın ve bilginin kamu görevlileri ve bürokratları tarafından Ombudsman'a sağlanması gerektiği belirtilmiştir. Bu yüzden Ombudsman'a gerekli bilgiyi vermemek mümkün değildir. Bunun yanı sıra Danimarka Ombudsman'ının da dahil olduğu bir çok kaynak Ombudsman Kanununun pragmatik bir esnekliğe sahip olmasının Ombudsman'ın başarısının temeli olduğunda birleşmektedirler (Holm. 1995). Mesela, böyle bir esneklik Ombudsman'a bir şikayetin araştırma gerektirip gerektirmediğine, şikayeti ele alıp almamaya şikayetin kapsamını genişletmeye veya araştırmayı istediği zaman sona erdirmeye karar verme serbestliğini tanır. Böylece Ombudsman, şikayetleri ele alırken Kanun onu aşırı şekilde kısıtlayamaz ve bireyin şikayetine özel davranmayı (customisation) mümkün kılar.

•Arkasında Parlametontun desteği vardır: Ombudsman tarafından Parlametontu temsil etmek üzere seçilmiştir. Ombudsman'ın otoritesinin Parlametontodan çıkması hükümet görevlilerinin (özellikle bakanlar) yönetimi ile ilgili fikirlerinde Ombudsman'a ayrı bir itibar sağlar. Aynı zamanda denetlemekle yükümlü olduğu devlet idare sisteminden de ayrı bir konumda bulunduğunun altını çizer. Ombudsman kurumunun düzgün çalışması için Parlametonto ve Ombudsman arasında çok iyi bir iş ilişkisinin varlığı vazgeçilemez bir ön koşuldur. Bu iyi iş ilişkisinin sağlanması büyük miktarda Ombudsman'ın faaliyet gösterdiği anayasal veya kanuni çerçeveye dayanır.

•Politik olarak tarafsızdır: Ombudsman'ın görevini yürütürken her türlü partizanlıktan uzak kalması görevinde başarılı olması şarttır. Bu yüzden Ombudsman'ın siyasi partilerle olan ilişkisi minimize edilmelidir.

•Kararlarında bağımsızdır: Her ne kadar Ombudsman Parlametonto tarafından seçilse de Parlametontodan veya diğer yüksek seviyeli kurumlardan bağımsız olarak hareket etmelidir. Bu bağımsızlık, Ombudsmanın fikirlerinin tarafsızlığına kamuoyu tarafından duyulan güvenin sarsılmaması açısından önemlidir. Bunun yanında fikirlerinde ve kararlarında bağımsız olması Ombudsmanı politik ihtilaflara oyuncak olmaktan da kurtarır.

•Kamu kurumları Ombudsman ile işbirliği içindedirler: Burada önemli olan nokta, kamu idaresinin Ombudsmanın araştırmalarına karşı uzlaşıcı bir tutum benimsemesidir. Eğer Ombudsman vaka araştırmalarında, kamu kuruluşlarında isteksizlik ve şüphe ile karşılaşır veya vardığı kararlar, öneriler ciddiye alınmazsa, hem ombudsmanın görevini yapması güçleşir; hem de kamuoyunun kamu idaresine olan güveni sarsılabilir.

- Ombudsman her açıdan yüksek standartlara sahiptir: Gerek ilgileneceği vakaların niceliği ve içeriği nedeniyle kaldırılması gereken ağır iş yükü, gerekse maruz kalacağı politik ve diğer baskılar nedeniyle Ombudsman seçilen kişinin hem hukuka son derece hakim olması, hem de kişilik bakımından olgun, her koşul altında tarafsızlığını muhafaza edebilecek, dürüst, görevine bağlı olan bir insan olması gereklidir.

- Ombudsmana; masrafsızca, kolayca, doğrudan ulaşılabilir: Ombudsman'a başvurmak için ne herhangi bir ücret talep edilir ne de karmaşık bir süreci aşmak gerekir. Şikayetin nedenini ve ilgili dokümanları içeren doğrudan Ombudsman adına yazılmış sıradan bir mektup yeterlidir. Başvuru şekli diğer mekanizmalara kıyasla çok kolay ve masrafsızdır.

- Ombudsman her başvuru ile tek tek ilgilenir: Mesela, Ombudsman bir şikayet asılsız olsa bile, şikayetçiye cevap vererek neden asılsız olduğunu açıklar veya şikayet denetim alanı dışında ise şikayetçiye başka ne gibi yollara başvurabileceğini açıklar her başvuru ile tek tek ilgilenir.

- Medya ile aktif ilişkisi vardır: Ombudsman'ın özellikle kendi inisiyatifi ile başlattığı araştırmalarda basında özellikle idari organlar hakkında çıkan haberler, televizyon ve radyo programları büyük rol oynar. Ayrıca medyanın Ombudsman'ın ilgilendiği bazı ihtilaflı vakalara yer vererek kamuoyunun dikkatini çekmesi Ombudsman'ın faaliyetleri üstünde bir çeşit kontrol oluşturur.

5.2. YÜKSEK DENETİM KURUMLARI (SAYIŞTAY)

5.2.1. Genel

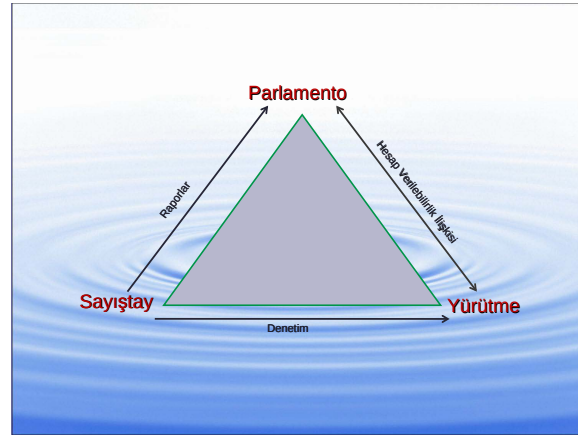
Kamusal faaliyetlerin yerine getirilebilmesi için ihtiyaç duyulan kaynaklar bütçe mekanizması aracılığıyla tahsis edilmektedir. Yasama organından yürütme organına yetki devri anlamını taşıyan bu sürecin ardından, kaynakların amaçlarına uygun kullanılıp kullanılmadığının ortaya konulması düşüncesi temelinde parlamenter denetim gündeme gelmektedir.

Parlamenter denetimin temeli 1215 yılında yayınlanan Magna Carta Libertatum (Büyük Ferman)'a dayanmaktadır. Söz konusu düzenleme ile kralın ancak vergi ödeyenlerin rızasını aldıktan sonra vergi tarh edebilmesi hüküm altına almıştır. İngiltere'de Büyük Fermanla başlayan ve yüzyıllar süren mücadelelerden sonra, 1689 tarihli Haklar Bildirgesi (Bill of Rights) ile bütçe hakkının halka ait olduğu ve onun temsilcilerinden oluşan parlamento tarafından kullanılacağı genel kabul görmeye başlamıştır.

Bütçe hakkına dayalı olarak, bütçe kanunu hazırlama görevi yürütme organına ait olmakla birlikte, bunu inceleme, değiştirme, onaylama ve elde edilen sonuçların kontrol edilmesi yetkileri yasama organına aittir. Parlamentolar başlangıçta bütçeleme süreçlerine ilişkin denetimleri doğrudan kendileri yapmakta iken, zamanla kamu faaliyetlerinin artması ve karmaşıklaşması sonucunda parlamento adına denetim yapacak uzman bir kuruluşa ihtiyaç duyulmuştur.²⁰ Bir başka ifade ile parlamento adına dolaylı denetimler yapmak üzere yüksek denetim kurumu olan Sayıştaylar oluşturulmaya başlanmıştır.

Parlamento adına denetim yapan Sayıştaylar ürettikleri raporlarla yürütme organı üzerindeki parlamenter denetimi işlevsel kılmakta, halk adına kullanılan yönetim yetkisinin aynı zamanda halk için, halkın ortak çıkarları doğrultusunda ve halkın ortak refahını maksimize edecek şekilde kullanılmasına yaptıkları katkı ile demokratik yönetimin işleyişinde temel bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadırlar. Bir başka ifade ile yürütme organı tarafından kullanılan kaynakların etkin ve amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının kontrolünü yapan Sayıştaylar, hazırladıkları raporlar ile yasama organının hesap verme sorumluluğunu ortaya koyma mekanizmasını harekete geçirmekte ve vatandaşa karşı güvence sağlamaktadır. (Şekil 1)

Şekil 1: Parlamento-Sayıştay-Yürütme Organı İlişkisi



5.2.2. Yüksek Denetim Kurumu Denetim Standartları

Yüksek denetim kurumlarının yapısı, işleyişi, denetim metodolojileri gibi hususlar ülkeden ülkeye değişebilmekle birlikte, denetim prosedürleri ve teknikleri, iş kalitesi, hazırlanacak raporlarla ilgili tecrübelerin paylaşılması ve

²⁰ Fikret Gülen, Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı, Kamu Mali Yönetim Arenası, 2003

bu yol ile yüksek denetim kalitesinin artırılması amacı doğrultusunda INTOSAI kurulmuştur. Söz konusu örgüt, Yüksek denetim Kurumlarınca yapılan denetimlere asgari standartların getirilmesi amacı temelinde çalışmalara başlamış ve 1977 yılında yayımlanan Lima Deklarasyonu ile yüksek denetim alanında dönüm noktası olacak kriterler belirlemiştir. Yüksek denetimin anayasası olarak nitelendirilen bu deklarasyonu, 1987 yılında yayımlanan ve 1992 yılında yargı yetkisini haiz yüksek denetim kurumlarının ihtiyaçlarını da karşılayacak şekilde revize edilen INTOSAI Denetim Standartları izlemiştir.²¹ Bu standartlar dört grupta toplanmaktadır. Bunlar:

- Temel Prensipler
- Genel Standartlar
- Çalışma Standartları
- Raporlama Standartları, şeklindedir.

Denetimin yürütülmesinde izlenecek usul ve uygulamaları tesis etmek amacıyla yayımlanan INTOSAI Denetim Standartları üye ülke Sayıştaylarının denetim standartlarını hazırlamasında yol gösterici niteliktedir.²²

5.2.3. Sayıştay Modelleri

Ülkelerin siyasi ve hukuki yapılarına göre yüksek denetim kurumlarının yapılanmaları farklı olabilmektedir. Genel olarak, Sayıştaylar ofis tipi ve mahkeme tipi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ofis tipi Sayıştaylar ile parlamento arasındaki ilişkiler daha sıkı olmakta ve denetimler daha çok performans denetimleri şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bu modelde yargılamadan ziyade raporlama fonksiyonu öne çıkmakta, denetim bulguları hazırlanan raporlarla parlamentoya gönderilmektedir.²³ Bu model, İngiltere’de ortaya çıkmış, daha sonra Avustralya, Kanada, Yeni Zelanda gibi ülkelerde uygulanmıştır. Mahkeme tipi Sayıştaylarda ise, parlamento ile ilişkiler çok sıkı olmamakla birlikte, denetimlerde hukuka uygunluk denetimi ön plana çıkmaktadır. Bu modelde Sayıştay bünyesinde yargılama yapılmakta, parlamentoya rapor sunma işlevi ikinci plana atılmaktadır. Bu modeli uygulayan ülkeler arasında; Fransa, İspanya, Portekiz, İtalya, Türkiye, birçok Latin Amerika ve Afrika ülkesi bulunmaktadır. INTOSAI’ye göre “Düzenlenme biçimi nasıl olursa olsun Sayıştay’ın temel işlevi kamusal hesap verme sorumluluğunu yerleştirmek ve geliştirmektir.” (Standart 1.0.36)

²¹Yeni Çerçevesi ileYüksek DenetiminUluslararası Standartları-Ömer Köse

²²Dünyada ve Türkiye’de Denetim Standartları Hakkında Rapor-Sayder, 2011

²³ Erdal Kenger, Türkiye’de Yüksek Denetimin Yeniden Yapılandırması, Kamu Mali Yönetim Arenası,2003

5.2.4. Sayıştay'ın Bağımsızlığı

Sayıştaylar bazı ülkelerde yasama organının bir birimi olarak faaliyet gösterebildiği gibi bazı ülkelerde yasama organından ayrı bir kurum olarak da denetimleri yürütebilmektedirler. Yürütme organına bağlı olan Sayıştay uygulamaları da bulunmakla birlikte, hangi şekilde olursa olsun burada önemli olan bağımsız yüksek denetim anlayışının sağlanmış olmasıdır. Bu konuda Lima Deklarasyonunda temel ilkeler belirlenmiş olmakla birlikte, INTOSAI'nin Mexico'daki XIX. Kongresinde "Bağımsızlığa İlişkin Mexico Deklarasyonu" başlıklı belgenin kabul edilmesiyle Sayıştayların bağımsızlığı ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre ön plana çıkan hususlar şu şekildedir:

- Bağımsızlığın anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile belirlenmesi
- Görevlerinin ifasında görevi sürdürme hakkı (teminat) ve yasal dokunulmazlık da dahil olmak üzere Sayıştay'ın başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş Sayıştayların) üyelerinin bağımsızlığı
- Sayıştay'ın fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi (Tüm kamu kaynaklarını, mali, uygunluk ve performans denetimine tabi tutabilmelidir. Ayrıca, denetim konularını seçmede, denetimlerini planlamada, programlamada, yürütmeye ve izlemeye)
- Bilgiye sınırsız erişim (görevleri usulünce yerine getirmeleri için gerekli bütün belge ve bilgilere zamanında, şartsız, doğrudan ve serbest olarak erişmek için gerekli yetkilere sahip olmalıdırlar.)
- Denetim çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü (denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlama hususunda sınırlandırılmazlar.)
- Denetim raporlarının içeriklerini ve zamanlamasını belirleme, raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü (denetim raporlarının içeriklerini belirlemede serbesttir. Ayrıca, raporlarını yayımlama ve dağıtma özgürlüğüne sahiptir)
- Sayıştay tavsiyeleriyle ilgili etkili izleme mekanizmalarının varlığı
- Mali ve yönetsel/idari özerklik ile yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynakların mevcut olması (Yüksek Denetleme Kurumları, görevlerini yerine getirmelerini sağlayacak mali araçlarla donatılmış olmalıdır. Sayıştaylar gerekli ve makul miktarda beşeri, maddi ve parasal kaynaklara sahip olmalıdır. Yürütmenin bu kaynaklara erişimde herhangi bir kontrol veya yönlendirmesi olmamalıdır. Sayıştaylar bütçelerini kendileri yönetir ve usulüne uygun görüldükleri şekilde tahsis ederler. Yasama organı veya onun bir komisyonu Sayıştay'ın görevlerini yerine getirmesi için gerekli kaynaklara sahip olmasını sağlamakla yükümlüdür. Sayıştaylar kendilerine sağlanan kaynakların görevlerini yerine getirmelerine imkan tanımaya

elverişli olmaması halinde; doğrudan Yasama organına başvurma hakkına sahiptir.)

5.2.5. Sayıştayların Yolsuzlukla Mücadeledeki Rolü

INTOSAI tarafından Uruguay'ın Montevideo kentinde Kasım 1998 tarihinde yapılan 16'ncı Kongre'nin ana temalarından birisi de "Sahteciliğin ve Yolsuzluğun Önlenmesinde ve Ortaya Çıkarılmasında Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştay'ların) Rolü" olmuştur. Bu toplantının sonucunda kaleme alınan "Montevideo Deklarasyonu," yolsuzlukların önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında Yüksek Denetim Kurumlarına tavsiyelerde bulunmaktadır:

Sahtecilik ve yolsuzlukla mücadelede Yüksek Denetim Kurumları;

1. Yeterli düzeyde mali ve işlevsel bağımsızlığa ve denetim alanının genişliğine sahip olmak amacıyla çaba göstermelidirler.
2. Mali ve iç kontrol sistemlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmede daha aktif rol üstlenmeli ve kendi tavsiyelerinin yerine getirilmesini ısrarla takip etmelidirler.
3. Sahtecilikle ilgili yüksek risk göstergelerini oluşturmak suretiyle denetim stratejilerini daha çok sahteciliğe ve yolsuzluğa açık alanlara ve faaliyetlere odaklamalıdır.
4. Denetim raporlarının ve gerekli bilgilerin kamuoyuna sunulması için etkin araçlar oluşturmalarıdır.
5. Anlaşılır ve okuyucuya yararlı nitelikte uygun denetim raporları üretmelidirler.
6. Yolsuzlukla mücadele eden başka ulusal ve uluslararası kuruluşlarla daha yakın işbirliği sağlamalı ve konuyla ilgili bilgi paylaşım fırsatlarını değerlendirmelidirler.
7. Sahtecilik ve yolsuzluk konularında diğer Yüksek Denetim Kurumlarıyla deneyim paylaşımını yoğunlaştırmalıdır.
8. Kamu hizmetleri için dürüst ve yetenekli kişilerin seçilmesine ve istihdamına imkan veren personel yönetim sistemleri oluşturulmasını teşvik etmelidirler.
9. Kamu görevlilerinin mali beyanlarıyla ilgili yönlendirici ilkeler oluşturulmasını desteklemeli ve bu ilkelere uygunluğu, süregelen denetimlerin bir parçası olarak izlemelidirler.

10. Kamu idaresine yönelik daha yetkin mesleki ahlak standartlarını ve ahlak kurallarını özendirmek amacıyla INTOSAI'nin "Mesleki Ahlak Kuralları"ndan yararlanmalıdırlar.

11. Dikkat çeken usulsüzlükler hakkında kamuoyundan bilgi almak ve bu bilgileri işlemek üzere etkin tanıtım araçlarının oluşturulmasını dikkate almalıdır.

12. INTOSAI'nin halihazırda oluşturulmuş bulunan komiteleri ve çalışma grupları aracılığıyla sahtecilik ve yolsuzlukla ilgili çalışmalarını sürdürmelidirler.

6. KKTC'DEKİ DENETİM SİSTEMİNİN MEVCUT DURUMU

6.1. GENEL TESPİTLER (Mevzuat ve değerlendirme)

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde kamusal denetimin düzenlendiği en önemli metin, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Anayasasıdır.

Anayasanın "Mali denetim" başlıklı 132'nci maddesi:

"(1) Mali denetim organı olan Sayıştay, kamu gelir ve giderlerini denetler ve sonucu bir raporla Cumhuriyet Meclisine ve Bakanlar Kuruluna bildirir. Mali konularda Cumhuriyet Meclisine ve Bakanlar Kuruluna yardım eder.

(2) Sayıştay'ın başkan ve üyelerinin nitelikleri, atanmaları, kuruluş ve işleyişi yasa ile düzenlenir."

"Kamu İktisadi Kuruluşlarının Denetimi" başlıklı 133'ncü maddesi:

"Kamu iktisadi kuruluşlarının gelir ve giderlerinin denetlenmesi yasa ile düzenlenir" içeriklidir.

Bu hükümler dışında KKTC Anayasa'sında -Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman) ile ilgili hükümler bir yana bırakılırsa- "denetim" olgusuna ilişkin başkaca bir düzenleme yer almadığı gibi, Başbakanın bakanlıklar üzerinde ya da Bakanlıkların kendi teşkilatı üzerinde gözetim ve denetim yetkisine dair bir anayasal hüküm de mevcut değildir.

Ancak; 57/1977 sayılı Bakanlıkların Kuruluş İlkeleri Yasası'nın 18'nci maddesine göre; *"Bakanlıklar, kendilerine bağlı döner sermayeli veya ilgili bulundukları kamu iktisadi teşebbüslerinin çalışmalarının, bakanlık amaç ve*

politikalarına, plan ve programlara, ilgili yasa, tüzük ve yönetmeliklerin kurallarına uygun olarak ve etkin bir biçimde yürütülmesini gözetmek ve denetlemekle görevlidir.” Aynı Kanunun “Teftiş ve Murakabe” başlıklı 24’ncü maddesi ise: “Bakanlıkların merkez ve bölgesel kuruluşları ile bakanlıklara bağlı ve ilgili kuruluşların tüm işlem ve hesapları bakanlıkların denetimine bağlıdır” hükmünü içeriyor. Ne var ki; Maliye Bakanlığı dışında, bakanlıklar bünyesinde örgütlenmiş teftiş kurulu ve/veya iç denetim birimi bulunmamaktadır. 57/1977 sayılı Yasanın eki “Bakanlıkların Merkez Örgütü Kadroları” I numaralı cetveline göre (8) adet bakanlık müfettiş kadrosu bulunmakla birlikte, bu kadrolara atama yapılmadığı ve boş tutulduğu öğrenilmiştir. Kaldı ki; -KKTC kamu hukuku terminolojisinde ‘Hizmet Şeması’ olarak adlandırılan- norm kadro tanımına göre cetvelde sözü geçen müfettişlerin evrensel denetim kurallarına göre iç denetçi ya da müfettiş olarak nitelendirilmelerine olanak yoktur. Söz konusu “şema”ya göre Bakanlık müfettişlerinin görev, yetki ve sorumlulukları aşağıdaki gibidir:

“(1) Yerel hizmetlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesinden ve Bakanlığa bağlı daireler arasındaki işbirliğinin sağlanmasından sorumludur;

(2) Yerel kuruluş organlarının çalışmalarının denetiminden sorumludur; kamuya ait araç ve toplu taşımacılıktaki denetimleri yapar;

(3) Yabancılar ve Muhaceret Yasasına uygun olarak pavyon ve gece kulübü gibi yerlerde çalışan yabancıların verilen çalışma iznine uygun olarak çalışıp çalışmadıklarının denetimlerini yapar;

(4) Amirleri tarafından verilecek mevkiine uygun diğer görevleri yerine getirir; ve

(5) Görevlerin yerine getirilmesinden amirlerine karşı sorumludur.”

Yasada Bakanlık müfettişlerinin niteliklerine, seçilme ve atanma koşullarına ilişkin herhangi bir düzenleme de yer almamaktadır.

Dolayısıyla sözü edilen denetimin, denetim hiyerarşisinin en alt basamağındaki hiyerarşik kontrol olduğu söylenebilir. Oysa; madde metnindeki denetim; yönetsel ve mali denetim aşamalarının her ikisini birden kapsamakta olup; böyle bir denetimin ancak kariyer sahibi meslek mensuplarından oluşan örgütlü yapılarla ve uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde yürütülebileceği kuşkusuzdur.

94/2007 sayılı Kooperatif Şirketler Mukayyitliği bünyesindeki kooperatiflerin denetimiyle görevli müfettişler ile KKTC Merkez Bankası Teftiş ve İnceleme Kurulunda görevli müfettişlerin görev ve yetkilerinin ise, 57/1977 sayılı Bakanlıkların Kuruluş İlkeleri Yasası'nın 24'ncü maddesi ile bir ilgisinin bulunmadığı açıktır.

57/1977 sayılı Yasa'nın 24'ncü maddesine uygun olarak denetim yapan tek birim 53/1982 sayılı Yasa ile oluşturulan Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu'dur. Bu Kurulun görev ve yetki kapsamı –diğer bakanlıkların faaliyet alanlarına da müdahale edecek şekilde- oldukça geniş tutulmuştur. Genel, özel ve katma bütçeli bütün idareler, kamu iktisadi kuruluşları ile kamu iştirakleri, Devletten yardım alan dernekler, vakıflar, gerektiğinde mahalli idareler ve fonlar, Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulunun görev ve yetki alanındadır. Kurulun görev ve yetkileriyle ilgili düzenlemeler; vergi denetimi, bankaların denetimi, gümrük denetimi, kambiyo denetimi gibi çok sayıda denetim alanını kapsamaktadır. Ancak; çok geniş bir alanı kapsayan bu görev ve yetki çeşitliliğine karşılık - üstelik 53/1982 sayılı Yasada da öngörülmesine karşın- genel, çalışma ve raporlama standartlarını içeren bir ikincil düzenleme -daha açık bir deyişle bir standardizasyon yaklaşımı- mevcut değildir.

KKTC'de görevli tüm denetim elemanları -Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu denetim elemanları da olmak üzere- Kamu Görevlileri Yasası'nın 63'ncü maddesinin 5'nci fıkrasında yazılı Sınav Tüzüğü hükümlerine tabi olup; bunun dışında mesleğe özel bir seçme, yarışma ya da yeterlik sınavı ve bir yetiştirme dönemi söz konusu değildir. Kamu Görevlileri Sınav Tüzüğü'nün 5'nci maddesinin (B) bendinde:

“Yarışma Sınavı; kamu görevine ilk atanmada atanacak adayların münhal ilan edilen kadroda ifa edilecek görevleri etkinlik ve verimlilikle yerine getirebilecek, yeterli eğitim donanımı ile yeterli mesleki niteliklere sahip olup olmadıklarının tespit edilebilmesi için Tabiplik Hizmetleri Sınıfı ve Milli Eğitim Denetleme, Değerlendirme ve Yönlendirme Kurulu'nda görev yapacak olan Başkan Yardımcısı (Müdür Muavini), Eğitim Başdenetmeni ve Eğitim Denetmeni kadroları dışındaki tüm hizmet sınıfları için aşağıdaki ilkeler çerçevesinde Kamu Hizmeti Komisyonu tarafından yapılan özel ihtisas sınavıdır. Hizmet sınıfları ve her hizmet sınıfı için ne tür bir sınav uygulanacağı bu tüzüğe ekli Cetvel I'de gösterilmektedir” denilmişse de, sözü edilen I sayılı cetvelde “denetim hizmetleri” sınıfı altında bir kategori yer almamıştır. Dolayısıyla; KKTC genelinde -diğer genel kabul görmüş denetim standartlarının yanı sıra-

“mesleki yeterlik” standardının da olmadığını belirtmeliyiz. Ayrıca, mesleki etik ilkelerine ilişkin bir düzenleme de mevcut değildir.

KKTC Anayasası’nın 133’ncü maddesinde yazılı “*Kamu iktisadi kuruluşlarının gelir ve giderlerinin denetlenmesi yasa ile düzenlenir*” hükmünden bu konuda özel bir denetim yasasının çıkartılacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Nitekim 37/1975 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüsleri (Yönetim, Denetim ve Gözetim) Yasası” yürürlüktedir. Yasanın adında dahi “denetim”e vurgu yapılmakla birlikte; KİT’lerin denetimine ilişkin hükümler oldukça genel ve yetersizdir. KİT’lerin görev zararlarının denetimine ilişkin olarak 37/1975 sayılı yasada herhangi bir hüküm yada ikincil mevzuat bulunmuyor.

Yasanın 5’nci maddesinde; “*Kamu İktisadi Teşebbüsü, bu Yasa ve bu Yasa uyarınca yapılan tüzük ve yönetmelik kurallarına bağlı olarak, Şirketler Yasasına göre yönetilir, denetlenir ve gözetilir*” denilmektedir. Madde metninden anlaşılabacağı üzere -denetimle ilgili herhangi bir ayrıntıya girilmeksizin- doğrudan Şirketler Yasasına gönderme yapılmaktadır.

Aynı Yasanın 19’ncü maddesi, İlgili Bakanlığın, Kamu İktisadi Teşebbüsünün ve Kamu iştirakinin her türlü faaliyetini, ayrıca Maliye müfettişlerine veya öteki denetim kurullarına denetlettirebileceğini öngörmektedir.

Yasanın 25’nci maddesinde sözü edilen tüzük ve yönetmelikler ise, henüz çıkartılmamıştır.

Sayıştay ve Ombudsman dışında, bir yasa çerçevesinde denetim faaliyeti gösteren iki kurum bulunmaktadır: 7/2010 sayılı Başbakanlık Denetleme Kurulu (Kuruluş, görev ve Yetkileri) Yasasına göre kurulan Başbakanlık Denetleme Kurulu ve 53/1982 sayılı Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu Kuruluş, Görev ve Çalışma Esasları Yasası uyarınca faaliyette bulunan Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu.

6.2. DENETİM ALANINDAKİ ÖRGÜTLENMELER

6.2.1. Sayıştay

6.2.1.1. Anayasal ve yasal düzenlemeler

Türkiye’nin 1974 yılında Kıbrıs’a yaptığı Barış Harekatı sonrası, 1975 Anayasası ile yeni ve çağdaş Yüksek Denetleme Kurumunun oluşumuna imkan veren düzenlemeler yapılmış ve 18 Ağustos 1978 tarihinde Sayıştay Yasası

yürürlüğe girmiştir. Sayıştay Başkanlığı ile ilgili yasal düzenlemeler 1985 Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Anayasasında aynen yer almıştır.

5 Mayıs 1985 tarihli Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Anayasası'ndaki Sayıştay ile ilgili temel düzenlemeler şu şekildedir.

Madde 92

- (1) Devletin ve kamu iktisadi teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır.
- (2) Bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına ilişkin kurallar yasa ile düzenlenir.
- (3) Bütçe yasasına, bütçe ile ilgili kurallar dışında hiçbir kural konulamaz.
- (4) Bütçe tasarısı, Bakanlar Kurulunca mali yılbaşından en az iki ay önce Cumhuriyet Meclisine sunulur.
- (5) Bütçe Komitesi, en geç bir ay içinde, bütçe konusundaki çalışmalarını tamamlar.
- (6) Milletvekilleri, bütçe tasarısının Cumhuriyet Meclisi Genel Kurulunda görüşülmesi sırasında, giderleri artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar.
- (7) Cumhurbaşkanı, Cumhuriyet Meclisi tarafından kabul edilen bütçe yasasının on gün içinde Resmi Gazete'de yayımlar.

Madde 93

Kesin hesap yasa tasarıları, yasada daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak en geç bir yıl içinde, Bakanlar Kurulunca Cumhuriyet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap yasa tasarısının verilmesinden başlayarak en geç altı ay içinde Cumhuriyet Meclisine sunar.

Madde 132

- (1) Mali denetim organı olan Sayıştay, kamu gelir ve giderlerini denetler ve sonucu bir raporla Cumhuriyet Meclisine ve Bakanlar Kuruluna bildirir. Mali konularda Cumhuriyet Meclisine ve Bakanlar Kuruluna yardım eder.
- (2) Sayıştay'ın başkan ve üyelerinin nitelikleri, atanmaları, kuruluş ve işleyişi yasa ile düzenlenir.

Madde 133

Kamu iktisadi kuruluşlarının gelir ve giderlerinin denetlenmesi yasa ile düzenlenir.

Anayasa'daki temel hükümlere uygun olarak çıkartılan Yasa ve tüzüklerdeki düzenlemeler de²⁴ aşağıda yer almıştır.

²⁴ Burada yer verilenler konu ile ilgili olması itibariyle temel düzenlemeler olarak düşünülmüştür.

16/1999 Sayılı Bütçenin Hazırlanması Ve Uygulanmasına İlişkin Kurallar Yasası:

Madde 32: “Bütçenin denetimi aşağıda belirtilen esaslar çerçevesinde yapılır: (3) Sayıştay: Sayıştay, denetim yasalarının koyduğu yöntem ve kurallarla, bu Yasada öngörülen kuralları göz önünde bulundurmak suretiyle harcamalar ile gelirlerin bütçeye ve bütçe prensiplerine, karar ve belgelere uygun olup olmadığını denetler ve her üç ayda bir Cumhuriyet Meclisine rapor verir. (4) Cumhuriyet Meclisi: Bütçe Kesin Hesapları Cumhuriyet Meclisinin denetimine sunulur.

Madde 33:(3) Kesin Hesap Yasa Tasarıları ve ekli Hesap Cetvelleri, ilgili oldukları Mali Yılın sonundan başlayarak en geç bir yıl içinde Bakanlar Kurulunca Cumhuriyet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini ilişkin olduğu Kesin Hesap Yasa Tasarısının verilmesinden başlayarak iki ay içinde Cumhuriyet Meclisine sunar.....

51/1995 Sayılı Belediyeler Yasası’nın 131. Maddesine göre “Belediyeler ile bunlara bağlı kurum ve işletmelerin ve bunların kuracağı birliklerin, her türlü hizmet, hesap ve işlemlerini Sayıştay, teftiş etmeye ve denetlemeye yetkilidir.”

37/1975 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri (Yönetim, Denetim Ve Gözetim) Yasası:

5. Maddesine göre, “Kamu İktisadi Teşebbüsü, bu Yasa ve bu Yasa uyarınca yapılan tüzük ve yönetmelik kurallarına bağlı olarak, Şirketler Yasasına göre yönetilir, denetlenir ve gözetilir.” (Şirketler Yasası’nda Sayıştay Denetimi ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır)

19. maddesine göre “İlgili Bakanlık, Kamu İktisadi Teşebbüsünün ve Kamu iştirakinin her türlü faaliyetini, ayrıca Maliye müfettişlerine veya öteki denetim kurullarına denetletebilir.”

Rekabet Yasası’nın 10. Maddesinin altıncı fıkrasına göre “Kurulun gelir ve giderleri Sayıştay denetimine tabidir” şeklindedir.

Genel Muhasebe Yasası, devletin bütün mallarının yönetimine, gelir ve giderlerinin muhasebesinin tutulmasına ve hazine işlemlerine ilişkin kuralları düzenlemektir.

6.2.1.2. Sayıştay’ın görevleri

19-1978 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun 3. Maddesine göre Sayıştay’ın görevleri şu şekildedir:

(1) Genel ve katma bütçeli daire veya kuruluşları,

Genel bütçe içinde yer almayan kamu kurum ve kuruluşları ile yerel kuruluşların,

Sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerle, kamu iktisadî teşebbüslerinin,

Yasalarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurum ve kuruluşların, bütün gelir, gider ve malları ile, nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin, emanet niteliğinde olanlar dahil, alınıp verilmesini, sağlanma ve kullanılmasını denetler.

- (2) Devlete ait ikraz, istikraz ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdî veya aynî kıymetleri, devlet bonolarını, bütün kefalet, kredi ve devlet avanslarını denetler.
- (3) Genel ve katma bütçelere ilişkin kesin hesapları inceleyerek düzenleyeceği uygunluk bildirimlerini ilişkin olduğu kesin hesap tasarısının verilmesinden başlayarak en geç altı ay içinde Meclis Başkanlığına sunar.

Yukarıda (1.) fıkra kapsamına giren daire, kurum ve kuruluşlara ait kesin hesaplar, inceleyerek düzenleyeceği uygunluk bildirimlerini altı ay içinde Meclise ve Bakanlar Kuruluna sunar.

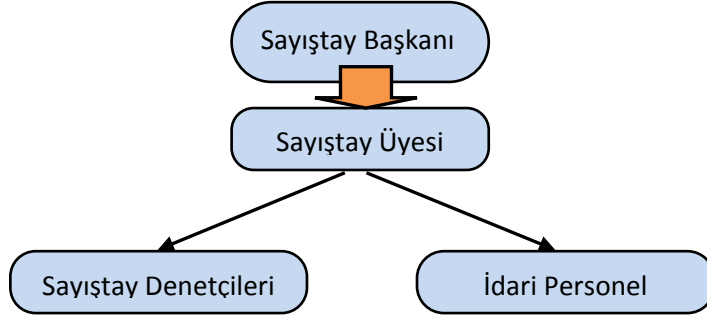
- (4) Gerektiğinde malî işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemleri hakkında Meclise ve Bakanlar Kuruluna rapor verir.
- (5) Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlarda Meclise ve Bakanlar Kuruluna rapor verir.
- (6) (1). fıkra kapsamına giren daire, kurum, kuruluş ve kamu iktisadi teşebbüslerinin gelir ve giderleri ile ilgili işlemlerini inceler, Meclise rapor verir ve saptadığı yasa dışı işlemleri Başsavcılığa bildirir.
- (7) Maliye Bakanlığınca uygulama ile ilgili olarak istenecek hususlarda görüş belirtir.
- (8) Yasalarla kendisine verilen diğer görevleri yapar.
- (9) Sayıştay mali denetim yapmaya yetkili olduğu alanlarda hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını da denetler. Denetim ile ilgili usul ve esaslar, Sayıştay tarafından hazırlanacak, Bakanlar Kurulunca onaylanacak ve Resmi Gazete’de yayımlanacak bir tüzükle düzenlenir.

6.2.1.3. Sayıştay’ın organizasyon yapısı

19-1978 Sayılı Sayıştay Kanunu’nun 5. Maddesine göre Sayıştay’ın kurumsal yapısı şu şekildedir:

Sayıştay bağımsız bir kuruluştur. Bir Başkan ve iki üyeden oluşur. Üyeler başkanın yardımcısıdır. Görevlerinde ona yardım ederler ve gerek bu Yasa, gerekse başka yasalarını Sayıştay'a verdiği görevlerin ifasında Başkandan sonra birinci derecede sorumludurlar. Denetim görevi ise denetçiler tarafından yerine getirilmekte olup, idari personel de destek görevi yürütmektedir. Bu anlamda Sayıştay organizasyon yapısı aşağıdaki şekilde gösterilebilir. (Şekil 2)

Şekil 2: Sayıştay Organizasyon Yapısı



Sayıştay'da 18.07.2011 itibariyle 20 denetçi görev yapmaktadır. Bunların 12'si denetçi, 6'sı kıdemli denetçi, 2'si başdenetçi olarak görev yapmaktadır. Aynı tarih itibariyle 20 tane de idari personel bulunmakta olup, bunların 5'i geçici işçi, 4 kitabet, 2 odacı-şoför, 1 başkatip, 2 temizleyici, 2 santral operatörü, 1 başkan sekreteri, 1 üye sekreteri, 1 fotokopi sorumlusu, 1 başkan şoförü şeklindedir.

Sayıştay'ın geçmiş yıllarda istihdam ettiği denetçi ve idari personel sayıları ise Tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1: Sayıştay Denetçileri Ve İdari Personeli

Personel	2007	2008	2009	2010
Denetçi	27	23	22	21
İdari Personel	23	25	25	23
Toplam Personel Sayısı	50	48	47	44

6.2.1.4. Sayıştay bütçesi

19-1978 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun 38. Maddesine göre:

Sayıştay genel bütçe içinde kendi bütçesiyle yönetilir. Başkanlıkça, Meclis Başkanlığına sunulan Sayıştay bütçesi, genel bütçe yasası, tasarısına ithal edilmek üzere Meclis bütçesiyle birlikte Maliye Bakanlığına gönderilir. 2007-2010 dönemi bütçe büyüklükleri Tablo 2'de gösterilmektedir.

Tablo 2: Sayıştay Bütçesi

	2007	2008	2009	2010
Bütçe Büyüklüğü	3,317,813	2,812,435	3,211,316	3,260,099

6.2.1.5. Sayıştay denetim türleri

Sayıştay tarafından yürütülen denetim çeşitleri aşağıda sıralanmaktadır.

- Mali denetim
- Uygunluk Denetimi
- Performans denetimi

6.2.1.6. Sayıştay'ın denetim alanı

19-1978 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun 3. Maddesine göre Sayıştay denetim alanı şu şekildedir:

- Genel ve katma bütçeli kuruluşlar,
- Sabit, döner sermayeli veya fon şeklindeki kuruluşlar,
- Yerel yönetim kuruluşları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri,
- Genel bütçe içerisinde yer almayan kurum ve kuruluşlar
- Yasalarla Sayıştay denetimine tabi tutulan kurum ve kuruluşlar
- Devlete ait ikraz, istikraz ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdî veya aynî kıymetleri, devlet bonolarını, bütün kefalet, kredi ve devlet avansları

6.2.1.7. Sayıştay denetim süreci

19-1978 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun 15. Maddesine göre Sayıştay'ın denetim süreci şu şekildedir:

Denetimler aşağıdaki aşamalardan oluşur:

- (a) Planlama,
- (b) Denetimin gerçekleştirilmesi,

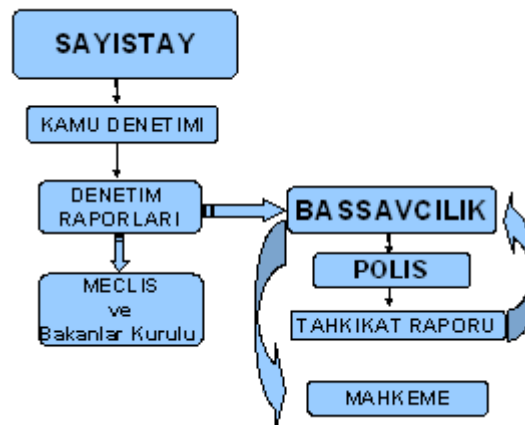
- (c) Denetim sonuçlarının raporlanması,
- (ç) Hazırlanan raporların Meclise ve/veya ilgili kamu idarelerine gönderilmesi,
- (d) Denetim tavsiyeleri uyarınca gerçekleştirilen eylemlerin izlenmesi.

6.2.1.8. Yasa dışı işlemler süreci²⁵

KKTC Sayıştayı, 18/1978 sayılı Sayıştay Yasası'nın 3(6) maddesine göre; Genel ve katma bütçeli daire ve kuruluşlar, genel bütçe içerisinde yer almayan kamu kurum ve kuruluşları ile yerel kuruluşlar, sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum, teşebbüsler, kamu iktisadi teşebbüsler veya yasalarla Sayıştay denetimine tabi olan diğer kurum ve kuruluşların gelir ve giderleri ile ilgili işlemlerini incelemesi sırasında saptadığı yasa dışı işlemleri Başsavcılığa bildirir. Sayıştay Yasasının 10(1) maddesi gereği olarak Sayıştay, hesap vermesi gerekenlerin hesaplarını inceleyip raporlar ve gerektiğinde Başsavcılığa ihbar eder.

Ayrıca, Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde sorumluluk tespiti halinde, sorumlular yargıda itiraz hakları saklı kalmak kaydıyla, Sayıştay Yasası'nın 22(1) maddesi gereği Sayıştay'ın yapacağı bildirim tarihinden başlayarak üç ay içinde sorumlu tutuldukları miktarı devlete veya bağlı bulundukları kuruma ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Sorumlular ayrıca gerekli yasal kovuşturmanın yapılması için Sayıştay Yasası'nın 22(2) maddesi uyarınca Başsavcılığa bildirilir. İşte bu noktadan itibaren, mali suçlara ilişkin gerek Hukuk Dairesi (Başsavcılık) gerekse Polis Örgütü ile işbirliği süreci başlamış olur.

Mali Suçlarda Sayıştay-Başsavcılık-Polis Örgütü İlişkisi



²⁵ Ece Çelikdal, KKTC Sayıştay Denetçisi, KKTC’de Sayıştay Denetimi ve Mali Suçların Önlenmesinde Sayıştay’ın Rolü ile Etkinliği, KKTC Polis Örgütü Yolsuzlukla Mücadele Semineri, 25 Haziran 2011 GİRNE

Yukarıdaki şekilde gösterildiği üzere, Sayıştay denetim süreci sonunda elde ettiği yasa dışı işlemleri raporlayarak, tespit edilen mali suç ve/veya yolsuzlukla ilgili sorumlular hakkında gerekli kovuşturmanın başlatılması için Başsavcılığa bildirir. Başsavcılık Sayıştay raporunda gerekli incelemeyi yaptıktan sonra, tahkikat raporunun oluşturulması için Polis Örgütüne sevk eder, akabinde hazırlanan polisin raporu ile oluşan dosya yeniden Başsavcılığa iletilir. Başsavcılık, tespit edilen olgulara dayanarak ilgili ithamnameyi hazırlar ve davanın görüşülmesi için mahkemeye sevk eder. Sayıştay-Başsavcılık-Polis üçlemiyile oluşan döngü halindeki bu süreçte, Sayıştay hemen hemen her safhada yer almaktadır. Şöyle ki, Sayıştay denetim sonuçlarını raporladıktan sonra konunun polise havale edilmesiyle, Polis Örgütü tarafından ilgili Sayıştay denetçilerinden konu saptamalarına ilişkin ifade alınır. Karmaşık bir yolsuzluk olayında veya gerektiğinde, Sayıştay denetçileri yolsuzluğun ortaya çıkarılması bağlamında gerek ilgili savcı, gerekse ilgili polis mensubu ile işbirliği halinde çalışarak, ithamname hazırlanmasında ve/veya emarelerin belirlenmesinde işbirlikçi davranarak yolsuzluk denetiminin başarı ile sonuçlandırılmasında etkin rol üstlenmektedirler. Ayrıca, yolsuzluk tespitini raporlayan denetçi mahkeme sürecinde de şahadet vermekle yolsuzluğun sorumlularının cezalandırılması için de aktif rol üstlenmektedir.

6.2.1.9. Sayıştay Tarafından Üretilen Rapor Sayıları

Sayıştay denetimleri sonucunda hazırlanan ve parlamentoya gönderilen rapor sayıları yıllar itibariyle Tablo 3'te gösterilmektedir.

Tablo 3: Sayıştay Raporları

	2007	2008	2009	2010
Rapor Sayısı	21	42	34	44

Sayıştay Raporları-Meclis Bağlantısı

Parlamentonun dolaylı denetim sürecini ifade eden Sayıştay denetimleri sonucunda hazırlanan raporlar, meclis içtüzüğü gereği Ekonomi, Maliye, Plan ve Bütçe Komitesi'ne gönderilmektedir. İç Tüzüğün 21. Maddesine göre sürekli komiteler arasında yer alan Ekonomi, Maliye, Plan ve Bütçe Komitesinin görevler şu şekildedir:

- Ticaret, sanayi ve teknoloji ile ilgili tasarı ve önerileri;
- Tarım, Orman, Enerji ve Doğal Kaynaklar ile ilgili tasarı ve önerileri;
- Turizm ve Tanıtma ile ilgili tasarı ve önerileri;
- Vergi resim ve harçlarla ilgili yasa tasarı ve önerilerini;

- Kamu harcama ve gelirlerindeki artış veya azalış gerektiren yasa tasarı ve önerilerini veya sadece belli maddeleri bu niteliği taşıyan tasarı ve önerilerin söz konusu maddelerini
- Kesin hesap yasa tasarılarını;
- Mali işlerle ilgili tasarı ve önerileri;
- Uzun vadeli kalkınma planını;
- Kamu iktisadi teşebbüslerinin denetim konularını; ve
- Sayıştay tarafından yürürlükteki yasalar gereğince verilen raporları,

İncelemek ve Sayıştay raporundaki görüşler hakkında bir rapor düzenleyerek Genel Kurula sunmakla görevlidir. Komite, Genel Kurula rapor sunmadan önce konu üzerinde daha geniş araştırma ve inceleme yapılmasını gerekli görürse, Sayıştay Başkanlığından Komitenin istemi doğrultusunda yeniden inceleme ve araştırma yaparak rapor sunmasını veya Komite bulguları ışığında gerekli işlemlerin yapılmasını isteyebilir.

Komite, gerekli görmesi halinde, Sayıştay Başkanlığından yeni rapor gelmeden de, Sayıştay raporlarına ilişkin raporunu Genel kurula sunulabilir ve bu raporda, Genel görüşme veya Meclis araştırması açılması isteminde bulunabilir.

Meclis Başkanlığı, uzun vadeli planla ilgili gördüğü yasa tasarı ve önerileri en son bu Komitenin incelemesine sunar. Hükümetin veya Genel Kurulun gerekli görmesi halinde de bir yasa tasarı ve önerisi en son bu Komitenin incelenmesine sunulur.

Ekonomi, Maliye, Plan ve Bütçe Komitesi üye sayısı 5 olup, bunların 3'ü iktidar partisinden 2'si muhalefetten seçilmişlerdir. Komitenin başkanlığını iktidar partisi üyesi yerine getirmektedir.

Haziran 2010 tarihinde Cumhuriyet Meclisi Genel Kurulunda, Meclis Danışma Kurulu, Sayıştay raporlarını görüşen Ekonomi, Maliye, Bütçe ve Plan Komitesinin yoğun gündemi nedeniyle görüşemediği Sayıştay raporları için özel komiteye ihtiyaç duyulduğunu belirtmiş ve Sayıştay raporlarını görüşmek üzere beş üyeli geçici özel komite kurulması Meclis Genel Kurulunca oybirliği ile kabul edilmiştir. Söz konusu komitenin başkanlığını yine iktidar partisinden bir milletvekili yapmakta, üyelerin 3'ü iktidardan 2'si muhalefetten seçilmiştir.

6.2.2. Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman)

6.2.2.1. Anayasal ve yasal düzenlemeler

Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman) KKTC Anayasasının “Yürütme” başlıklı dördüncü kısmının “Yönetmel Kurallar” başlıklı üçüncü bölümü içinde yer almaktadır. Anayasanın 114’ncü maddesine göre:

- “(1) Yönetimin herhangi bir hizmet veya eyleminin, yürürlükteki mevzuata ve mahkeme kararlarına uygun olarak yapıp yapılmadığını veya herhangi bir yürütsel veya yönetsel birim veya görevli tarafından veya onlar adına yapılan herhangi bir hizmet veya eylemi denetlemek, soruşturmadaki yetkililere rapor sunmak veya yasada belirlenecek diğer görevleri yerine getirmek amacı ile, Cumhurbaşkanlığınca, Meclisin onayı ile, bir Yüksek Yönetim Denetçisi atanır.
- (2) Yüksek Yönetim Denetçisinde aranan nitelikler, yetki ve görevleri Yasa ile düzenlenir. Yüksek Yönetim Denetçisinin görevden alınma koşulları, bir Yüksek Mahkeme üyesine uygulanan koşullara denk tutulur.
- (3) Yargı organları ile dış politikayı ve ülke savunmasını ilgilendiren konular Yüksek Yönetim Denetçisinin yetki alanı dışındadır.”

Yüksek Yönetim Denetçisinin atanması, nitelikleri, görev süresi, görev ve yetkileri, harekete geçmesine dair kurallar ile Ombudsman Dairesinin Kuruluşu, İstihdam Şekilleri, Personelin Ödev Ve Sorumlulukları, Genel Hakları Ve Uymaları Gereken Yasaklar 38/1996 sayılı Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman) Yasası ile belirlenmiştir.

Yasaya göre; Ombudsman, Seçim ve Halkoylaması Yasası'nın 9'uncu maddesinde öngörülen milletvekili adaylığı için gerekli nitelikleri ve 38/1996 sayılı Yasanın 5'nci maddesinde yazılı özellikleri haiz olanlar arasından Cumhuriyet Meclisinin onayı ile Cumhurbaşkanı tarafından 6 yıllık bir süre için atanır. Altı yılın sonunda görevi sona eren bir kişi, yeniden ikinci bir defa Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman) olarak atanamaz. Cumhuriyet Meclisinin onayı için üye tamsayının üçte iki (2/3) çoğunluğu aranır. Gerekli çoğunluğun sağlanamaması durumunda ikinci tur bir oylama yapılır ve bu turda onay için üye tamsayısının salt çoğunluğu yeterlidir.

Yasanın 9'ncü maddesi uyarınca, Yüksek Yönetim Denetçisinin görev ve yetkileri şunlardır:

- (1) Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinde yürütsel ve yönetsel yetkisi olan organ, makam, teşkilat, kamu kurum ve kuruluşlarının veya kişinin Anayasa'da ve bu Yasada belirtilen istisnalar dışındaki ifa etmiş oldukları hizmetlerin

yürürlükteki mevzuata ve mahkeme kararlarına uygunluklarını ve yerindeliklerini denetlemek, soruşturmak ve Rapor sunmak;

(2) Yönetimin herhangi bir biriminin görev alanında olan bir hizmetin yerine getirilip getirilmediğinin takibini yapmak ve ilgili birimden yerine getirilmeyen hizmetle ilgili gerekçeli bilgi istemek;

(3) Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman) saptadığı yasa dışı bir işlemin düzeltilmesi için ilgili makamı uyarmak;

(4) (A) Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman) soruşturmakta olduğu konunun herhangi bir safhasında hakkında soruşturma açılan kamu görevlisinin görevde kalmasının sakıncalı olacağı kanaatinde olması halinde, Kamu Görevlileri Yasasının 102'nci maddesinin (1)'inci fıkrasında istemin bağlı bulunduğu kurumun en üst amirinden veya yöneticisinden geleceği kuralına bakılmaksızın ilgili kamu görevlisinin geçici olarak görevden alınmasını Kamu Hizmeti Komisyonu'ndan istemek;

(Geçici olarak görevden alınan kamu görevlisi hakkında Kamu Görevlileri Yasasının 102'nci maddesinin (1)'inci fıkrası dışındaki diğer fıkra kuralları uygulanır.)

(B) Hakkında soruşturma açılan kişi, herhangi bir kamu kurum ve kuruluşunda görevli ise ilgili kişinin geçici olarak görevden alınması istemini söz konusu kişiyi atayan makam veya organa iletmek.

Aşağıdaki konular Yüksek Yönetim Denetçisinin (Ombudsman) yetkisi dışındadır:

(A) Anayasa ve Yasaların aşağıda öngörülen makamlara ve kurumlara verdiği görev ve yetkiler:

- (a) Cumhurbaşkanı,
- (b) Cumhuriyet Meclisi,
- (c) Bakanlar Kurulu,
- (ç) Mahkemeler,
- (d) Hukuk Dairesi,
- (e) Kamu Hizmeti Komisyonu,
- (f) Sayıştay ve
- (g) Polis Örgütü.

(B) Dış politikayı ve ülke savunmasını ilgilendiren konular.

Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman), yukarıdaki (1)'inci fıkranın (A) bendinde öngörülen makamların ve kurumların yetkisi dahilinde olan konularda müracaat yapılması veya duyum alması durumunda konuyu ilgili makama iletir.

Yüksek Yönetim Denetçisinin harekete geçmesine ilişkin kurallar Yasanın 15'nci maddesi ile düzenlenmiştir.

Buna göre;

Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman), bir konuda haksızlığa uğradığını iddia eden herhangi bir kişinin Dairece öngörülecek formu doldurmak ve imzalamak suretiyle şahsen yapacağı müracaat üzerine harekete geçebileceği gibi basında çıkan haberler, elde ettiği duyumlar, yaptığı gözlemler sonucu kendiliğinden de harekete geçebilir.

Kendisine yapılan başvuruları ve duyumları dikkate alırken söz konusu olan veya işlem ile ilgili dava açılıp açılmadığını, Hukuk Dairesinin veya Polis Örgütünün bu konuda bir araştırması olup olmadığını araştırır;

Söz konusu olay veya işlemin Polis Örgütü veya Hukuk Dairesi tarafından takip edildiğinin saptanması durumunda, şikayet sahibine, bu konun Polis Örgütü veya Hukuk Dairesinin sonuçlandırmasından sonra ele alınabileceğini yazılı olarak bildirir.

Yasanın 16'ncı maddesine göre; Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman), her altı ayda bir Cumhuriyet Meclisi Başkanlığına, çalışmaları hakkında detaylı Rapor sunar. Bu Rapor Cumhurbaşkanı'na ve Başbakanı da gönderir. Cumhuriyet Meclisi Başkanlığına sunulan bu Rapor basına açıktır.

Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman), kovuşturma yaptığı her konuda kendilerinin müşahedeleri ile alınan sonuçları ve soruşturmakta olduğu konu ile ilgili gördüğü kişilerin görüşlerini ihtiva eden bir Rapor hazırlar. Hazırladığı Raporu Cumhuriyet Meclisi Başkanlığına sunar. Bu raporu Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı ve Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Başbakanına da gönderir. Soruşturma özel bir konuda haksızlığa uğradığını iddia eden kişinin müracaatı üzerine başlatılmışsa raporun bir kopyasını ilgili kişiye de gönderir.

Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman), görevini yaparken Cumhurbaşkanı, Meclis Başkanı, Başbakan, Bakanlar, yönetimin bağımsız kuruluş başkanları ile kamu kurum ve kuruluşlarının idare heyeti, başkan ve/veya Genel Müdürleri ve/veya Sekreterleri ile yasayla kurulmuş Komisyon veya Komite Başkanları veya yasa ile kurulan diğer hükmü şahıs veya teşekküllerle direk olarak temas edebilir, soruşturmakta olduğu konu hakkında yazılı veya sözlü bilgi ve belge

sunulmasını isteyebilir. Ancak Anayasa ve Yasalar uyarınca gizli nitelikli belgeleri Yüksek Yönetim Denetçisinin görmesi sadece belgeden sorumlu makamın en üst amiri ile mutabık kalmaları durumunda mümkündür.

Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman), bu Yasa uyarınca görevlerini yerine getirirken ve yetkilerini kullanırken şahadet ve belgelere dayalı olarak yaptığı hareketlerden, açıkladığı görüşlerinden ve sunduğu raporlarından dolayı sorumlu tutulamaz ve hakkında dava açılmaz.

6.2.2.2.Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman) Dairesi ile ilgili kapasite tespit notları

1. Dairenin denetim elemanı kadrosu 3 Başdenetçi ve 7 Denetçiden oluşmaktadır. Fiili mevcut ise, 1 Başdenetçi ve 1 Denetçidir. Denetçi vekaleten Başdenetçi görevini yürütmektedir. 2 Başdenetçi ve 6 Denetçi kadrosu ise, uzun bir süreden beri münhal durumdadır.

2. Başdenetçi ODTÜ Ekonomi Bölümü lisans mezunu, Denetçi ise Dokuz Eylül Üniversitesi, İstatistik ve Matematik Bölümü lisans mezunudur. Başdenetçi İngiltere’de Public Administration International tarafından düzenlenen “Ombudsman” programına katılmış ve eğitim sertifikası almıştır. Denetçi, Lefke Avrupa Üniversitesi İş İdaresi Bölümü yüksek lisans mezunudur. Başdenetçi, 2011 yılında İngiltere’de Public Administration International isimli kuruluş tarafından düzenlenen “When Citizens Complain-The Role of the Ombudsman in Improving Public Services” konulu sertifika programına katılmış ve eğitim sertifikası almıştır.

3. 2010 yılında Ombudsman Dairesine sözlü ve yazılı olarak iletilen şikayet sayısı 56’dır. Bunlardan 26 adedi kayıtlı başvuru olarak alınmış ve incelemeye tabi tutulmuştur. 30 adedi ise ya ilgili şikayetçiye pratik olarak sorununu çözebileceği yol/yöntem izah edilerek, ya da Daire tarafından ilgili birim nezdinde girişim yapılmak suretiyle giderilmiştir. Bu şikayetlerin dağılımı şöyledir:

Merkezi Yönetim	19
Yerel Yönetimler	3
Kurum/Kuruluşlar	3
Yetki Alanı Dışında	1
Toplam	26

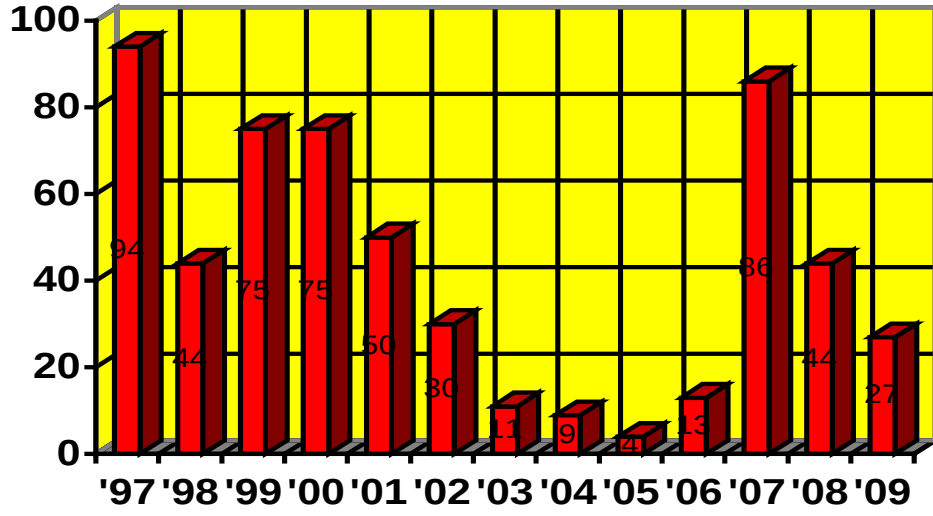
2010 yılında Daireye iletilen kayıtlı başvuru sayısı 26’dır. Bu şikayetlerin dağılımı şöyledir:

Merkezi Yönetim	19
Yerel Yönetimler	3
Kurum/Kuruluşlar	3
Yetki Alanı Dışında	1
Toplam	26

Belirtilen rakama kayıt altına alınmamış ve informal olarak çözümlenmiş şikayetler dahil değildir. 2010 yılında yapılan başvuruların tümü incelenemediğinden doğrulanan şikayet oranını belirlemek mümkün değildir. Ancak incelenen 7 başvurudan 6'sında başvuranın haklı olduğu ve idarenin hatalı davrandığı sonucuna varılmıştır.

Ombudsmanın faaliyete başladığı 1997 yılından 2009 yılı sonuna kadar yapılan başvurular aşağıdaki tabloda ve grafikte yer almıştır.

Yıl	Başvuru Sayısı
1997	94
1998	44
1999	75
2000	75
2001	50
2002	44
2003	11
2004	9
2005	4
2006	13
2007	86
2008	44
2009	27
TOPLAM	576



4.Son üç yıl içerisinde denetim elemanı yetersizliği nedeni ile resen araştırma yapılamamıştır. Yıllar bazında gerçekleşen ve devreden iş sayıları şöyledir:

Yıllar	İş Sayısı
2008	59
2009	51
2010	44

Yıllar	Devreden İş Sayısı
2008	24
2009	19
2010	25

5. İşlerin, ortalama tamamlanma süreleri ile ilgili sağlıklı bilgi edinilememiştir. İncelemenin niteliği, başvuru yapan kişinin sağladığı bilgi ve belgeler, soruşturma yapılan birimde belgelere ulaşma ve ilgili birimin yazışmalara cevap verme süresi ve denetim elemanlarının elinde bulunan iş yoğunluğuna bağlı olarak bu süre uzamakta veya kısalmaktadır. 2 haftada sonuçlanan incelemeler olduğu gibi 2 yılda tamamlanamayan incelemeler mevcuttur.

Son üç yıl içinde düzenlenen toplam rapor sayısı aşağıdadır:

Yıllar	Rapor Sayısı
2008	19
2009	8
2010	12
Toplam	39

6.Dairede her personelin kullanımında birer bilgisayar mevcuttur. Daire içerisinde intranet aracılığı ile bilgisayarların izin verilen ölçülerde birbirlerini görmesi mümkündür. Ayrıca Kamunet tarafından sağlanan ADSL internet bağlantısı ile internete bağlanmak mümkündür. Bütçe Dairesi ile online olarak Daire harcamalarının takip edilmesi mümkün olup diğer herhangi bir birimden bilgi veya işlem takibi yapmaya imkan sağlayacak herhangi bir sistem bulunmamaktadır.

7. Ombudsmanın yasa gereği her türlü belgeye ulaşması mümkündür. Ancak gizli nitelikli belgeler ilgili birimin en üst düzeydeki amiri ile mutabık kalınması halinde olasıdır. Daire Müdürü veya denetim elemanlarının gizli nitelikli belgelere erişim yetkisi yoktur. Bu tür belgelere erişimi sağlayacak herhangi bir program da kullanılmamaktadır.

8. KKTC Ombudsman Dairesi merkezi Viyana’da bulunan Uluslararası Ombudsman Enstitüsü (International Ombudsman Institute-IOI) ve bu kuruluşun Avrupa Bölümü ile merkezi Innsbruck’ta bulunan Avrupa Ombudsman Enstitüsü (European Ombudsman Institute-EOI) üyesidir. Bu kuruluşlar vasıtası ile belirli iletişim ağları oluşturulmakta ve düzenli olarak işbirliği ve bilgilendirme toplantıları yapılmakta ve projeler yürütülmektedir. KKTC Ombudsmanının tüm girişimlerine karşın, Uluslararası Ombudsman Enstitüsü, Avrupa İnsan Hakları Komiserliği, Avrupa Birliği Ombudsmanı vb. birimlerin katkısı ile oluşturulan bu ağı KKTC Ombudsmanının dahil edilmesi-tanınma sorunu nedeniyle-gerçekleştirilememiştir.

9. Altı ayda bir düzenlenen raporların incelenmesi sonucunda görüldüğü üzere, KKTC ombudsmanları, Uluslararası Ombudsman Enstitüsü’nün (International Ombudsman Institute-IOI) düzenlediği etkinlikler başta olmak üzere, çeşitli uluslararası organizasyonlara düzenli olarak katılmaktadırlar.

6.2.2.3. Yasa değişikliği çalışmaları

Ombudsman Dairesinin kuruluşundan kısa bir süre sonra saptanan yasal sorunlar, uygulamalarda karşılaşılan zorluklar ve uluslararası düzeyde var olan ilke ve “standartlar” dikkate alınarak çeşitli yasa değişikliği çalışmaları yapılmıştır. Bu çalışmalar her dönemde çeşitli aşamalarda tikanıklığa uğramış; yasa tasarısı haline dönüştürülüp KKTC Meclisine sunulması mümkün olmamıştır. 38/1996 sayılı Yasanın değiştirilmesine ilişkin olarak KKTC Ombudsman Dairesi tarafından hazırlanan tasarlarda insan hakları vurgusundan Ombudsmanın yetki alanının evrensel ilkelere uygun olarak genişletilmesine kadar birçok değişiklik önerisi yer almıştır.

Ombudsman Dairesi tarafından düzenlenen ve ilki Ocak-Haziran 2007 raporuyla sunulan genel yasa değişikliği tasarı taslaklarının yanı sıra 38/1996 sayılı

Yasanın 16 (1) maddesi uyarınca düzenlenen 6 aylık raporlarda çok sayıda yasa değişikliği önerisi yer almıştır. Bunların bir kısmına aşağıda özet olarak yer verilmiştir:

-Ombudsman tarafından kurum ve kuruluşlardan istenen bilgilerin Ombudsmanlık Dairesine ulaştırılmasına ilişkin asgari bir sürenin saptanması, başvuruların süre ve içerik yönünden kısıtlamalara tabi tutulması, Ombudsman önerilerine ilişkin idarenin takdir yetkisinin objektif ölçütlere bağlanması ve bu amaçla 38/1996 sayılı yasada gerekli değişikliklerin yapılması ve bu bağlamda “Kamu Yönetimi Komitesi”nin kurulması talep edilmiştir. (04.08.1998, Ocak-Haziran 1998 raporu)

-Hukuki sorunlarla uğraşan bir daire olarak bir hukukçu kadrosunun ihdası, Anayasal idari denetim organı durumundaki daire kadroları ile anayasal mali denetim organı olan Sayıştay kadroları arasındaki dengesizliğin giderilerek eşit düzeye getirilmesi ve yeknesaklık sağlanması önerilmiştir. (15.02.1999, Temmuz-Aralık 1998 raporu)

-Yasanın insan haklarına yönelik herhangi bir ihlalin incelenebilmesine olanak sağlayacak şekilde değiştirilmesine ilişkin öneri, birçok raporda yer almıştır. (Örneğin Temmuz-Aralık 2006 raporu)

-5 Ağustos 2010 tarihli Ocak-Haziran 2010 raporunda yapılması istenen yasal düzenleme önerileri, rapor içeriğindeki aşağıdaki cümlelerle ifade edilmektedir:

“Anayasa’nın 76(1) maddesi “Herkes kendileriyle veya kamu ile ilgili dilek ve şikayetleri hakkında tek başına veya topluca yazı ile başvurma ve bunların süratle incelenmesi ve karara bağlanması hakkına sahiptir. Gerekçeye dayanacak bu karar, en geç otuz gün içinde dilek ve şikayet sahibine yazılı olarak bildirilir” demektedir. Kişi ve/veya kişiler açısından bir hak, idare açısından ise bir yükümlülük olarak ortaya çıkan bu düzenleme kuralları uygulanmadığı takdirde, en başta hukuk devleti, sosyal adalet ve hukukun üstünlüğü gibi Anayasal ilkeler olmak üzere, idarenin hesap verebilirliği, denetlenebilirlik, şeffaflık, idarenin devamlılığı, kişisel hakların korunması gibi ilkelerin de varlığına ve uygulandığına ilişkin güven kaybına uğramasına ve haklı veya haksız bir şekilde “keyfilik” iddialarının ileri sürülmesine neden olmaktadır.

KKTC Yüksek İdare Mahkemesi huzuruna gelen bu tür şikayetlerle ilgili muhtelif kararlarında, idarenin dilekçelere yanıt vermemesinin bir ‘ihmal olduğuna ve böyle bir ihmalin yapılmaması gerektiğine’ karar vermiştir. Hal böyle iken bir ‘ihmal’ olarak değerlendirilen bu durum karşısında Ceza Yasasında caydırıcı olacak herhangi bir cezai düzenlemenin yapılmamış ve bir

yaptırımın belirlenmemiş olmasının bu tür ‘ihmallerin’ tekrarlanmasının en büyük sebebi olduğu inancındayız. İdarenin otuz günlük yanıt süresi içerisinde dilekçeleri gerekçeli olarak yanıtlamaya azami özen göstermesi gereğinin önemini bir kez daha vurgularken, gerekli yasal düzenlemenin yapılarak cezai müeyyide düzenlenmesinin uygun olacağı görüşündeyim.

Benzer bir durum devletin mali yükümlülükleri konusunda da yaşanmaktadır. Devlet bir yandan gerçek kişiler diğer yandan ise tüzel kişiler ile mali ve ekonomik ilişki içerisindedir. İşveren olarak genel anlamda kamu görevlileri ile, mal ve hizmet satın alma dolayısı ile tüzel kişilerle ve örneğin Zorla Mal İktisabı Yasası gereği kamulaştırma ve benzeri durumlar nedeni ile gerçek kişilerle mali ilişki içerisindedir. Devlet gerçek ve tüzel kişilerin her türlü vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerinin zamanında ve tam olarak yerine getirilmesini sağlamaya çalışmakta ve gecikilmesi veya yerine getirilmemesi halinde ise ceza, gecikme zammı, faiz vb. tedbirlerle önlem almaktadır. Ancak devletten kaynaklanan gecikmeler ise gerçek ve tüzel kişilerin mali kayıplarına ve mağduriyetine yol açabilmektedir. Devlete olan güvenin azalmasına yolaçması muhtemel olan mali konularda yasal mevzuat hükümlerine gecikmeden ve hassasiyetle uyulması ve herhangi bir sebeple devletten alacaklı konumda olan gerçek ve tüzel kişilere bu maddi hakların zamanında, gecikme olması halinde ise faizi ile birlikte ödenmesini olanaklı kılacak yasal düzenlemenin yapılmasının uygun olacağı inancındayım.”

-Bir başka düzenleme önerisi, Ocak-Haziran 1999 raporunda yer almaktadır. Rapora göre; “...bir başka şikayet konusu mahkeme kararlarının uygulanmamasına ilişkindir. İdare, mahkeme kararları konusunda gerektiği şekilde titiz davranmamaktadır. Oysa Anayasanın 136(3) maddesi ‘Yasama ve Yürütme Organları ile Devlet Yönetimi makamları mahkeme kararlarına uymak zorundadır. Bu organ ve makamlar mahkeme kararlarını hiçbir surette değiştiremez ve bunların yerine getirilmesini geciktiremez’ demektedir. Devlet dairelerinin, yerel yönetimlerinin ve kamu kuruluşlarının mahkeme kararlarının değiştirilmeden ve geciktirilmeden uygulanması konusuna gereken hassasiyeti göstermesi, devletin ve/veya kişilerin haklarının korunması ve mağduriyetlerinin giderilmesi açısından büyük önem arz etmektedir.”

6.2.3. Başbakanlık Denetleme Kurulu

Başbakanlık Denetleme Kurulunun kuruluş ve görevlerine dair yasanın T.C. Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu ile Başbakanlık Teftiş Kurulunun kuruluş görev ve yetkilerine dair karma bir sistemi benimsediği görülmektedir. Şöyle ki; KKTC Başbakanlık Denetleme Kurulu (BDK), kuruluş ve yapılanma yönünden üyelik sistemini benimseyerek Cumhurbaşkanlığı Denetleme Kurulu’na; görev ve yetkiler yönünden ise, Başbakanlık Teftiş Kuruluna benzemektedir.

Başbakanlık Denetleme Kurulu (Kuruluş, görev ve yetkileri) Yasasına göre doğrudan Başbakanlığa bağlı olarak çalışan Başbakanlık Denetleme Kurulu (1) Başkan ve (4) üye ile yeteri kadar teknik personelden oluşmaktadır. (Madde 4)

Yasanın 3'ncü maddesine göre BDK'nin kuruluş amacı; "(Kamu) kurum ve kuruluşlar(ın)da yapılmış olan iktisadi, idari, hukuki ve teknik her türlü yolsuzluğu, usulsüzlüğü ve mevzuata aykırılığı araştırmak, incelemek, denetlemek ve sorumluları saptamak" olarak belirlenmiş; Kurulun görev ve yetkileri de buna göre düzenlenmiştir.

7/2010 sayılı Başbakanlık Denetleme Kurulu (Kuruluş, görev ve yetkileri) Yasasının 5'inci maddesine göre Kurul, Başbakanın talimatları üzerine aşağıdaki görevleri yapar:

(A) Bakanlıklar, genel, özel ve katma bütçeli daireler ile döner sermayeli kuruluşlarda her türlü yolsuzluk, usulsüzlük ve mevzuata aykırılık ihbarlarını dikkate alarak, gerekli araştırma, inceleme ve denetimleri yapar;

(B) Kamu iktisadi teşebbüsleri ile kamu iştiraklerindeki yolsuzluk, usulsüzlük ve mevzuata aykırılık ihbarlarını dikkate alarak, gerekli araştırma, inceleme ve denetimleri yapar;

(C) Devletten yardım alan dernek, kurum ve vakıflarla ilgili yolsuzluk, usulsüzlük ve mevzuata aykırılık ihbarlarını dikkate alarak, gerekli araştırma, inceleme ve denetimleri yapar;

(Ç) Bakanlıklar, Bakanlıklara bağlı daireler ve Bakanlıkların merkez örgütlerinde kadro ve personel rejimine uygun istihdam yapılıp yapılmadığı ile ilgili yolsuzluk, usulsüzlük ve mevzuata aykırılık ihbarlarını dikkate alarak, gerekli araştırma, inceleme ve denetimleri yapar;

(D) Bakanlar Kurulunca Resmi Gazete'de yayımlanmak suretiyle Başbakanlığa ve Bakanlıklara idari koordinasyon yönünden bağlanan kurum ve kuruluşlarda her türlü yolsuzluk, usulsüzlük ve mevzuata aykırılık ihbarlarını dikkate alarak, gerekli araştırma, inceleme ve denetimleri yapar.

Ayrıca, yukarıdaki kurum ve kuruluşlar kapsamında bulunan Bankalarla ilgili herhangi bir yolsuzluk, usulsüzlük ve mevzuata aykırılık ihbarlarının dikkate alınarak gerekli araştırma, inceleme ve denetimlerin yapılmasında başka herhangi bir yasada aksine kural bulunup bulunmadığına bakılmaksızın bu Kurul da yetkilidir.

Yukarıda sözü edilen; araştırma, inceleme ve denetimlerde 5'nci madde kapsamında öngörülen kurum ve kuruluşlarda görev yapan ve/veya yapmış olan kişiler aleyhine; veya bu madde ile ilişkili olduğu tespit edilen gerçek veya tüzel kişiler aleyhine herhangi bir yolsuzluğa, usulsüzlüğe ve mevzuata aykırılığa rastlanması durumunda, Kurul bu madde kuralları uyarınca görevlerini yapar ve bu Yasanın 6'ncı maddesinde öngörülen yetkilerini kullanır.

Bu madde uyarınca:

(1) Yolsuzluk iddiası üzerine başlatılan araştırma, inceleme ve denetimlerde ilgili bakanlık, daire ve birimlerde başka herhangi bir yasada aksine kural bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, gizli olsa dahi, her türlü belge, kayıt ve defterleri, elektronik ortamdaki her türlü bilgiyi ve çıktıyı görür, inceler ve alır;

(2) Yapılan araştırma, inceleme ve denetimle ilgili olarak ilgili bakanlık, daire ve birimlerde görev yapan ilgili personele soru sorar;

(3) Yapılan araştırma, inceleme ve denetimle ilgili olarak, emekliye ayrılmış, istifa etmiş, görevden ayrılmış kişilere veya konu ile ilgili bilgisi olan herhangi bir kimseye soru sorar ve ilgili belge, kayıt ve defterleri alır ve bunlarla ilgili elektronik ortamdaki çıktıları talep eder;

(4) Kamu personelinin atama, nakil, özlük ve emeklilik işlemleri ile ilgili gizli de olsa her tür belgeyi görür ve inceler; ve

(5) Gerekli görülmesi halinde araştırma, inceleme ve denetimlerle ilgili ve suç delili olması muhtemel belge, kayıt ve defteri, durumları açıklık kazanıncaya kadar alıkoyar ve gerekenleri kovuşturma yapan makama ve/veya adli mercilere iletmek üzere Başbakana sunar.

Kurul, yapmış olduğu araştırma, inceleme ve denetim sonucunda bir Rapor hazırlar ve Raporu Başbakana sunar.

Kamu kurum ve kuruluşları, Kurulun istemi doğrultusunda gerekli görülecek teknik personeli, Kurula geçici olarak göndermek ve yardım yapmakla yükümlüdür.

Kurul, gerekli görmesi halinde ve konunun niteliğine göre araştırma, inceleme ve denetim yapmak üzere alt komisyonlar kurabilir. Alt komisyonların çalışma şekli ve diğer hususları, Kurulun önerisi ile Başbakanlık tarafından hazırlanıp, Bakanlar Kurulunca onaylanacak ve Resmi Gazete’de yayımlanacak tüzükle düzenlenir.

Yasanın 5’nci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlardaki (Bakanlıklar, genel, özel ve katma bütçeli daireler ile döner sermayeli kuruluşlar, Kamu iktisadi teşebbüsleri ile kamu iştirakleri, Devletten yardım alan dernek, kurum ve vakıflar) inceleme, araştırma ve denetimler ile Bakanlıklar, Bakanlıklara bağlı daireler ve Bakanlıkların merkez örgütlerinde kadro ve personel rejimine uygun istihdam yapılıp yapılmadığına ilişkin inceleme, araştırma ve denetimlerin kaynağını, yolsuzluk, usulsüzlük ve mevzuata aykırılık ihbarları oluşturmaktadır. Kurulun yetkileri ile ilgili 6’ncı maddede de; araştırma, inceleme ve denetlemenin “*yolsuzluk iddiası*” ile başlatılacağına ilişkin bir ibare yer almaktadır.

7/2010 sayılı Yasanın yukarıda yer alan hükümlerinden, Başbakanlık Denetleme Kurulu’nun, ihbar üzerine; inceleme, denetleme ve soruşturma yaptığı gibi bir sonuca ulaşılmaktaysa da 7/2010 sayılı sayılı Yasada yer alan “*Başbakanlık tarafından öngörülen denetim ve teftiş ile ilgili diğer işleri yapar*” hükmünün, istisnai ya da sadece ihbara dayalı değil; programlı teftişleri de kapsadığı anlaşılmaktadır. Şöyle ki; 20.01.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan

Başbakanlık Denetleme Kurulu Çalışma Esasları ile Görev ve Yetkilerinin Kullanılması Tüzüğü'nün 10'ncu maddesinin 6'ncı fıkrasında: *“Başbakanın yönerilerine uygun olarak; yolsuzluk, usulsüzlük ve mevzuata aykırılık ihbarlarının dikkate alınmasıyla yapılacak denetimler yanında, Yasa kapsamında bulunan denetim alanlarında, oluşturulacak denetim programlarına bağlı olarak rutin denetim faaliyetleri de yürütülür”* denilmektedir.

Yasanın Kurulun görev ve yetkileri ile ilgili 5 ve 6'ncı maddelerinden, Kurulun, kendisine intikal eden ihbarlarla ilgili olarak resen inceleme, araştırma, denetleme yetkisinin bulunmadığı; Başbakanın emir veya onayı üzerine harekete geçebildiği anlaşılmaktadır. Aynı şekilde, Kurul; *“araştırma, inceleme ve denetimlerle ilgili ve suç delili olması muhtemel belge, kayıt ve defteri, (...) ve gerekenleri kovuşturma yapan makama ve/veya adli mercilere iletmek üzere”* Başbakana sunmaktadır.

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Merkez Bankası Yasasının 27'nci maddesi uyarınca *“Başbakan, Merkez Bankasının işlem ve hesaplarını denetletme”* yetkisine sahip olup bu yetkisini de BDK eliyle kullanacağı varsayılmaktadır.

KKTC Anayasa Mahkemesinin 22 Ekim 2009 tarihli 15/2009 sayılı kararından anlaşıldığına göre, Başbakanlık Denetleme Kurulu (Kuruluş, Görev ve Yetkileri) Yasası hakkında Anayasaya aykırılık iddiasıyla iptal davası açılmış; ancak KKTC Anayasa Mahkemesi, 2'ye karşı 3 oyla Anayasaya aykırılık iddialarını reddetmiştir.

6.2.4. Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu (MTİK)

6.2.4.1. Yasal düzenleme, görev ve yetkiler

27/1990 sayılı Yasa ile değişik 53/1982 sayılı Maliye Teftiş Ve İnceleme Kurulu Kuruluş Görev ve Çalışma Esasları Yasasının amacı: *“...Maliye, Teftiş ve İnceleme Kurulunca Devletin mal varlığının Anayasa'ya ve yasalara uygun olarak sağlanmasını, yönetimini, elden çıkarılmasını Devlet ve Yurttaş yararlarını bir arada gözeterek ilgili mevzuata göre mali ve idari Yönden teftiş etmek, incelemek ve gerekli hallerde ilgililer hakkında, tazminat, ceza ve disiplin soruşturma ve kovuşturmaları açtırtmaktır.”*

Bu bağlamda; Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu:

- Genel, özel ve katma bütçeli daireleri, kamu iktisadi teşebbüsleri ile kamu iştirakleri, Devletten yardım alan dernekleri, kurum ve vakıfları, Bankalar mevzuatı gereği bankaları ve benzeri kişi ve kuruluşları; kadro ve personel rejimine uygun istihdam yapılıp yapılmadığını ve kalkınma plân ve programlarının uygulamalarını denetleme,

- Kambiyo, döviz ve değerli madenler rejiminin gerektirdiği araştırma, inceleme, soruşturma ve kovuşturmaları sağlama,
- Her türlü vergi incelemelerini yapma,
- Vergi kaçakçıları ile Gümrük kaçakçıları ve kambiyo, döviz ve değerli madenler kaçakçıları ve Bakanlık ve bağlı kuruluşları personeli hakkında soruşturma yapma ve bunların kovuşturulmalarını sağlama,
- Diğer Bakanlıklar ve kuruluşları personelinin mali işlerinden dolayı haklarında Kamu Görevlileri Yasası ve ilgili mevzuat uyarınca işten el çekirme işlemi uygulamak ve ilgili Bakanın izniyle soruşturma yapma ve kovuşturulmalarını sağlama, görevini haizdir.

Yasanın 6'ncı maddesine göre MTİK'nin yetkileri aşağıdaki şekilde saptanmıştır:

- a) Devlete ait nakit, kambiyo, döviz, esham ve tahvilât, menkul kıymetler, değerli madenler ile nakit gibi işlem gören diğer varlıkları görmek saymak ve değerlemek ve bunlara ait defter ve belgeleri gizli de olsa görmek ve incelemek;
- b) Devlete ait taşınır ve taşınmaz malları ve hakları saymak, ölçmek, tartmak, değerlemek ve bunlara ait; defter ve belgeleri gizli de olsa görmek ve incelemek;
- c) Kamu personelinin atama, nakil, özlük ve emeklilik işleri ile ilgili gizli de olsa her tür belgeyi görmek ve incelemek ;
- d) Vergi incelemeleri dolayısıyla, inceleme için gerekli her tür defter ve belgeleri ve vergi konusu malları görmek, örnekler almak ve incelemek, işyerlerini gezmek ;
- e) Kambiyo, döviz ve değerli madenlerle ilgili incelemeler sırasında her tür belgeyi ve malı görmek, incelemek;
- f) Yetkili yargı organı önünde sır saklayacağına dair yemin ettikten sonra, bankalarda ve benzeri kişi ve kuruluşlarda her tür incelemeyi yapmak;
- g) Kamu Görevlileri Yasası ve ilgili diğer mevzuat kurallarına bağlı olmak koşuluyla hakkında soruşturma ve kovuşturma yapılan Bakanlık veya herhangi bir bakanlık ve bağlı kuruluşları personeli ile ilgili olarak doğrudan işten el çekirme işlemi önermek;

h) Devlet varlıklarını saymasına, ölçmesine, tartmasına, değerlemesine yardım etmeyen veya teftişi güçleştiren Bakanlık veya herhangi bir bakanlık ve bağlı kuruluşları personeli hakkında, Kamu Görevlileri Yasası ve ilgili diğer mevzuat kurallarına bağlı olmak koşuluyla, doğrudan işten el çektirme işlemi önermek;

i) Kaçakçılık konusu olan her türlü varlıklar hakkında durumu anlaşılan dek yediemin işlemi uygulatmak;

j) Suç delili defter, belge ve kayıtları durumları açıklık kazanana kadar alıkoymak ve gerekenleri yetkili yargı organlarına teslim etmek :

k) Vergi, gümrük, kambiyo; döviz ve değerli madenler kaçakçılığından zanlı kişiler ile Devlet personelinin üzerinde, iş ve oturma yerlerinde, eşyalarında, bu kişilerle ilişkisi bulunan kişilerin üzerlerinde, iş ve oturma yerlerinde ve eşyalarında yetkili yargı organının kararıyla aramalar yapmak.

(Tüm güvenlik güçleri ve mülki kuruluşlar bu yetkilerin kullanılması sırasında Kurul Başkan ve üyelerine gerekli yardımı yaparlar.)

6.2.4.2. Teşkilat yapısı ve kapasite

Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu, doğrudan “maliye işlerinden sorumlu” bakanlığa bağlı olmakla birlikte; Yasanın 5’nci maddesine göre Müsteşarın da emir ve onay verme yetkisi bulunmaktadır. MTİK bünyesinde bir başkan, iki başkan yardımcısı, (6) Maliye Başmüfettişi, (6) Maliye Kıdemli Müfettişi, (12) Maliye Müfettişi, (12) Maliye Müfettiş Yardımcısı kadrosu mevcuttur.

Fiilen görev yapan toplam müfettiş sayısı, başkan dahil 16’dır. 10 erkek ve 6 kadından oluşan müfettişlerden 1 kişi İşletme & Ekonomi, 2 kişi Muhasebe, 1 kişi Maliye, 1 kişi Ekonomi, 1 kişi Çalışma Ekonomisi, 10 kişi İşletme (1 kişi ayrıca Ekonomi, 1 kişi de Kamu Yönetimi ikinci lisans diplomasına sahiptir.) 5 kişi İşletme masterine (MBA) sahiptir.

Kurulda çalışan 5 kişi Certified Anti Money Laundering Uzmanı uluslararası sertifikasına sahip olmuştur. Bu gruptan 3 kişi halen kurulda çalışmaktadır.

İç Denetim konularında 2009 yılından itibaren kuruldaki 5 kişi AB uzmanlarının düzenlediği AB müktesebatına uyum projesi çerçevesinde Kamu İç Mali Kontrol projesinde yer almıştır. Bu çalışanlardan 3’ü halen kurulda çalışmaktadır ve Kamu İç Mali Kontrol Yasa Tasarısı ile İç Denetim Tüzük Tasarıları hazırlık çalışmalarında yer almışlardır. Tezli yüksek lisans yapan 2 müfettişin tez konuları; E-Ticaret ve Örgütsel Değişim’dir.

MTİK çalışanlarının eğitim durumlarına ilişkin tablo aşağıda yer almıştır:

Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu Eğitim Durumları			
	Lisans	Yüksek Lisans	Uluslararası Sertifika
BAŞKAN			
Asım Özer	University of Richmond <i>İşletme & Ekonomi</i>	Doğu Akdeniz Üniversitesi <i>MBA</i>	
BAŞ MÜFETTİŞ			
Belgin Rıfki	Bursa İTİA <i>Muhasebe</i>	-	-
Hasan Özyel	İstanbul Üniversitesi <i>İşletme</i>	-	<i>Certified Anti Money Laundering Uzmanı</i>
Sıtkı Haydar	Hacettepe Üniversitesi <i>İşletme</i>	-	-
Sevgi Çayönlü	Uludağ Üniversitesi <i>Çalışma Ekonomisi</i>	-	<i>Certified Anti Money Laundering Uzmanı</i>
Hasan Özkızan	Orta Doğu Teknik Üniversitesi <i>İşletme</i>	-	-
Hüseyin Özarın	Anadolu Üniversitesi <i>İşletme</i>	Anadolu Üniversitesi <i>MBA</i>	<i>Certified Anti Money Laundering Uzmanı</i>
KIDEMLİ MÜFETTİŞ			
Feray Erdengiz	Beyrut Amerikan Üniversitesi <i>İşletme</i>	-	-
Erol Bey	Çukurova Üniversitesi <i>İşletme</i>	Doğu Akdeniz Üniversitesi <i>MBA</i>	-
MALİYE MÜFETTİŞİ			
Nergül Raman	Hacettepe Üniversitesi <i>İşletme</i>	-	-
Gülsün Köseoğlu	Doğu Akdeniz Üniversitesi <i>Ekonomi</i>	-	-
MÜFETTİŞ YARDIMCILARI			
Evren İnançoğlu	Anadolu Üni. <i>İktisat</i> DAÜ <i>İşletme</i>	Marmara Üniversitesi <i>İngilizce İşletme</i>	-
Mehmet Baturay	Açık Öğretim Fakültesi <i>Muhasebe Finansman</i>	-	-
Evin Unutmaz	Yakın Doğu Üniversitesi <i>İşletme</i>	-	-
Zerrin Metcooğlu	Açık Öğretim Fakültesi <i>İşletme</i> <i>Kamu Yönetimi</i>	-	-
Hüseyin Gültekin	Gazi Üniversitesi <i>Maliye</i>	Yakın Doğu Üniveristesi <i>MBA</i>	

Muhasebe kayıtları için Bakanlık Bilgi İşlem Sistemini oluşturan bilgisayar programı kullanılmaktadır. Teftiş-inceleme amaçlı bir bilgisayar programı

bulunmamaktadır. MTİK'in, Hazine ve Muhasebe Dairesi geçmiş ve cari yıl muhasebe kayıtlarına erişim yetkisi vardır. Bu kayıtlara erişim için kullanılan program, on line, java dilinde Maliye Bakanlığı Bilgi İşlem birimi tarafından hazırlanmış yazılım programıdır.

Diğer kurum ve kuruluşlarla (uluslararası kuruluşlar ve sivil toplum örgütleri dahil) müştereken yürütülen projeler (devam edenler dahil) aşağıdaki gibidir:

İştirak edilen çalışmalar:

- AB müktesebatına uyum projesi çerçevesinde Kamu İç Mali Kontrol
- AB müktesebatına uyum projesi çerçevesinde Rekabet Kurulu Yasa Tasarısı
- AB müktesebatına uyum projesi çerçevesinde Şirketler Yasa Tasarısı
- AB müktesebatına uyum projesi çerçevesinde Muhasebe Meslek Yasa tasarısı

Devam eden çalışmalar:

- AB müktesebatına uyum projesi çerçevesinde Sermeyenin Serbest Dolaşımı
- AB müktesebatına uyum projesi çerçevesinde Ödeme Şirketleri.

6.2.4.3. İş Durumu

Son üç yıl içinde birimce yürütülen iş sayısı

Yıl	İş Sayısı
2008	70
2009	38
2010	46
2011 (5 aylık)	18

Son üç yıl içinde bir sonraki yıla devreden iş sayıları

	Devredilen İş Sayısı
--	----------------------

Yıl	
2009	8
2010	6
2011	6

Son üç yıl içinde yürütülen işlerin ortalama tamamlanma süreleri

Yıl	Ortalama süre *
2008	40**
2009	39**
2010	51

* Bu süre hafta sonları ile resmi tatil günlerini de içermektedir.

** 2008 yılında iki görev, 2009 yılında bir görev bir yıllık silme teftişi içerdiğinden bu iki görevin hariç tutulması halinde her iki yılda da ortalama gün sayısı 32 olmaktadır.

Son üç yıl içinde MTİK denetim elemanlarınca düzenlenen toplam rapor sayısı ve türlere göre dağılımı

Yıl	TOPLAM	Teftiş	İnceleme	Araştırma	Çalışma
2008	68	29	9	14	16
2009	40	11	6	6	14
2010	45	15	7	14	9
2011 (5 aylık)	24				

MTİK Başkanı Sayın Asım ÖZER ile yaptığımız görüşme sırasında, harcama sonrası (ex post) denetimlerin yanı sıra, Bakan tarafından istenmesi halinde harcama öncesi (ex ante) denetimlerin de yapıldığı ifade edilmiştir.

6.2.5. Mali Bilgi Edinme Birimi (MABEB)

Mali istihbarat fonksiyonunun yanı sıra, doğası gereği denetim işlevi de gören ve bu nedenle ilgili denetim birimleriyle sıkı bir işbirliği ihtiyacında olan “karapara aklama (Money laundering) ile mücadele”ye ilişkin örgütsel yapıların da rapor içeriğinde yer alacağı, raporumuzun “Sunuş” bölümünde belirtilmişti. KKTC ölçeğindeki -konuya ilişkin- örnek Mali Bilgi Edinme Birimi (MABEB) dir.

6.2.5.1. Yasal düzenleme

73/2099 sayılı Yasa ile değişik 4/2008 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Yasasına göre, MABEB, Para Kambiyo ve İnkişaf Sandığı İşleri Dairesi altında görev yapmaktadır.

Birimin görev ve yetkileri, Yasanın 16’ncı maddesinin 2’nci fıkrası ile düzenlenmiştir. Birimin görev ve yetkileri şunlardır:

(A) Suç gelirlerinin aklanmasının ve terörizmin finansmanının önlenmesine yönelik çalışmalar yapmak ve bu konuda alınması gerekli her türlü önlemi almak.

(B) Suç gelirlerinin aklanmasına ve terörizme finansman sağlanmasına ilişkin olabilecek işlemlere ilgili her türlü bilgi ve belgeyi yükümlüler ile tüm kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve/veya tüzel kişilerden talep etmek ve

(C) Suç gelirlerinin aklanması suçu ile terörizmin finansmanı suçunun işlenip işlenmediği konusunda inceleme yapmak ve gerek duyulduğunda ilgili birimlerin kendi görev alanlarında inceleme ve araştırma yapmaları talebinde bulunmak. İnceleme sonucunda suçun işlendiğine dair ciddi emareler olduğunun saptanması halinde konuyu Kurula bildirmek.

Yasa ile ayrıca, Suç gelirlerinin aklanmasının ve terörizmin finansmanının önlenmesine yönelik Daire tarafından yapılan çalışmalar sonucunda elde edilen bilgileri değerlendirmek, bu bilgiler ışığında incelemeler yapıp bulgularını Hukuk Dairesine ve ilgili diğer mercilere aktarmak üzere Suç Gelirlerinin Aklanmasını Önleme Kurulu oluşturulmuştur.

Kurul, aşağıdaki kişi ve temsilcilerden oluşur:

(A) Bakanlık Müsteşarı.

(B) Para, Kambiyo ve İnkişaf Sandığı İşleri Dairesinin Müdürü.

(C) Gümrük ve Rüsumat Dairesi temsilcisi.

(Ç) Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Merkez Bankası temsilcisi ve

(D) Polis Genel Müdürlüğü temsilcisi.

Bakanlık Müsteşarı, Kurulun Başkanıdır.

Kurulun görev ve yetkileri şunlardır:

1. Bu Yasa kuralları uyarınca kendisine verilen görevleri yapmak.
2. Daire tarafından aktarılan bilgileri değerlendirmek ve gerektiği zaman daha detaylı bilgi ve belge istemek ve bu bilgi ve belgelere dayanarak gerekli işlemlerin yapılmasına karar vermek.
3. Bilgi ve belgelerden, suç gelirlerinin aklanmasına ve terörizmin finansmanına yönelik ciddi bulgu ve emarelerin varlığını tespit etmesi halinde, durumu Hukuk Dairesine intikal ettirmek, ve
4. Bu Yasanın 20'nci maddesinin (5)'inci fıkrası kuralları uyarınca tedbire konu mal varlıklarının iki yıl süre sonunda hazineye gelir olarak kaydedilmesine ilişkin karar vermek.

Kurul, yukarıda belirtilen görevleri yerine getirirken, suç gelirlerinin aklanmasının ve terörizmin finansmanının önlenmesi ile ilgili olarak araştırma yapmak üzere uygun göreceği teknik kişilerin danışmanlık hizmetlerinden yararlanabilir, bu amaçla kişileri konu ile ilgili evrakın tetkikine yetkili kılabilir ve uygun gördüğü kamu kurum ve kuruluşlarda görev yapan uzman kişileri araştırma yapmak üzere görevlendirebilir.

6.2.5.2. Kurulun ve MABEB'in çalışmaları

Yasadaki hükümlerin yanı sıra; “*şüpheli işlem kriterleri ile şüpheli işlem bildirimi*”, “*nakdi para limitini aşan işlem bildirimleri*”, “*müşterinin tanınması ve kimlik tespit yükümlülüğü*” ile “*yükümlülerden; bankalar, sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, factoring şirketleri ve kumarhanelerin uyum görevlisi atamaları zorunluluğu*”na dair usul ve esaslar, ayrıca, Resmi Gazete’de yayımlanan tebliğler içeriğinde ayrıntılı olarak yer almıştır.

yapılan diğer çalışmalar Mali Bilgi Edinme Biriminin 2010 yılı Faaliyet Raporunda ayrıntılı olarak yer almaktadır.

Şüpheli işlem Bildirimleri ve ihbarların yıllara göre dağılımı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

YILLAR	Ş.İ.B/İhbar Yapılan Kişi Sayısı	Gönderilen İhbar	Şüpheli İşlem Bildirim	Ek Şüpheli İşlem Bildirimi	Toplam Ş.İ.B.
2004	12	0	12	10	22
2005	26	2	17	17	34
2006	13	2	11	3	14
2007	117	3	88	20	108
2008	119	8	89	26	115
2009	115	12	45	47	92
2010	140	16	62	34	96

Tablo da son 7 yıl içerisinde Birime gönderilen ihbar, şüpheli işlem bildirimi ve ek şüpheli işlem bildirimlerinin sayıları verilmektedir. 2004-2006 yılına kadar çok düşük sayılarda gelen şüpheli işlem bildirimleri (ŞİB) 2007 yılında yapılan çalışmaların bir neticesi olarak bir önceki yıllara oranla artış göstermiştir

4/2008 sayılı Yasa'nın yürürlüğe girmesi ile öncelikli yükümlü grubu olarak seçilen bankacılık sektörünün farkındalık yaratma faaliyetleri belirli bir noktaya getirilmiştir. Yapılan çalışmalar K.K. Bankalar Birliği tarafından da desteklenmektedir. K.K. Bankalar Birliği bankacılık sektörü ile ilgili olarak bir program dahilinde düzenlediği seminerlerde suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesi konularında da eğitim seminerleri düzenlemektedir.

Eylül -Ekim 2010 itibarı ile bankacılık sektörü dışındaki diğer yükümlü grupların farkındalık yaratma çalışmalarına hız verilmiştir. Yasanın etkin olarak uygulanmasının sağlanması ve düzenlenmesi hedeflenen eğitim programları ile diğer yükümlü grupların farkındalıklarının ve konuya olan duyarlılıklarının artırılarak bildirim sayılarının artırılması hedeflenmektedir.

2004-2010 yılları arasındaki bildirim toplamaları göz önüne alındığında 2004 yılından 2006 yılına kadar %3 ile % 7'lik bir paya sahip olan ŞİB sayısı, 2007-2010 yıllarında sırasıyla %22, %24, % 19 ve % 20'lik orana yükselerek istikrarlı bir yükseliş göstermiştir.

Şüpheli İşlem Bildirimlerinin artışlarına paralel olarak gönderilen ek şüpheli işlem bildirim ŞİB sayıları da yıllar itibariyle artış göstermiştir. Gönderilen bildirimleri destekleyerek işlemlerle ilgili gelişmeleri takip etmeye olanak sağlayan ek bildirimlerin sayılarındaki artış Birimin değerlendirmelerinin ve araştırmalarının daha kaliteli bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır.

2010 yılında alınan ihbar ve bildirimler ile ilgili olarak birimde yapılan çalışmalar aşağıdaki tabloda gösterilmektedir. Birim tarafından alınan tüm ihbar ve bildirimler kayda alındıktan sonra öncelikle ön değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. İhtiyaca göre iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilere göre yapılan

değerlendirmeler gözden geçirilerek güncelleştirilmekte ve yapılan değerlendirmeler sonucunda hazırlanan Değerlendirme Raporları Kurul'a sunulmaktadır.

Bildirimlerle ilgili olarak yapılan işlemler tablosu

	KİŞİ ADEDİ	İHBAR	Ş.İ.B	EK.Ş.İ.B	TOPLAM Ş.İ.B	DEĞERLENDİRME	ÖN ARAŞTIRMA	YURT DIŞI ARAŞTIRMA	SORUŞTURMA
2010	139	16	62	34	96	88	9	9	3

Birim tarafından hazırlanan değerlendirme neticesinde ciddi bulgu ve emareler içerdiği tespit edilen ŞİB ve ihbarlar Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Kurulu'na aktarılmaktadır. Kurul tarafından değerlendirilen bildirimler durumlarına göre;

- yasal işlem başlatılması için adli makamlara aktarılanlar,
- takip edilmesi yönünde karar üretilenler ve
- yeni gelişme olması halinde yeniden gündeme getirilmesi için durgun dosya kategorisine alınanlar olarak sınıflandırılmaktadır.

Aşağıdaki tabloda Birim tarafından Kurul'a aktarılan dosyaların durumları gösterilmektedir. Kurul tarafından 2010 yılında alınan toplam bildirimlerden 19 dosyanın takip edilmesine, 52 dosyanın yeni bir gelişme olması halinde yeniden değerlendirilmek üzere durgun dosya kategorisine alınmasına ve 7 dosyanın adli mercilere gönderilmesine karar verilmiştir.

Bildirimler	Durgun Dosya	Takipteki Dosyalar	Adli Mercilere Aktarılan Dosyalar
Şüpheli İşlem Bildirimleri	39	19	4
İhbarlar	13	0	3
	52	19	7

Faaliyet raporunda, ayrıca, -FATF²⁶ başta olmak üzere- uluslararası işbirliğine ve düzenlenen eğitimlere ilişkin bilgiler de yer almıştır.

6.3. DENETİMLE İLGİLİ DİĞER DÜZENLEMELER

6.3.1. KKTC Merkez Bankası Teftiş ve İnceleme Kurulu

57/1978 sayılı KKTC Merkez Bankası Teşkilat Yasasında yada herhangi bir müstakil yasada KKTC Merkez Bankası Teftiş ve İnceleme Kurulunun görev ve yetkilerine dair herhangi bir düzenlemeye rastlanmadığından söz konusu birim yukarıdaki örgütsel yapılar arasında sayılmamıştır. Buna karşın; KKTC Merkez Bankası Teftiş ve İnceleme Kurulunun kariyer sisteme ve uluslar arası denetim standartlarına en yakın denetim birimi olduğunu söyleyebiliriz.

KKTC Merkez Bankası Teşkilat Yasasına ekli Merkez Kadrosu başlıklı Birinci cetvelde Teftiş ve İnceleme Kurul Başkanı, Teftiş ve İnceleme Grup Sorumlusu, Teftiş ve İnceleme Amiri, I. Sınıf Teftiş ve İnceleme Memuru kadrolarına yer verilmekte ve İkinci Cetvelin KKTC Merkez Bankası İdare Merkezi Teftiş Ve İnceleme Kurulu Başkanı Mevkii Hizmet Şeması başlıklı bölümünün “Görev, yetki ve sorumlulukları” alt başlıklı bölümünde:

“Başkanlığa karşı sorumlu olarak Teftiş ve İnceleme Kurulunun genel yönetiminden ve Kurulun görev sahasına giren tüm araştırma, inceleme ve teftişin hazırlanacak programlar çerçevesinde uygulanmasından sorumlu olur, bunları uygular, Kurul üyelerinden gelecek raporları, kendi görüşleri ile birlikte Başkanlık Makamına sunar” denilmektedir.

41/2001 sayılı Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Merkez Bankası Yasasının Merkez Bankasının yetki ve görevleri başlıklı 5’nci maddesinin 1’nci fıkrasının C bendinde yer alan *“Bankalar ile kredi vermek amacıyla kurulmuş diğer kuruluşları denetlemek”* görevinin Merkez Bankası Teftiş ve İnceleme Kurulunca yerine getirildiği anlaşılmaktadır.

²⁶ Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine İlişkin Mali Çalışma Grubu (FATF-Financial Action Task Force), 1989 yılında G-7 ülkeleri (ABD, Japonya, Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya ve Kanada) tarafından OECD bünyesinde kurulmuştur. FATF’nin kurulmasıyla karaparanın aklanmasıyla mücadeleyle ilişkin tavsiyeler bütünü oluşturulmuştur. FATF’nin 31 ülke ve 2 bölgesel kuruluş olmak üzere toplam 33 üyesi bulunmaktadır. Türkiye, 24 Eylül 1991 tarihinde FATF’ye üye olmuştur.

6.3.2. Bankaların denetimiyle ilgili düzenlemeler

Bankalar Yasasında ve Merkez Bankası Yasasında Bankaların Teftiş Kurulu, İç Denetim birimi ya da denetim komitesi kurmalarına ilişkin emredici bir hüküm bulunmamakta olup “Bankalarda İç Denetim, Risk Yönetimi, İç Kontrol ve Yönetim Sistemleri” 12.08.2008 tarihli 151 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan tebliğ ile bu tebliğde değişiklik yapan ve 04.03.2009 tarihli 47 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan tebliğ çerçevesinde düzenlenmiştir.

Tebliğin 4’ncü maddesinin 1’nci fıkrasına göre;

“Bankalar maruz kaldıkları risklerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanması amacıyla, faaliyetleri ve yapısıyla uyumlu ve değişen koşullara uygun, tüm şube ve birimlerini kapsayan, bu tebliğde öngörülen esaslar çerçevesinde yönetim kuruluna bağlı, yeterli ve etkin bir iç denetim, iç kontrol ve risk yönetimi sistemi kurmak ve işletmekle yükümlüdürler.”

Aynı maddenin 2’nci fıkrasında “denetim komiteleri”ne benzer bir yapı öngörülmekte ve “Bankaların yönetim kurulları kendi aralarından belirleyecekleri genel müdür dışındaki bir veya birden fazla üyeyi 1. fıkrafta belirtilen sistemlerin kurulması, koordinasyonu, işleyişi ve uygulamalarından sorumlu üye olarak belirleyebilir. Birden fazla üye belirlenmesi halinde, oluşturulacak yapının adı iç sistemler komitesi olur” denilmektedir.

6.3.3. Kooperatif Şirketler Mukayyitliği teftiş hizmetleri

94/2007 sayılı Kooperatif Şirketler Mukayyitliği (Kuruluş, Görev ve Çalışma Esasları) Yasasına göre Mukayyitliğin görevlerinden biri de; “Kooperatif Örgütlerinin tescil, teftiş ve murakabesi ile tasfiye işlemlerini yapmak”tır. Bu amaçla; Lefkoşa, Gazi Mağusa ve Güzelyurt’ta Bölge Teftiş Şubeleri oluşturulmuştur. Söz konusu şubeler nezdinde birer teftiş şube amiri, 10 Kooperatif Başmüfettişi, 24 Birinci sınıf kooperatif müfettişi ve 25 adet ikinci sınıf kooperatif müfettişi kadrosu bulunmaktadır.

Hizmet şemalarındaki tanımlardan anlaşılacağı üzere kooperatif müfettişleri, kooperatiflere ait teftiş, denetim, murakabe, inceleme, araştırma, soruşturma görevlerinin yanı sıra tasfiye, eğitim, genel kurul başkanlığı ve kooperatiflerin teftişe hazırlanması ile ilgili eğitim-muhasebe hizmetleri ve kooperatiflerdeki müstahdem değişikliğindeki hizmetler gibi hizmetleri de yapmaktadırlar. Yine, hizmet şemalarındaki tanımlardan sadece bölge teftiş şubesi amirlerinin değil; diğer şube amirlerinin de müfettişlere emir verebildiği anlaşılmaktadır.

Başmüfettişler ile 1. ve 2. sınıf müfettişlerde evrensel mesleki yeterlilikler bir yana üniversite mezunu olmaları dahi aranmamaktadır.

6.3.4. Şirketler Yasasında yer alan teftişle ilgili hükümler

Fasıl 113 sayılı Şirketler Yasasının 4. kısmının 158 ve 169'ncu maddeler arasındaki 7'nci bölümünün başlığı teftiştir. Söz konusu bölümde Üyelerin Başvurusu Üzerine Şirket ile İlgili Olarak Araştırma Yapılması, Müfettişlerin Şirketin Bağlantılı Şirketlerinin Durumu Hakkında Araştırma Yapma Yetkisi, Müfettişlerin Raporuna Dayanılarak Kovuşturma Açılması, Müfettiş Raporunun Delil Oluşturması, Şirketin Sahipliğinin Araştırılması İçin Müfettiş Atanması ve Yetkileri gibi başlıklar altında çeşitli düzenlemelere yer verilmişse de, gerek - Şirketler Yasasının uygulanması ile ilgili- ekonomi işlerinden sorumlu bakanlık, gerekse Resm-i Kabz Şirketler Mukayyitliği bünyesinde müfettiş kadrosunun bulunmadığı ve fiilen de müfettiş istihdam edilmediği öğrenilmiştir.

6.3.5. İşçi sağlığı ve iş güvenliği denetimi

35/2008 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Yasasının 6'ncı kısmı “denetim”e ayrılmıştır. Yasanın 25'nci maddesinde:

“Bu Yasa ve bu Yasa altında çıkarılan mevzuatın uygulanmasını Daire izler ve denetler. Bu görevlerin yürütülmesi için Bakan, müfettiş olarak tayinli personele ek olarak Daire memurları arasından müfettiş olarak görevlendirme yapabilir.”

26'nci maddesinde:

“Bu Yasanın 25'inci maddesi kuralları uyarınca yapılacak denetleme sırasında işverenler, çalışanlar ve işle ilgili diğer kişiler, izleme, denetlemeyle görevli ve yetkili müfettişler tarafından çağrıldıkları zaman gelmek, ifade ve bilgi vermek, gerekli olan belgeleri getirmek, göstermek ve her çeşit kolaylığı sağlamakla yükümlüdürler.”

27'nci maddesinde:

“Müfettişler, bu Yasada belirtilen görevlerini yaparken işin normal gidişini ve işyerinin işlemlerini mümkün olduğu kadar sekteye uğratmamak, işyerinin meslek sırlarını, ekonomik ve ticari durumunu gizli tutmak, ifade veren ve ihbarda bulunan kişilerin isim ve kimliklerini açıklamamakla yükümlüdürler.”

28'nci maddesinde:

“Müfettişler tarafından ifade ve bilgilerine başvurulmuş çalışanlara işverenlerin veya işveren vekillerinin gerek doğrudan, gerekse dolaylı olarak telkinlerde bulunmaları, çalışanları gerçeği saklamaya veya değiştirmeye yönlendirmeleri veya herhangi bir şekilde zorlamaları veya çalışanların ilgili makamlara başvurmaları, haber ve ifade vermeleri üzerine bunlara karşı kötü davranışlarda bulunmaları yasaktır” denilmektedir.

6.3.6. Vergi denetimi

53/1982 sayılı Maliye, Teftiş ve İnceleme Kurulu Kuruluş, Görev ve Çalışma Esasları Yasasının 5'nci maddesinin 5'nci fıkrasına göre, MTİK, *“Her türlü vergi incelemelerini yapar.”* Ancak; MTİK Başkanı ile yaptığımız görüşmeler sırasında Yasadaki bu hükme karşın MTİK'in bu yetkiyi hemen hemen hiç kullanmadığı öğrenilmiştir.

Vergi denetimi alanındaki asıl kuruluş “Gelir ve Vergi Dairesi” olup 65/1988 sayılı Gelir ve Vergi Dairesi (Kuruluş, Görev ve Çalışma Esasları) Yasasına göre *“Devletin tüm vergi ve gelirleri ile Bütçe dışı gelirlerinin yürürlükteki mevzuat çerçevesinde mali ve idari yönden takibini, denetimini gerçekleştirmek”* görev ve yetkisi bu Daireye aittir.

Yasaya ekli Gelir ve Vergi Dairesi Müfettiş Müdür Muavini kadrosu hizmet şemasından anlaşıldığı üzere, *“belirli tür vergilerin yürütülmesini, planlanmasını, denetimini, yönlendirme ve yönetimini sağlamak”* müfettiş müdür muavinlerinin görevidir.

Vergi ödemekle yükümlü olan kişileri saptar ve yürürlükteki mevzuat gereğince vergiye tabi tutulmalarının ve denetimlerinin sağlanması, tarh ve tahakkuk işlemlerinin yapılması “Gelir ve Vergi Memurları” tarafından yerine getirilmektedir. Adı geçen vergi inceleme görevlilerinin gerek sayıca gerekse nitelik yönünden son derece yetersiz oldukları bizzat Daire Müdürü tarafından ifade edilmiştir.

7.KKTC'DEKİ KAMU DENETİM SİSTEMİNİN EKSİKLİKLERİ VE SORUNLAR (GENEL DEĞERLENDİRME)

“KKTC'deki Denetim Sisteminin Mevcut Durumu” başlıklı 6'ncı bölüm kapsamında ayrıntılarıyla belirtildiği üzere, 57/1977 sayılı Bakanlıkların Kuruluş İlkeleri Yasasının “Teftiş ve Murakabe” başlıklı 24'ncü maddesi *“Bakanlıkların merkez ve bölgesel kuruluşları ile bakanlıklara bağlı ve ilgili kuruluşların tüm işlem ve hesapları bakanlıkların denetimine bağlıdır”* hükmünü içeriyor. Ne var ki; Maliye Bakanlığı dışında, bakanlıklar bünyesinde örgütlenmiş teftiş kurulu ve/veya iç denetim birimi bulunmamaktadır. 57/1977 sayılı Yasanın eki “Bakanlıkların Merkez Örgütü Kadroları” I numaralı cetveline göre (8) adet bakanlık müfettiş kadrosu bulunmakla birlikte, bu kadrolara atama yapılmadığı ve boş tutulduğu öğrenilmiştir. Kaldı ki; -KKTC kamu hukuku terminolojisinde ‘Hizmet Şeması’ olarak adlandırılan- norm kadro tanımına göre cetvelde sözü geçen müfettişlerin evrensel denetim kurallarına

göre iç denetçi ya da müfettiş olarak nitelendirilmelerine olanak yoktur. 57/1977 sayılı Yasanın 18'nci maddesine göre ise; *“Bakanlıklar, kendilerine bağlı döner sermayeli veya ilgili bulundukları kamu iktisadi teşebbüslerinin çalışmalarının, bakanlık amaç ve politikalarına, plan ve programlara, ilgili yasa, tüzük ve yönetmeliklerin kurallarına uygun olarak ve etkin bir biçimde yürütülmesini gözetmek ve denetlemekle görevlidir.”* Madde metnindeki denetim; yönetsel ve mali denetim aşamalarının her ikisini birden kapsamakta olup; böyle bir denetimin ancak kariyer sahibi meslek mensuplarından oluşan örgütlü yapılarla ve uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde yürütülebileceği kuşkusuzdur.

57/1977 sayılı Yasa'nın 24'ncü maddesine uygun olarak denetim yapan tek birim 53/1982 sayılı Yasa ile oluşturulan Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu'dur. Ancak; çok geniş bir alanı kapsayan bu görev ve yetki çeşitliliğine karşılık - üstelik 53/1982 sayılı Yasada da öngörülmesine karşın- bu Kurul yönünden de; genel, çalışma ve raporlama standartlarını içeren bir ikincil düzenleme -daha açık bir deyişle bir standardizasyon yaklaşımı- mevcut değildir.

KKTC'de görevli tüm denetim elemanları -Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu denetim elemanları da olmak üzere- Kamu Görevlileri Yasası'nın 63'ncü maddesinin 5'nci fıkrasında yazılı Sınav Tüzüğü hükümlerine tabi olup; bunun dışında mesleğe özel bir seçme, yarışma ya da yeterlik sınavı ve bir yetiştirme dönemi söz konusu değildir. Ayrıca, mesleki etik ilkelerine ilişkin bir düzenleme de yoktur.

KİT'lerin denetimine ilişkin hükümler oldukça genel ve yetersizdir. KİT'lerin görev zararlarının denetimine ilişkin olarak 37/1975 sayılı yasada herhangi bir hüküm yada ikincil mevzuat bulunmuyor.

Sayıştay ve Ombudsman dışında, bir yasa çerçevesinde denetim faaliyeti gösteren iki kurum bulunmaktadır: 7/2010 sayılı Başbakanlık Denetleme Kurulu (Kuruluş, görev ve Yetkileri) Yasasına göre kurulan Başbakanlık Denetleme Kurulu ve 53/1982 sayılı Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu Kuruluş, Görev ve Çalışma Esasları Yasası uyarınca faaliyette bulunan Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu.

Ancak; her iki kurulun görev ve yetkileri incelendiğinde; önemli örtüşmelerin ve fonksiyon tekrarlarının olduğu görülmektedir. Başbakanlık Denetleme Kurulu'nun, Kuruluş Yasasından ihbar üzerine; inceleme, denetleme ve soruşturma yaptığı gibi bir sonuca ulaşılmaktaysa da 7/2010 sayılı sayılı Yasada

yer alan “Başbakanlık tarafından öngörülen denetim ve teftiş ile ilgili diğer işleri yapar” hükmünün, istisnai ya da sadece ihbara dayalı değil; -geniş yorumlanarak- programlı teftişleri de kapsadığı anlaşılmaktadır. Şöyle ki; 20.01.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Başbakanlık Denetleme Kurulu Çalışma Esasları ile Görev ve Yetkilerinin Kullanılması Tüzüğü’nün 10’ncu maddesinin 6’ncı fıkrasında: “Başbakanın yönerilerine uygun olarak; yolsuzluk, usulsüzlük ve mevzuata aykırılık ihbarlarının dikkate alınmasıyla yapılacak denetimler yanında, Yasa kapsamında bulunan denetim alanlarında, oluşturulacak denetim programlarına bağlı olarak rutin denetim faaliyetleri de yürütülür” denilmektedir.

Öte yandan; Ombudsman ile Başbakanlık Denetleme Kurulu arasında -hatta Ombudsman ile MTİK arasında- da görev örtüşmeleri ve fonksiyon tekrarları bulunmaktadır.

Nitekim; KKTC Anayasa Mahkemesinin 15/2009 sayılı kararına muhalefet eden Sayın Talat D. REFİKER’in karşı görüş yazısında;

“... yetki ve görev ilkeleri KKTC Anayasasında belirtilen Yüksek Yönetim Denetçisi’nin (Ombudsman) görev ve yetki alanına Başbakanlık Denetleme Kurulu Yasası ile el atıldığı” ve böylece “KKTC Anayasasının 7’nci maddesinde ifadesini bulan Anayasanın üstünlüğü ve bağlayıcılığı ilkesine aykırı hareket edildiği” ifade edilmektedir.

Biz de aynı görüşteyiz. Çünkü; T.C. Anayasa Mahkemesinin 1973/37 Esas sayılı kararında da:

“...Anayasal kuruluşların hangi yetkilerle donatıldığı ve hangi görevlerle yükümlü oldukları yine Anayasada belirtilmiştir. Yetki ve görev ilkeleri Anayasaca belirlenen kuruluşların, yasal yolla görev ve yetki alanlarının kısıtlanması veya bu alanlara kamusal kuruluşların el atabilmeleri Anayasanın üstünlüğünü ve bağlayıcılığını belirleyen 8’nci madde hükümleri ile bağdaşamaz”²⁷ denilmektedir.

Öte yandan; BDK yasasındaki yolsuzluğa yapılan vurgulara rağmen KKTC’nin Yolsuzlukla Mücadele konusunda çağdaş bir yasasının bulunmadığını, 1920 tarihli yasanın, adına karşın yolsuzlukla mücadeleyle doğrudan bir ilgisinin olmadığını belirtmeliyiz.

KKTC’de kamunun özel sektör ve kooperatifler üzerindeki denetimi de ciddi sorunlar içermektedir. Vergi ve şirketlerin denetimi alanları, gerek istihdam edilen personelin nitelikleri, gerekse uluslararası iyi uygulama örnekleri yönünden çağdaş denetim anlayışından uzaktır. Bu alanlarda da sağlıklı ve etkili

²⁷ Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, sayı 13, sh. 123

bir kamusal denetiminden söz etme olanağı yoktur. Şirketlerin bağımsız denetimiyle ilgili düzenlemeler de mevcut değildir. Bu tespitimiz, Şirketler Kanuna tabi denetimlerin yanı sıra Kooperatif Şirketler Mukayyitliği müfettişleri tarafından yapılan denetimler için de geçerlidir.

Bunların dışında; dış proje kredilerinin denetimi ve teşvik mevzuatı kapsamındaki kredi incelemelerine dair görevli bir kuruluşun bulunmaması, denetim birimleri arasında bir koordinasyonun ve istihbarat havuzunun olmaması, bağımsız denetim kuruluşlarıyla ilgili olarak -tasarı halindeki- Muhasebe Meslek Yasasının henüz çıkartılmamış olması saptadığımız diğer eksikliklerdendir.

8. KKTC'DE PARLAMENTO ADINA DENETİM YAPAN KURUMLARIN EKSİKLİKLERİ, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

KKTC Cumhuriyet Meclisi adına kamu idarelerini denetleme yetkisine sahip Sayıştay ve Yüksek Yönetim Denetçisi'nin (Ombudsman) sorunlarına, eksikliklerine, uluslararası karşılaştırmalı örneklerle bu bölümde yer verilmiş ve her sorunla ilgili çözüm önerisi -bütünsel bir yaklaşımla- yine aynı bölüm içerisinde yer almıştır.

8.1. SAYIŞTAY

8.1.1. Anayasal hükümlerin değerlendirilmesi

KKTC Sayıştay'ının denetim kapsamı ve türlerine yönelik temel düzenleme Anayasanın 132. Maddesinde yer almaktadır. Bu madde gereği, Sayıştay tarafından mali ve uygunluk denetimleri yanında, pilot düzeyde de olsa performans denetimleri gerçekleştirilmektedir. Bahsi geçen denetim türleri, INTOSAI Denetim Standartlarına göre tanımlanan devlet denetimi kategorizasyonuna uygun bir düzenlemedir.

INTOSAI standartlarında sınıflandırılan düzenlilik ve performans denetimlerinden hangi hususların anlaşılması gerektiği ayrıntılı olarak tanımlanmaktadır. Buna göre:

Düzenlilik Denetimi

- a) Sorumlu kurumların mali hesap verme sorumluluklarının, mali kayıtların incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolar hakkında kanaat (görüş) belirtilmesi de dahil olmak üzere doğrulanması (tasdik edilmesi);
- b) Bir bütün olarak devlet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması;
- c) Mali sistemlerin ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere denetimi;

- d) İç denetimin ve iç kontrol fonksiyonlarının denetimi;
- e) Denetlenen kuruluşlarca alınan idari kararların doğruluk ve uygunluğunun denetimi;
- f) Denetimden doğan veya denetimle ilgili olan ve Sayıştay'ca açıklanması gerekli görülen konuların rapor edilmesi

Performans Denetimi

- a) İdari faaliyetlerinin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi;
- b) İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi;
- c) Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi. (Standart 1.0.38-40) şeklindedir.

Özetlemek gerekirse “düzenlilik denetimi”, mali tablo ve raporların doğruluğu ile güvenilirliğinin test edilmesi olarak ifade edilen “mali denetim” yanında, kamu gelir ve giderlerine ilişkin hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğunun araştırılması olarak tanımlanan “uygunluk denetimini” kapsamaktadır. Performans denetimi ise, kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının denetimidir.

Sayıştay tarafından uygulamada her ne kadar uygunluk ve performans denetimleri yapılsa da, Anayasanın 132. Maddesinde yer alan “Mali denetim organı olan Sayıştay” cümlesi, Sayıştay'ın denetim kapsamını sınırlandırıcı bir düzenlemedir. Çünkü, bu cümle uluslararası standartlar açısından ele alındığında, Sayıştay'ın sadece mali denetim yapması, uygunluk ve performans denetimlerini yapmaması gerekir. Bir başka ifade ile mali denetim dışındaki denetimlerin Anayasaya aykırı olduğu düşünülmektedir. Bu konuda diğer ülkelerin Anayasal düzenlemeleri incelendiğinde genel olarak, Sayıştay'ın denetim alanı, bağımsızlığı, raporların hangi birime gönderileceği gibi genel hükümlere yer verilmektedir.

Malta Anayasasının 108. Maddesinde; Sayıştay'ın denetim alanı içerisinde yer alan kurumlar, raporların parlamentoya sunulacağı gibi düzenlemelere yer verilmektedir.

Güney Kıbrıs Anayasası'nın 116. Maddesinde Sayıştay'ın denetim alanı içerisinde yer alan kurumlar, yetkileri, raporların nereye sunulacağı gibi hükümlere yer verilmektedir.

Singapur Anayasası'nın 148.maddesinde, Sayıştay Başkanının seçilme usulü, denetim alanı gibi düzenlemelere yer verilmektedir.

Litvanya Anayasası'nın 133 ve 134. Maddelerinde Sayıştay Başkanı'nın görev süresi, denetim alanı ve raporların parlamentoya sunulması gerektiği yönünde düzenleme yapılmaktadır.

İzlanda Anayasası'nın 43. Maddesinde, kamu kurum ve kuruluşlarının Sayıştay tarafından denetleneceği ifade edilmektedir.

Anayasanın 132. Maddesi ile ilgili diğer bir eleştiri konusu ise Sayıştay'ın denetim alanı ile ilgilidir. Söz konusu maddede Sayıştay'ın denetim alanı "kamu gelir ve giderleri" olarak belirlenmiştir. Kamu gelir ve gideri kapsamına nelerin girdiği, bir başka ifade ile hangi kurum ve kuruluşların hangi bütçe yapıları ile kamusal faaliyette bulundukları yasal düzenlemeler içerisinde net olarak tespit edilmiş değildir. Bu konuda bütçe türleri itibariyle kurumları belirleyen bütüncül bir düzenleme bulunmamakta, genel bütçeli kurumlar dışında katma bütçeli, özel bütçeli kurumlara yönelik cetveller yer almamaktadır. Bu konuda farklı yasalar içerisinde düzenlemeler bulunsa da yeterli açıklıkta değildir. Yasalar içerisindeki tanımlamalar ve açıklamalar sırasıyla aşağıda gösterilmektedir.

17/1999 sayılı Genel Muhasebe Yasası'na göre hazırlanan "Genel Bütçeye Dahil Daireler Tüzüğü"nün 2. Maddesinde hangi kurumların genel bütçe içerisinde yer aldığının tespiti yapılmaktadır. Buna göre genel bütçe içerisinde yer alan kurumlar:

- "Genel bütçe dışı daireler: Genel bütçeye dahil daireler dışında yönetilen daireler
- "Genel Bütçeye Dahil Daireler: Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Cumhuriyet Meclisi, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Başbakanlığı ve Başbakanlığa Bağlı Daireler, Bakanlıklar, Bakanlıklara Bağlı Daireler ile Mahkemeler, Hukuk Dairesi, Kamu Hizmeti Komisyonu Başkanlığı, Sayıştay Başkanlığı ve Yüksek Yönetim Denetçisinden (ombudsman) oluşan Müstakil Kuruluşlar

10 Temmuz 1987 tarihli Bütçe Dairesi (Kuruluş, Görev Ve Çalışma Esasları) Yasası'nın 2. Maddesinde ise; katma, döner sermaye ve özel bütçeye ilişkin tanımlar yapılmış ancak bunların hangi kurumları kapsadığına yer verilmemiştir. Söz konusu tanımlar şu şekildedir:

- *Katma Bütçeli ve Döner Sermayeli Kurum ve Kuruluşlar:* Kendi öz gelirleri olmasına karşın, genel bütçeden (Devlet Bütçesinden) de katkı alarak, görev alanları içine giren kamu hizmetlerini yürüten kamu kurum ve kuruluşlarını anlatır ve özel yasalarında döner sermayeli oldukları belirlenen kamu kurum ve kuruluşlarını da kapsar.
- *Kamu İktisadi Kuruluşları:* Özel Yasaya uygun olarak kurulan ve işletilen Kamu İktisadi Kuruluşları ile kamu iştiraklerini anlatır.
- *Özel Bütçeli Kuruluşlar:* Özel Yasa ile kurulan (Belediyeler dahil) Yerel Kuruluşlar.

37/1975 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri (Yönetim, Denetim Ve Gözetim) Yasası'nın 2. Maddesinde de KİT'in ne anlama geldiğinin tanımı yapılmaktadır. Buna göre;

- *Kamu İktisadi Teşebbüsü:* tüzel kişiliğe sahip ve faaliyetlerinde özerk olan, sorumlulukları sermayeleri ile sınırlı bulunan, sermayesinin yüzde kırk dokuzu veya daha fazlası;
 - ✓ Tek başına Devlete; veya
 - ✓ Bir veya birden fazla Kamu İktisadi Teşebbüsüne; veya
 - ✓ Kamu İktisadi Teşebbüsü ile birlikte Devlete

ait olan ve iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere Şirketler Yasası uyarınca kurulan şirketi anlatır.

16/1999 Bütçenin Hazırlanması Ve Uygulanmasına İlişkin Kurallar Yasası'nda ise bütçeler itibariyle herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Sayıştay Kanunu'nun 3. Maddesinde ise, denetim alanı ile ilgili bir belirleme yapılmaya çalışılmışsa da yeterli olmadığı düşünülmektedir. Şöyle ki; "Genel ve Katma Bütçeli Kuruluşlar" gibi bir belirleme yapılmakla birlikte katma bütçe içerisinde hangi kurumların bulunduğu zaten belli değildir. Bunun dışındaki kurumlar için ise "genel bütçe dışındaki kurum ve kuruluşlar" şeklinde çok genel bir ifadeye yer verilmektedir.

Yerel yönetim kuruluşları da denetim kapsamı içerisinde yer almakla birlikte bunların şirket ve birliklerinin Sayıştay denetimine tabi olduğu Belediye Kanunu'nun 131. Maddesinde hüküm altına alınmaktadır.

Sayıştay denetim alanı ile ilgili anayasal ve diğer kanunlardaki hükümler topluca değerlendirildiğinde, Sayıştay denetim kapsamı içerisinde yer alan kurum ve kuruluşların çok çeşitli kanunlar ile belirlendiği yada belirlenmediği, bir başka ifade ile bu alanda karmaşa bulunduğu görülmektedir. Bu konuda diğer ülke uygulamaları incelendiğinde, örneğin Malta Anayasasında tüm kamu kurum ve kuruluşları denildikten sonra bunlara kamu hizmetleri komisyonu, yüksek

mahkemeler gibi kurumların da dahil olduğu belirtildikten sonra dolaylı yada doğrudan kamu kaynağı kullanan tüm kurumların denetim kapsamında yer aldığı belirtilmektedir. İzlanda Sayıştay Kanunu’nun altı ve yedinci maddelerinde denetim alanı ile ilgili ayrıntılı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir.

ÖNERİ: Anayasa’nın 132. Maddesinde değişiklik yapılarak “mali denetim organı olan” cümlesi madde metninden çıkarılmalıdır. Ayrıca, kamu gelir ve giderinden hangi hususların anlaşılması gerektiği ve Sayıştay denetim alanının net bir şekilde ortaya konulması adına bütçe türleri itibariyle kurumsal sınıflandırmalar yapılmalı ve bunlar denetim alanının güvenceye alınması bağlamında Anayasa’da düzenlenmelidir.

Sayıştay’ın anayasal konumu ile ilgili diğer bir düzenleme 93. Maddedir. Söz konusu maddede kesin hesap ve genel uygunluk bildirimlerine yönelik düzenlemelere yer verilmektedir. Kesin hesaplar ve genel uygunluk bildirimleri, yürütme organına tahsis edilen kaynakların kullanımına ilişkin sonuçları ortaya koymakta ve hesap verilebilirlik sürecinde parlamento denetimi için son derece önemli kaynaklar olarak görülmektedir. Bu araçlar üzerinden yapılan denetimler sonucunda, bütçe döngüsü mekanizması içerisinde bir sonraki yıl bütçesi için önemli veriler elde edilmektedir.

Anayasa’nın 93. Maddesinde kesin hesap yasa tasarısının ilgili olduğu mali yılın sonundan itibaren en geç bir yıl içerisinde Bakanlar Kurulunca Cumhuriyet Meclisine sunulacağı, Sayıştay’ın da ilişkin olduğu kesin hesap yasa tasarısının verilmesinden başlayarak en geç altı ay içinde genel uygunluk bildirimini parlamentoya sunacağı yönünde düzenleme bulunmaktadır. Sayıştay Kanunu’nun üçüncü maddesinde de anayasaya uygun düzenleme yapılmıştır. Ancak, genel uygunluk bildirimlerinin parlamentoya sunulmasına ilişkin süre, “Bütçenin Hazırlanması Ve Uygulanmasına İlişkin Kurallar Yasası” ile “Genel Muhasebe Yasası’na göre hazırlanan “Genel Bütçeye Dahil Daireler Tüzüğü”nde altı ay değil iki ay olarak düzenlenerek anayasaya aykırı nitelik taşımaktadır.

16/1999 Bütçenin Hazırlanması Ve Uygulanmasına İlişkin Kurallar Yasası’nın 33. Maddesinin üçüncü fıkrasına göre “Kesin Hesap Yasa Tasarıları ve ekli Hesap Cetvelleri, ilgili oldukları Mali Yılın sonundan başlayarak en geç bir yıl içinde Bakanlar Kurulunca Cumhuriyet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini ilişkin olduğu Kesin Hesap Yasa Tasarısının verilmesinden başlayarak iki ay içinde Cumhuriyet Meclisine

sunar. Söz konusu düzenlemenin aynısı 17/1999 sayılı Genel Muhasebe Yasası'na göre hazırlanan "Genel Bütçeye Dahil Daireler Tüzüğü"nün 42. Maddesinde yer almaktadır.

Kesin hesaplar ve genel uygunluk bildirimlerine ait anayasanın 93. Maddesinde geçen sürelerle mevcut durumda uyulmamaktadır. Bir başka ifade ile, kesin hesap kanun tasarıları Bakanlar Kurulunca bir yıl içerisinde sunulmadığı gibi Sayıştay tarafından da genel uygunluk bildirimleri altı ay içerisinde parlamentoya gönderilmemekte yada bazen hiç gönderilmemektedir. Bu durumda, hesap verme sorumluluğu gelecek yıllara ötelenmekte ve anlamını yitirmektedir.

Diğer taraftan, 93. Maddedeki sürelerle uyulmuş olsa bile, kesin hesap kanun tasarıları ve genel uygunluk bildirimlerinden elde edilen sonuçların bir sonraki yıl bütçe hazırlık sürecine aktarılamaması riski bulunmaktadır. Bahsi geçen riski bir örnek ile açıklamak gerekirse;

Örneğin 2010 yılı kesin hesap tasarısının meclise sunulması için 31.12.2011 sonuna kadar süre bulunmaktadır. Sayıştay da genel uygunluk bildirimini 6 ay içerisinde sunma yetkisine sahip olduğundan, 2012 haziran sonuna kadar bir süreye sahip olacaktır. Bu durumda 2010 uygulama sonuçlarının 2011 bütçesi hazırlık sürecinde hiçbir şekilde kullanılamaması gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu konuda Sayıştay 2009 yılı faaliyet raporunda yer alan "Devlet Bütçesinin 2006 yılına ilişkin kesin hesap denetimi 2008 yılında tamamlanarak, hesapların uyum içerisinde olduğuna ilişkin uygunluk bildirimi 2009 yılı başında Cumhuriyet Meclisine sunulmuştur" ifadesi de durumun vehametini ortaya koymaktadır.

ÖNERİ: Kesin hesap kanun tasarıları ve genel uygunluk bildirimlerinin parlamentoya sunulma süreleri konusunda anayasada değişiklik yapılarak, kesin hesap kanun tasarılarının yeni yıl bütçe kanunu tasarısı ile birlikte parlamentoya sunulması ve görüşülmesi yönünde düzenleme yapılmalıdır.

8.1.2. Sayıştay'ın Bağımsızlığı

Yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı uluslararası alanda uzunca zamandır tartışılan konuların başında gelmekte olup, olmazsa olmaz koşul olarak kabul edilmektedir. Buna göre, yüksek denetim kurumları hem denetlenen kurumlardan bağımsız olmalı hem de her türlü dış müdahaleden uzak olmalıdır. Bağımsızlığa yapılan vurgu çerçevesinde örneğin Letonya Anayasası'nın 87. Maddesinde, Sayıştay'ın bağımsız bir kurum olduğu ifade edilmektedir.

Bağımsız denetim anlayışı yüksek denetimin anayasası olarak kabul edilen Lima Deklarasyonunda ana amaçlardan biri olarak kabul edilmiştir. Deklarasyonda bunun için bir takım ilkeler benimsenmiş olmakla birlikte, INTOSAI'nin Mexico'daki XIX. Kongresinde de “Bağımsızlığa İlişkin Mexico Deklarasyonu” başlıklı belge kabul edilmiştir. Ayrıca, INTOSAI Denetim Standartlarında da Sayıştayların bağımsızlığına ilişkin belirlemeler yapılmıştır.

Yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı ile ilgili ilkeler çerçevesinde KKTC Sayıştayının durumu aşağıda ele alınmaktadır.

Sayıştay Kanunu'nun 5.maddesinde “Sayıştay'ın bağımsız bir kuruluş olduğu” hüküm altına alınmaktadır.

❖ *Denetçilerin Bağımsızlığı*

Başkan ve üyelerinin bağımsızlığı konusunda ise Anayasanın 132. Maddesinde ve Sayıştay Kanununun 8 ve 9. Maddelerinde düzenleme yapılmaktadır. Buna göre:

- Anayasa Madde 132: “....Sayıştay'ın başkan ve üyelerinin nitelikleri, atanmaları, kuruluş ve işleyişi yasa ile düzenlenir.”
- Madde 8: Sayıştay Başkan ve üyelerinin görevlerine son verme ve disiplin işlemleri bir Yüksek Mahkeme Yargıcına uygulanan aynı sebepler ve tarzda Yüksek Adliye Kurulunca yapılır. Bu şekilde yapılan işlemler hakkında Meclise ve Bakanlar Kurulu'na bilgi verilir.
- Madde 9: Sayıştay Başkanı ve üyeleri azlolunamaz ve bu Yasanın 8'inci madde kuralları saklı kalmak koşuluyla kendileri istemedikçe mecburi emeklilik yaşı altmıştır. Ancak, rüşvet, hırsızlık, sahtekarlık, dolandırıcılık, görevi kötüye kullanma, hileli iflas gibi yüz kızartıcı bir suçtan dolayı kesin hüküm giymiş olan Sayıştay Başkan ve üyelerinin görevleri kendiliğinden sona erer ve Yüksek Adliye Kurulu tarafından gerekli işlemler yapılır. Görevini sağlık bakımından yerine getiremeyeceği tam teşekküllü resmi sağlık kurulu raporuyla kesin olarak anlaşılanların görevleri sona erer ve Yüksek Adliye Kurulunca gerekli işlemleri yapılarak, Meclise bilgi verilir.

Başkan ve üyeler dışında denetçilerin de bağımsız olmaları Sayıştay'ın bağımsızlığına güç katacaktır. Bu konuda INTOSAI standartlarında Sayıştay ve denetçinin bağımsız olması gerektiği ifade edilmektedir. (Standart 2.2.2) KKTC Sayıştay Kanunu'nun 15.maddesinde, Sayıştay Başkanı'nın denetçilerin denetimlerini bağımsız ve tarafsız bir biçimde yerine getirmelerini sağlamak şeklinde görevi bulunmaktadır. Bu hüküm dışında Sayıştay Denetçilerinin bağımsızlıkları ve buna ilişkin teminatları konusunda herhangi bir düzenleme

bulunmamaktadır. Bu konuda Letonya Sayıştay Kanunu'nun 32-43. Maddeleri arasında denetçilerin nitelikleri, sosyal ve ekonomik hakları gibi düzenlemelere yer verilmektedir. İzlanda Sayıştay Kanunu'nun 3. Maddesinde Sayıştay'ın bağımsız bir kurum olduğu ifade edilmekte olup, madde devamında denetçilerin de denetledikleri kurumlardan tamamen bağımsız oldukları hüküm altına alınmaktadır. Hırvatistan Sayıştay Kanunu'nun dördüncü maddesinde, denetimlerin bağımsız denetçiler tarafından yerine getirileceği belirtilmektedir.

Sayıştay tarafından denetlenecek konuların seçimi, planlanması gibi konularda ise kanunun 15.maddesinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre; “.....Başkan, Sayıştay denetçilerinin denetimlerini, bağımsız ve tarafsız bir biçimde yerine getirmelerini sağlar. Denetim görevinin planlanması, programlanması ve yerine getirilmesi süresince hiçbir şekilde talimat almaz. Görevine uygun olarak önceliklerinin belirlenmesi, yapılacak işin programlanması ve gerçekleştireceği denetime uygun metotların seçilmesi konularında bağımsız hareket eder.....”

Sayıştay denetimleri sırasında ihtiyaç duyulan bilgiye erişim konusunda ise kanunun 4. Maddesinde düzenleme yapılmıştır. Buna göre;

- Sayıştay, bu Yasa ile ve diğer yasalar ile yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında bakanlık, daire, kurum veya kuruluşlarla, kaymakam, sayman veya diğer sorumlularla doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter veya kayıtları göndereceği görevliler vasıtasıyla görmeye veya dilediği yere getirmeye ve sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili personeli çağırmaya bakanlık, daire, kurum, kuruluş veya kaymakamlıklardan temsilci istemeye yetkilidir.
- Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, yerel kuruluşlar ve bütün resmî daire, kurum ve kuruluşlarla diğer gerçek ve tüzel kişilerden, bankalar dahil, isteyebilir.
- Sayıştay denetimine giren daire, kurum ve kuruluşların işlemleri ile ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri ve hizmetleri görevliler veya görevlendireceği bilirkişiler tarafından işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir.
- Yukarıdaki (1). ve (2). fıkralarda belirtilen ilgililer bu madde kurallarına aykırı davranışları halinde suç işlemiş olurlar ve mahkumiyetleri halinde aylık asgari ücretin on katına kadar para cezasına veya üç yıla kadar hapis cezasına veya her iki cezaya birden çarptırılabilirler.

❖ *Denetim Sonuçlarının Kamuoyu İl Paylaşımı*

Sayıştay Kanunu'nun 3. Maddesinin dört ve beş numaralı fıkralarında “Gerektiğinde malî işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemleri hakkında Meclise ve Bakanlar Kuruluna rapor verir. Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlarda Meclise ve

Bakanlar Kuruluna rapor verir.” Söz konusu madde çerçevesinde Sayıştay her konuda parlamentoya rapor sunabilme yetkisine sahip olup, raporların kamuoyu ile paylaşımı son derece önemlidir. Bu konuda INTOSAI Denetim Standartlarında; Sayıştay, görevlerini yürütme organından bağımsız bir biçimde yerine getirmekle yetinmeyip bunu açıkça kamuoyuna göstermelidir ki; görevi ve bağımsız konumu toplumda iyi anlaşılabilirsin (INTOSAI Denetim Standardı 2.2.23) Bu çerçevede, Sayıştay Kanunu’nun çeşitli maddelerinde, üretilen raporların parlamentoya gönderileceği yönünde düzenleme bulunmakla birlikte, bunların kamuoyu ile paylaşılması yönünde bir düzenleme bulunmamaktadır. 2007 yılından itibaren düzenlenen yıllık Sayıştay faaliyet raporlarında da sadece raporların isimlerine yer verilmektedir. Ancak bunların içeriği incelenememekte, basın açıklaması benzeri bir uygulama da bulunmamaktadır. Bu durumda raporlarda yer alan hususlarla ilgili kamuoyu baskısı oluşturulmadığı gibi mali saydamlık ilkesinin gereği yerine getirilememektedir. Bu konuda Letonya uygulamasında, Sayıştay’ın kamu kurum ve kuruluşları ilgili yıllık denetim sonuçları resmi gazetede yayınlanmaktadır.(Sayıştay Kanunu 7. Bölüm)

❖ *Denetim Sonuçlarının Takibi*

Sayıştay Kanunu’nun 15.maddesinin ikinci fıkrasında denetim süreci tanımlanmış olup, denetim raporlarındaki tavsiyelerin kurumlarca gerçekleştirilmesine yönelik izleme mekanizmasından bahsedilmektedir. Maddenin devamında denetim sürecine ilişkin hususların ilgili yasal düzenlemeler ve genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları çerçevesinde hazırlanacak yönergede, rehber ve el kitaplarında belirtileceği ifade edilse de, bu konuda yönerge bulunmamaktadır. Mali ve performans denetimlerine ilişkin hazırlanan denetim rehberleri taslaklarında ise izleme süreçlerine ilişkin yeterli düzenlemeler bulunmamaktadır. Diğer taraftan, Kıbrıs Meclisi sürekli komiteleri arasında yer alan ve Sayıştay raporlarını görüşmek ve değerlendirmek görevi olan “ekonomi, maliye, bütçe ve plan komitesi”nin izleme sürecine ilişkin bir düzenlemesi bulunmamaktadır. Söz konusu komitenin iş yoğunluğu dolayısıyla Sayıştay raporlarına yeterince zaman ayıramaması dolayısıyla Haziran 2010’da geçici özel komite kurulmuştur. Ancak bu komitenin de Sayıştay raporlarında yer alan önerilerin hayata geçirilme durumlarına ilişkin izleme konusunda bir düzenlemesi bulunmamaktadır. Bu konuda İzlanda uygulamasında, mali denetim raporlarında yer alan önerilerle ilgili bir yıl sonra, performans denetim raporlarındaki önerilerle ilgili de 3 yıl sonra izleme raporları üretilmektedir.

❖ *Sayıştay Bütçe Teklifinin Sunumu*

Sayıştay Kanunu’nun 38. Maddesine göre, “Sayıştay genel bütçe içinde kendi bütçesiyle yönetilir. Başkanlıkça, Meclis Başkanlığına sunulan Sayıştay bütçesi, genel bütçe yasası, tasarısına ithal edilmek üzere Meclis bütçesiyle birlikte Maliye Bakanlığına gönderilir.” şeklindedir. Söz konusu hüküm gereği Sayıştay

bütçe teklifi, Maliye Bakanlığı tarafından bütçe tekliflerinin birleştirilmesi sırasında bakanlığa gönderilmektedir. Bir başka ifade ile, Sayıştay bütçe teklifi, diğer kurumların bütçe tekliflerinin Maliye Bakanlığı tarafından birleştirilip parlamentoya gönderilmesinde sonra doğrudan parlamentoya gönderilmemektedir. Bu durum, yürütme organının Sayıştay bütçesine müdahale riskini gündeme getirmekte, mali açıdan bağımsızlık ortadan kalkmaktadır. Bu konuda Malta Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay bütçe teklifinin doğrudan parlamento komitesine gönderildiği, hatta ödeneklerin yetersiz kalması durumunda hesaplanan ek ödeneklerin komiteye oradan da meclis genel kuruluna sunulabileceği hükmü bulunmaktadır.

❖ *Denetçi Kadrosu*

Sayıştay'ın sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirebilmesi için yeterli kaynaklarla donatılmış olması gerekir (INTOSAI Denetim Standardı 2.2.17) Ayrıca Sayıştay'ın görevini yerine getirmesini engelleyecek herhangi bir kaynak tahdidi veya diğer tahditler, Sayıştay'ın yasama organına rapor edeceği uygun konular olacaktır. (INTOSAI Denetim Standardı 2.2.18) Diğer taraftan, Sayıştaylar için genel şartlar bölümünde, denetim için yeterli sayıda personelin istihdam edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. (INTOSAI Denetim Standardı 2.1.15) Bu çerçevede, Sayıştay Kanunu'na ekli birinci cetvelde olması gereken Sayıştay denetçi kadro sayısı 64 olarak belirtilmektedir. Ancak söz konusu kadro sayısına hiçbir zaman ulaşılammıştır. Bu çerçevede son beş yıllık periyot incelendiğinde denetçi sayısının ortalama yirmi civarında olduğu ve bu sayısında sürekli azalış eğiliminde olduğu görülmektedir. Diğer taraftan, Sayıştay'ın düzenlilik denetimi yanında performans denetimi yapacak olması, Rekabet Kurumu, Belediye Şirketleri gibi kuruluşların denetim alanına ilave edilmesi gibi durumlar dolayısıyla mevcut denetçi sayısı yetersiz kalmaktadır. Bu bağlamda ihtiyaç duyulan kadroların ihdas edilmesi konusunda Sayıştay Başkanlığı genel bütçeli bir kurum olarak "Kamu Görevlileri Yasası"na bağlıdır. Söz konusu yasanın kapsam başlıklı 2.maddesinin birinci fıkrasında;

Bu yasa, devletin ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerektirdiği asıl ve sürekli görevlerde çalışan genel ve katma bütçelerden veya bunlara bağlı döner sermayelerden maaş alanlara uygulanır.

Bu kurumlarda sözleşmeli veya geçici personel olarak çalıştırılanlar hakkında bu yasada öngörülen özel kurallar uygulanır." Denilmektedir.

Aynı maddenin devamında ise bazı meslek grupları ve kurumlar için ayrı bir düzenleme yapılmaktadır. Buna göre:

Yargıçlar, savcılar, başmukayyit, Sayıştay başkan ve üyeleri ile Kamu Hizmeti Komisyonu başkan ve üyeleri hakkında kendi özel yasa kuralları uygulanır.

Güvenlik Kuvvetlerine bağlı subay, astsubay, erbaş ve erler ile Güvenlik kuvvetlerinde görev yapan sivil kamu görevlileri hakkında kendi özel yasa kuralları uygulanır.

Sivil Savunma Teşkilatı personeli, Elektrik kurumu personeli, Vakıflar Personeli ve din görevlileri hakkında kendi özel yasa kuralları uygulanır.
Emniyet mensupları ve öğretmenler hakkında da kendi özel yasa kuralları uygulanır.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri (Yönetim, gözetim ve denetim) yasası kapsamına giren kurumlarda görev yapan personel bu yasa ve Emeklilik Yasası kapsamı dışında olup, haklarında kendi özel yasa kuralları uygulanır.

Kanunun 57.maddesinde ise kadroların nasıl hazırlanması gerektiği tanımlanmaktadır. Buna göre;

“Bu yasaya bağlı kurumların genel yönetim ilkelerine göre yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerektirdiği asıl ve sürekli görevlerin etkinlik ve verimlilikle yerine getirilmesi amacıyla kurumlar için teknik kurullarca hazırlanan kadro cetvelleri ile hizmet şemaları Personel Dairesi, Devlet Planlama Örgütü, Maliye işleriyle görevli Bakanlık ve ilgili kurumun birer temsilcisinden oluşan bir kurulca ele alınarak gerekli düzenlemeler yapılır ve Bakanlar Kurulu'na iletilir.

Bakanlar Kurulu'nca onaylanan kadro cetvelleri ve hizmet şemaları yasal bir statüye kavuşturulmak üzere Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Meclisine sunulur.”

Kanunun 59. Maddesinde ise açık kadroların doldurulması konusunda düzenlemelere yer verilmektedir. Buna göre:

Bu yasaya bağlı kurumlar, personel atanmasına gerek gördükleri açık kadro sayılarını, sınıf ve derecelerini Maliye işleriyle görevli Bakanlığın açık kadronun doldurulmasına mali açıdan engel bulunmadığını öngören uygunluk bildirimini almak koşuluyla, Kamu Hizmeti Komisyonu'na bildirirler, Maliye işleriyle Görevli Bakanlıktan uygunluk bildirimini alınmadıkça, Kamu Hizmeti Komisyonu'nca bu Yasanın 60. ve 61'inci madde kuralları çerçevesinde herhangi bir işlem yapılmaz.

Ancak derece yükselmelerinde açık kadronun bulunmamasına rağmen bu Yasanın 58'inci maddesinin (4)'üncü fıkrasının (B) bendi kuralları çerçevesinde kadro fazlası olarak atamanın yapılabilmesi için sınav sonuçlarının açıklanmasından sonra Maliye İşleriyle Görevli Bakanlıktan uygunluk görüşü alınması zorunludur. Maliye İşleriyle Görevli Bakanlıktan uygunluk görüşü alınmadıkça Kamu Hizmeti Komisyonunca bu Yasanın 60'inci ve 61'inci madde kuralları çerçevesinde herhangi bir işlem yapılamaz.

Kamu Görevlileri Yasası'nın kapsam maddesinde Sayıştay Başkan ve Üyeleri ile birçok kurumun kendi yasaları çerçevesinde uygulamalara tabi olduğu belirtilmesine rağmen, Sayıştay denetçileri konusunda ayrı bir düzenlemeye gidilmemiştir. Bu çerçevede Sayıştay Başkanlığı ihtiyaç duyulan denetçi kadrolarının doldurulması konusunda Maliye Bakanlığı'na çeşitli tarihlerde başvursa da çoğunlukla olumlu sonuç alınamamaktadır. Bu durum, Sayıştay'ın ihtiyaç duyduğu denetim kadrosu konusunda yürütme organına bağımlı kalmasına sebep olduğu gibi, bu alanda yürütme organının kontrol veya yönlendirmesi riskini beraberinde getirmektedir.

❖ *Denetçilerin Mesleğe Alınması, Atanma, Terfi ve Teminatl*

Kadro yapısında yaşanan problemin benzeri, Sayıştay Denetçiliğine başvuru, sınav şekli, atanma, terfi ve özlük hakları gibi konularda da yaşanmaktadır. Buna göre, Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay meslek mensuplarının tanımlanmasına yönelik bir düzenleme bulunmamakta, kanunun 5. Maddesi ile Sayıştay'ın başkan ve iki üyeden oluştuğu hüküm altına alınmaktadır. Başkan ve üyelerin seçilmeleri, atanmaları, görevleri, nitelikleri ve görevlerine son verilebilme durumlarına yönelik olarak kanunun 6, 7, 8 ve 9. Maddelerinde düzenlemeler yapılmaktadır. Bunun dışında Sayıştay'da görev yapan denetçiler ve idari personel konusunda ise kanunun 5. Maddesinin üç ve dördüncü fıkralarında da "Sayıştay'da yeterli sayıda denetici ve idari personel bulunacağı" ifade edilmektedir. Kanunun 14. Maddesinde ise denetçilerin görevlerine yer verilmektedir. Bunun dışında, denetçilerin atanma, disiplin, terfi, özlük hakları gibi konularda ise Kanunu'nun 40. Maddesine kamu görevlilerine uygulanan mevzuata göre düzenleneceği ifade edilmektedir.

Kamu görevlilerine uygulanan "Kamu Görevlileri Yasası" kapsam dışında olanlar hariç tüm kamu personeline yönelik işlemleri kapsamaktadır. Sayıştay denetçiliği de söz konusu kanun kapsamı dışında olmadığından diğer meslek grupları ile aynı değerlendirilmekte, genel kamu görevlisi tanımı içerisinde yer almaktadır. Bir başka ifade ile, Kamu Görevlileri Yasası'nın 63. Maddesine göre Kasım 2005'te hazırlanan "Kamu Görevlileri Sınav Tüzüğü" çerçevesinde sınav yapılmaktadır. Söz konusu tüzükte hizmet sınıfları itibariyle ihtisas sınavlarının yapılacağı belirtilse de Sayıştay Denetçiliği şeklinde ayrı bir sınıf bulunmadığından, yapılan sınavlar içerik olarak yeterli ölçümü sağlamaktan uzaktır. Oysa ki, Yüksek Denetim Kurumlarında istihdam edilecek denetçilerin nitelik olarak diğer kamu görevlilerinden farklı bir konumda oldukları Lima Deklarasyonunda şu şekilde ifade edilmektedir. "Yüksek Denetleme Kurumları'nın üye ve denetçileri, görevlerini tam anlamıyla yerine getirmek için gereken nitelik ve ahlaka sahip olmalıdırlar. Yüksek Denetleme Kurumları'na denetçi alımında, ortalama üstü bilgi ve yeteneğe ve yeterli profesyonel deneyime gerekli önem verilmelidir. Denetçilerin üstün kalitesini sağlamak için, ücretler bu tür bir görevin özel gereklerine yaraşır olmalıdır." Mesleğe alınmada yaşanan problemin yanı sıra terfi ve özlük hakları gibi konularda da mesleği güvence altına alan ve cazip kılan spesifik düzenlemeler bulunmadığından Sayıştay içerisinde çalışma huzuru bozulabilmekte, yüksek denetim anlayışına uymayan bir personel yapısı ortaya çıkmaktadır.

ÖNERİ: *Sayıştay'ın bağımsızlığının güçlendirilmesi adına;*

- Başkan ve üyelerin bağımsızlığına yönelik teminatın benzeri Sayıştay Denetçileri için de kanunda düzenlenmelidir.
- Denetimlerde şeffaflığın sağlanması için Sayıştay raporlarının tümünün

kurum internet sitesinde yayınlanması konusunda düzenleme yapılmalıdır. Ayrıca, üretilen raporlarda yer alan bulgu ve önerilerin kurumlarca hayata geçirilme durumlarına yönelik izleme sürecinin hangi usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirileceği açık bir şekilde belirlenmelidir.

- Sayıştay'ın mali açıdan bağımsızlığının güvence altına alınabilmesi için bütçe teklifinin, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan bütçe kanun tasarısının parlamentoya sunulmasından sonra yasama organına gönderilmesi konusunda düzenleme yapılmalıdır.
- Sayıştay'ın ihtiyaç duyduğu denetçi kadrolarının temin edilmesi konusunda diğer kurumlardan farklı bir kadro ihdas mekanizmasına sahip olması yönünde düzenleme yapılmalı, bu konuda yürütme organı yerine yasama organı kontrol sürecine dahil olmalıdır. Ayrıca kamu personel yapısı içerisinde kariyer meslek grubu tanımlaması yapılarak Sayıştay Denetçiliği bu kapsamda değerlendirilmelidir. Buna paralel olarak denetçiliğin gerektirdiği spesifik konularda sınav usul ve esasları belirlenmeli, mesleğe kabul edilen denetçiler için düzenlenecek eğitimler, eğitimler sonucunda düzenlenecek sınavlar, atanma, terfi, sicil ve özlük hakları gibi konuların Sayıştay Kanunu ile düzenlenmesi sağlanmalıdır.

8.1.3. İnsan Kaynakları Yönetimi ve Örgütsel Yapı

Sayıştay organizasyon yapısı içerisinde yer alan üyeler başkan yardımcı olarak görev yapmaktadırlar. Denetçiler kendisine verilen görevler doğrultusunda düzenlilik ve pilot çalışmalarla sınırlı kalan performans denetimleri yapmaktadırlar. Bunlara ilave olarak genel uygunluk bildirimlerinin hazırlanması gereken dönemlerde bu görev kime/kimlere tevdi edilmiş ise bu kişiler uygunluk bildirimlerini hazırlamaktadırlar. Bahsi geçen harcama sonrası denetimlerde herhangi bir grup yapılması benzeri bir uygulama bulunmamaktadır. Bu konuda INTOSAI Denetim Standartlarında (2.1.17) “*Her denetçinin denetimin her alanında uzmanlaşmış olmasının gerekmediği, belirli bir denetimde görevlendirilen grubun topluca bu işin gerektirdiği beceri ve deneyime sahip olması*” ilkelerine vurgu yapılmaktadır. Bu açıdan Letonya uygulaması incelendiğinde, Sayıştay Kanunu'nun 13. Maddesinde denetimlerin gruplar itibarıyla yerine getirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede mevcut durumda, beş adet denetim, bir adet metodoloji grubu ile faaliyetlere devam edilmektedir. İzlanda'da ise 24 kişiden oluşan mali denetim grubu, 14 kişiden oluşan performans denetim grubu yanında mali yönetim ve bilgi sistemleri, dış ilişkiler gibi destek grupları bulunmaktadır. Kanunun devam eden 14-21 maddeleri arasında da grupların çalışma süreçleri ve sorumlulukları hakkında düzenlemeler yapılmıştır.

Harcama sonrası denetimler yanında, Sayıştay tarafından emeklilik ve özlük işlemleri, sübvansiyon ve/veya teşvik işlemleri ile ilama bağlı borçların kontrolü konularında her yıl harcama öncesi denetimler yapılmaktadır. Bu konuda Lima Deklarasyonunda:

“Harcama öncesi denetim Yüksek Denetleme Kurumu veya diğer denetim kurumlarınca yürütülebilir.”

Yüksek Denetleme Kurumu’nun harcama öncesi denetimi, hasarı oluşmadan önce engelleyebilme avantajına sahiptir, ancak büyük miktarda iş yükü yaratma ve kamu hukukunda sorumlulukları bulanıklaştırma gibi dezavantajları vardır. Yüksek Denetleme Kurumu’nun harcama sonrası denetimi, hesap vermekle yükümlülerin sorumluluklarını vurgular, yol açılan hasarın tazminini sağlayabilir ve ihlallerin tekrarlanmasını engelleyebilir.

Bir Yüksek Denetleme Kurumu’nun ön denetim yapıp yapmayacağını, her bir ülkenin hukuki durumu, koşul ve gereksinimleri belirler. Harcama sonrası denetim, harcama öncesi denetim yapıp yapmamasından bağımsız olarak, her Yüksek Denetleme Kurumu’nun vazgeçilmez bir görevidir.” Denilmektedir.

Harcama öncesi denetimler sonucunda bir takım olumsuzluklar önceden giderilebilmekle birlikte, söz konusu denetimlerden emeklilik işlemleri ile ilgili olarak sabit üç denetçi görevlendirilmiştir. Denetçi sayısının yetersiz olduğu bir ortamda toplam denetçilerin % 15’inin (20 denetçinin 3 tanesi) harcama öncesi denetimde istihdam edilmesi ile Sayıştay’ın esas fonksiyonu olan harcama sonrası denetimlerin yeterli düzeyde gerçekleştirilememe riski meydana gelmektedir.

ÖNERİ: Denetçi sayısındaki artışa paralel olarak, bütçe türleri ve denetim türleri itibariyle uzmanlık grupları oluşturulmalıdır. Ayrıca harcama öncesi denetimlerin de ilgili kurumlar bünyesinde oluşturulacak birimler tarafından yapılması yoluna gidilmelidir.

8.1.4. Performans Denetimi

Performans denetimi yetkisi, 2008 yılında Sayıştay Kanunu’na eklenen hüküm ile gündeme gelmiştir. Buna göre:

“Sayıştay mali denetim yapmaya yetkili olduğu alanlarda hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını da denetler. Denetim ile ilgili usul ve esaslar, Sayıştay tarafından hazırlanacak, Bakanlar Kurulunca onaylanacak ve Resmi Gazete’de yayımlanacak bir tüzükle düzenlenir.”

Maddeye göre, performans denetimine ilişkin usul ve esaslar, Sayıştay tarafından hazırlanacak ve Bakanlar Kurulunca onaylanacak bir tüzükle belirlenecektir. Sayıştay Kanunu'na eklenen düzenleme ile, yasama organı Sayıştay'a performans denetimi yapma yetkisi vermekte ancak bunun hangi şekilde yapılacağının tespitinde karar organı olarak yürütmeyi yetkilendirmektedir. Bu hali ile Sayıştay bir taraftan yasama organı adına yürütmeyi denetlemekte iken, bir taraftan da denetiminin kurallarını Yürütme organının belirleyebilmesi gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Bu durum, Sayıştay denetimine yürütme organının müdahale etme riskini meydana getirdiği gibi, Sayıştay'ın bağımsızlığını da tehlikeye atmaktadır. Bu konuda örneğin Malta Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay'ın kamu kaynaklarının verimli, etkin, tutumlu kullanılıp kullanılmadığını denetler ifadesine yer verilmektedir. Benzer şekilde Letonya Sayıştay Kanunu'nun ikinci bölümünde, Sayıştay'ın uluslararası denetim standartları çerçevesinde mali ve performans denetimleri gerçekleştireceği hükmüne yer verilmektedir. İzlanda uygulamasında ise Sayıştay'ın performans denetimleri yapabileceği ifade edilmektedir. (Sayıştay Kanunu Madde 9)

ÖNERİ: Performans denetimi yetkisi konusunda Sayıştay Kanunu'nda değişiklik yapılarak, denetimin usul ve esaslarının Bakanlar Kurulunca onaylanacak bir tüzük ile değil, doğrudan Sayıştay tarafından hazırlanacak yönetmelik ile belirlenmesi yoluna gidilmelidir.

8.1.5. Sayıştay Denetim Rehberleri

Sayıştay tarafından yürütölen denetimlerde standart bir yol haritasının belirlenmesi açısından, uluslararası standartlara göre denetim rehberlerinin hazırlanması son derece önemlidir. Bu konuda INTOSAI standartlarına göre, "Sayıştay denetiminin yürütölmesine ilişkin olarak el kitapları, yazılı direktifler ve rehberler hazırlaması" gerekliliğine vurgu yapılmaktadır.(Standart 2.1.13) Bu konuda Sayıştay Kanunu'nun 15. Maddesinin 2. Fıkrasında "Denetim sürecine ilişkin hususlar, ilgili yasal düzenlemeler ve genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları çerçevesinde hazırlanacak yönergede, rehber ve el kitaplarında belirtilir." Hükmüne yer verilmektedir. Denetim rehberlerinin hazırlanması konusunda İngiltere Sayıştayından eğitimler alınmış ve taslak rehberler hazırlanmıştır. Ancak mevcut durumda bunlar taslak olarak beklemektedir.

ÖNERİ: Düzenlilik ve performans denetimi taslak rehberleri bir an önce nihai hale getirilmeli, uygulamada yaşanan sorunlara göre güncellenmelidir.

8.1.6. Sayıştay Bulguları ve Raporlama Süreci

Sayıştay tarafında gerçekleştirilen mali ve hukuka uygunluk denetimleri sonucunda düzenlenen raporlar Bakanlar Kurulu ve Meclise sunulmaktadır. Sayıştay Kanunu’nun 3. Maddesine göre denetimler sırasında tespit edilen yasa dışı işlemler Başsavcılığa bildirilmektedir. Başsavcılık, 72/1991 sayılı Hukuk Dairesi Yasası ile oluşturulmuş olup, yasanın 8.maddesine göre Başsavcı Hukuk Dairesi’nin başkanı olarak görev yapmaktadır.

Sayıştay Kanunu’nun 10. Maddesinde “Hesap vermesi gerekenlerin hesaplarını inceleyip, bu hususta raporu hazırlar ve icabı halinde durumu Başsavcılığa ihbar eder....” Denilmektedir.

22. Madde ise “Sorumlularca gelir, gider, mal ve kıymetlerin mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediğinin Sayıştay tarafından saptanması halinde sorumlular, durumun kendilerine Sayıştay’ın yapacağı bildirim tarihinden başlayarak üç ay içinde sorumlu tutuldukları miktarı devlete veya bağlı bulundukları kuruma ödemekle yükümlüdürler.... Sayıştay’ca yapılan saptamalar, sorumlulara Maliye Bakanlığına ve gerekli yasal kovuşturma yapılmak üzere Başsavcılığa bildirilir....” Denilmektedir.

Yine aynı kanunun 37. Maddesinde “ İnceleme ve denetleme sırasında hesap ve işlemlerden mevzuata uygun görülmeyenler Sayıştay’ca gerekli görülenler hakkında Sayıştay mütalaasıyla birlikte bir rapor Meclise ve Bakanlar Kuruluna sunulur.” Denmektedir.

Denetimlerin gerçekleştirilmesi sırasında tespit edilen usulsüzlük, kamu zararı ve suç unsuru taşıyan durumlar Başsavcılığa bildirilmekte ve oradan gelecek cevaba göre işlem yapılmaktadır. Sayıştay’ın yargı fonksiyonu olmadığından harekete geçirilen bu süreç sağlıklı bir şekilde işlememektedir. Çünkü, kamu zararı ve usulsüzlük gibi durumlarda, Başsavcılık değerlendirmesi çoğunlukla geciktiği gibi, mali konuların ayrı bir uzmanlık alanı olması dolayısıyla zaman zaman çelişkili kararlar ortaya çıkabilmektedir. Diğer taraftan, kamu zararı ve usulsüzlük konularında Başsavcılığın kararı yapılacak uygulamaya esas teşkil edeceğinden Başsavcılık Sayıştay’ın üzerinde ve nihai karar organı olarak hareket etmektedir.

Denetimler sonucunda düzenlenen raporlar, kanunun 27. Maddesine göre incelenmek üzere başkan tarafından üyelerden birine gönderilir. Üye tarafından yapılan incelemenin ardından taslak denetim raporunun bir nüshası, Başkan tarafından ilgili kamu idaresine gönderilir. Denetlenmiş olan kuruluşun, denetim sonuçları hakkında yorum beyan etme hakkı vardır. Denetlenmiş olan kamu idaresinin yöneticisi, bu taslak raporu teslim aldıktan itibaren onbeş gün içerisinde denetim sonuçları veya bu sonuçların sunumu hakkında yorum beyan edebilir. Nihai denetim raporunda, yönetici tarafından yapılan yorumlar göz önünde bulundurulur. Onbeş gün zarfında gelecek yanıtın gelip gelmemesine bakılmaksızın Başkan nihai denetim raporlarını, Meclise veya ilgili kamu idarelerine gönderir.

Denetim raporlarının üye tarafından hangi usul ve esaslar içerisinde inceleyeceği, değişiklik yapıp yapamayacağı, yaparsa durumun ne olacağı konusunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda, denetçi raporlarında yer alan tespitlerin rapordan çıkarılma riski gündeme gelmektedir ki bunu önleyen yada cezalandıran bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda yapılan görüşmelerde denetçi raporlarında yer alan bulguların zaman zaman rapordan çıkarılabildiği ifade edilmektedir.

ÖNERİ: Sayıştay tarafından tespit edilen kamu zararı ve usulsüzlük gibi konuların karara bağlanması süreci için Sayıştay yargılama yetkisine sahip olmalıdır. Bu çerçevede, mevcut üye sayısı artırılarak (örneğin toplam 5 üye) Sayıştay yargılama dairesi oluşturulmalıdır. Bu daire içerisinde rapor değerlendirme kurulu oluşturulmalı, kurulun çalışma usul ve esasları ayrıntılı olarak belirlenmelidir. (Yargı yetkisinin kabul edilmemesi durumunda) Kamu zararı ve usulsüzlük tespitleri doğrudan parlamentoya bildirilmeli ve nihai kararı Sayıştay için oluşturulan komisyon üyeleri vermelidir. Ayrıca, bir üye başkanlığında yeteri kadar denetçiden oluşan rapor değerlendirme kurulu oluşturulmalı, kurulun çalışma usul ve esasları ayrıntılı olarak belirlenmelidir.

Sayıştay'lar yüksek denetim kurumları olarak yürütme organınca kullanılan kamu kaynakları hakkında parlamento adına denetim yapmaktadırlar. Bu çerçevede INTOSAI Denetim Standartlarında da Sayıştay'ın en önemli fonksiyonlarından birinin parlamentoya rapor sunmak olduğu belirtilmektedir. (Standart 2.2.5) Bu sebeptendir ki, parlamento bünyelerinde Sayıştay raporlarını görüşmek üzere özel komisyonlar kurulması gerekliliği üzerinde durulmaktadır. (Denetim Standardı 2.2.7) Böylece Sayıştay ile parlamento yakın işbirliği içerisinde hareket ederek birbirlerinin etkinliklerini artıracaklardır. Bu bağlamda, KKTC Meclisi içerisinde Sayıştay raporlarını görüşüp karara

bağlayarak meclis genel kuruluna sunmak üzere Ekonomi, Maliye, Bütçe ve Plan Komitesi oluşturulmuş olmakla birlikte, raporların komitede görüşülmesine müteakip hangi süreçlerin takip edileceği belirlenmiş değildir. Şöyle ki; iç tüzükte tüm komitelerle ilgili oluşum, çalışma usul ve esaslar gibi konular için ortak düzenlemeler yapılmış olmakla birlikte, Sayıştay raporları için ayrı bir düzenlemeye gidilmemiştir. Bir başka ifade ile, Sayıştay raporları neticesinde düzenlenen komite raporunda yer alan hususlarla ilgili kurumların nasıl bir yol izleyecekleri, izleme sürecinin nasıl gerçekleştirileceği, raporda yer alan hususların yerine getirilmemesi durumunda neler yapılması gerektiği gibi konular belli değildir.

Diğer taraftan, Ekonomi, Maliye, Bütçe ve Plan Komitesi iş yoğunluğu dolayısıyla Sayıştay raporlarını görüşmeye fırsat bulamamaktadır. Bu durum görüşülmeyi bekleyen rapor sayısının her geçen yıl artmasına sebep olmaktadır. Örneğin, komitede bekleyen rapor sayıları 2007 sonu itibarıyla 91, 2008’de 125, 2009’da 150 ve 2011 Ağustos itibarıyla 186’dır. Bu olumsuz gidişatı engellemeye dönük olarak Haziran 2010’da geçici komitenin kurulmuş olması iyi bir uygulama olmakla birlikte, bu komitenin de raporları görüştüktan sonra hangi usul ve esasları takip etmesi gerektiği ortaya konulmamıştır. Bu konuda Malta Sayıştayını denetim raporları için parlamento bünyesinde “Kamu Hesapları Komitesi” oluşturulmuştur. Bu komite, Sayıştay raporlarını görüşmekte ve kurum temsilcilerinin de savunmalarını aldıktan sonra önerilerin hangi sürelerde yerine getirileceği konusunda takvim belirlemektedir. Bu takvime göre de izleme süreçleri harekete geçirilmektedir. Ayrıca meclis iç tüzüğüne göre komite başkanının muhalefetten seçilmesi gerektiği hüküm altına alınmaktadır. Letonya’da ise parlamento bünyesinde oluşturulan “Kamu Harcamaları ve Denetimi Komitesi”nin temel fonksiyonu Sayıştay raporlarının görüşülmesi ve karara bağlanmasıdır.

ÖNERİ: Görevi sadece Sayıştay raporlarını görüşmek ve karara bağlamak olan sürekli bir komite oluşturulmalı, komitenin başkanlığını muhalefetten bir milletvekili yürütmeli ve komite raporları üzerine hangi süreçlerin takip edileceği net bir şekilde ortaya konmalıdır.

8.1.7. Sayıştay’ın Denetimi

Hesap verme sorumluluğu, tüm kurum ve kuruluşların kullandıkları kamu kaynağı ile ilgili olarak vatandaşa ve parlamentoya karşı temel bir yükümlülük olarak kabul edilmektedir. Sayıştaylar, yönetimin hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesinde ve bu sorumluluğun gereklerinin ne ölçüde yerine getirildiğinin değerlendirilmesinde kilit rol oynayan kurumlardır. Ancak aynı

zamanda kendi faaliyetlerinden dolayı da hesap verme sorumluluğunun gereklerini yerine getirmekle yükümlü kurumlardır. Bu hali ile Sayıştay tarafından yürütülen faaliyetlerin kontrol edilmesi hem hesap verme sorumluluğuna katkı sağlayacak hem de şeffaf bir denetim ortamı sağlayarak diğer kurumlara örnek olacaktır. INTOSAI Denetim Standartlarında, denetimde kalite sağlayıcı unsurlara sürekli vurgu yapılmış ve Sayıştay denetimlerinin kalitesinin, kendi bünyesindeki gözden geçirme faaliyetlerinin güçlendirilmesinin yanı sıra, çıktılarının bağımsız bir şekilde değerlendirilmesinin sağlanması ile geliştirilebileceği ifade edilmiştir.²⁸ KKTC Sayıştay'ı bu açıdan incelendiğinde, Sayıştay Kanunu'nda yüksek denetim kurumunun denetlenmesine yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır. Konu diğer ülke Sayıştay'ları açısından incelendiğinde Malta Sayıştay'ı parlamento bünyesinde oluşturulan Sayıştay Hesapları Komitesi tarafından denetlenmektedir. Benzer şekilde, Letonya Sayıştay'ı da parlamento tarafından atanan bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmektedir. (Sayıştay Kanunu Madde 45) İzlanda'da ise, parlamento başkanlık komitesi tarafından atanan denetçi tarafından Sayıştay hesaplarının denetleneceği ifade edilmektedir.(Sayıştay Kanunu Madde 5)

ÖNERİ: Sayıştay tarafından yürütülen faaliyetlerin denetlenmesi açısından parlamento bünyesinde bir komisyon oluşturulmalıdır.

8.2. YÜKSEK YÖNETİM DENETÇİSİ (OMBUDSMAN)

8.2.1. Bağımsızlık

Dünya genelinde ombudsmanların 'olmazsa olmaz' niteliği bağımsızlıktır. Bağımsızlık; hem organik bağımsızlığı yani idari ve mali özerkliğe sahip olmayı, hem de fonksiyonel bağımsızlığı yani nesnelliği ve tarafsızlığı içerir.

Ombudsmanın bağımsız bir kurum olarak nitelendirilebilmesi için; uygulanacak denetimin, diğer yönetsel denetim süreçlerinden farkının olması gerekir. Organik ve fonksiyonel anlamda yürütmeden bağımsız olmayan bir kurumun idare üzerinde yapacağı denetimin diğer idari denetim türlerinden farkı olmayacaktır. Dolayısıyla 'ombudsman denetimi' adı altında bağımsız, yurttaşlara güven veren bir denetimden söz edebilmek, ancak yürütmeden bağımsız olan bir yapılanmayla mümkündür. Kaldı ki; ombudsmanın yürütmeden bağımsız olması dahi yetmez, kendisini seçen parlamentodan da

²⁸ Hacı Ömer Köse, Sayıştay Denetiminin Denetlenmesi: Uluslararası Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme, Sayıştay Dergisi

bağımsız olması gerekir. Bunu sağlamanın ön koşulu ise, baş ombudsman ve ombudsmanların seçiminde nesnel ve evrensel ölçütlerin dikkate alınmasıdır. Avrupa Birliği Parlamenterler Meclisi'nin 1615 sayılı tavsiye kararı ve Yolsuzluğa Karşı Lima Beyannamesi ile ülkelere tavsiye edilen ombudsmanlık kurumunun dünya genelinde etkinlik ve saygınlık kazanmasındaki en önemli etken; 'şikâyet hakkı'nı kullanmak isteyen yurttaş için kamu bürokrasisinin dışında, yürütmeden tümüyle bağımsız, hızlı hareket etme yeteneklerine sahip, saygın bir mekanizmanın kurulmuş olmasıdır. Bunun en temel koşullarından biri de, bu kurumun siyasetten olabildiğince arındırılması, ombudsman seçiminin mümkün olduğunca siyasi tercihlerin dışında tutulmasıdır.

Gerek ulusal, gerekse uluslararası düzeyde saygınlık ve etkinlik kazanmış ülke ombudsmanlarının seçiminde söz konusu kaygı ve kuşkuları giderecek yöntemlerin uygulandığı bilinmektedir. Örneğin İspanya Ombudsmanı (El Defensor Del Pueblo) iki meclisli parlamentonun toplam üye sayısının beşte üç oranıyla seçilebilmektedir. Avusturya'da Anayasa'nın 148. maddesinin 2. fıkrası gereğince, Parlamento'da en çok oya sahip olan üç siyasal partinin belirleyecekleri birer kişi Ombudsman Kurulu'na (Board of Ombudsman) seçilmekte; maddenin 3. fıkrasına göre; Ombudsman Kurulunun sözcüsü rotasyon esasına göre her yıl değişmektedir. İlk dönem sözcülüğü, Parlamento'da en fazla üyeye sahip olan siyasal partinin seçtiği ombudsman (Volksanwalt: Halk Avukatı) tarafından yerine getirilmektedir. İsveç'te ombudsman, çift meclisli parlamentonun her iki meclisten eşit sayıda üyenin oluşturduğu bir kurulca oybirliğiyle seçilmektedir.

Bu nedenlerle ilk yapılması gereken parlamentoda çoğunluğu elinde bulunduran iktidar partisinin ve/veya partilerinin tercih ve beklentilerine göre seçim yapılacağı hususunda oluşabilecek kuşkuları ortadan kaldıracak anayasal düzenlemelerin yapılmasıdır.

ÖNERİ: Parlamentoda çoğunluğu elinde bulunduran iktidar partisinin ve/veya partilerinin tercih ve beklentilerine göre seçim yapılacağı hususunda oluşabilecek kuşkuları ortadan kaldıracak anayasal düzenlemeler yapılmalıdır.

8.2.2. Yetki Alanı

Ombudsmanın etkili olabilmesinin en temel koşullarından bir diğeri de yetki alanının genişliğidir. Yetki alanı genişliği ile ombudsmanın etkisi arasında doğrudan bir bağlantı vardır. İsveç, Norveç gibi ombudsmanların dünyanın en saygın ve etkili ombudsmanları arasında olmasında, yetki alanı dışında kalan çok az sayıda kişi, kuruluş ve fonsiyonun olmasının büyük payı vardır. Örneğin

İsveç ve Norveç’te silahlı kuvvetlerin (ordu) işlem ve eylemleri de denetlenmekte; Norveç’te söz konusu denetim için parlamento tarafından ayrıca bir askeri ombudsman seçilmektedir.

KKTC Anayasasının 114’ncü maddesine göre “Yargı organları ile dış politikayı ve ülke savunmasını ilgilendiren konular Yüksek Yönetim Denetçisinin yetki alanı dışındadır.” 38/1996 sayılı Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman) Yasası ile istisnalar, anayasal sınırlamaların da üstüne çıkarak aşırı bir biçimde genişletilmiştir.

Yasaya göre aşağıdaki konular Yüksek Yönetim Denetçisinin (Ombudsman) yetkisi dışındadır:

(A) Anayasa ve Yasaların aşağıda öngörülen makamlara ve kurumlara verdiği görev ve yetkiler:

- (a) Cumhurbaşkanı,
- (b) Cumhuriyet Meclisi,
- (c) Bakanlar Kurulu,
- (ç) Mahkemeler,
- (d) Hukuk Dairesi,
- (e) Kamu Hizmeti Komisyonu,
- (f) Sayıştay ve
- (g) Polis Örgütü.

(B) Dış politikayı ve ülke savunmasını ilgilendiren konular.

Cumhurbaşkanı, Cumhuriyet Meclisi, Bakanlar Kurulu ve mahkemeler ile Başsavcılık fonksiyonunu yürüten Hukuk Dairesinin adli ve yargısal nitelikteki eylem ve işlemlerinin ombudsmanın yetki alanı dışında tutulmasına ilişkin sınırlamalar bir ölçüde kabul edilebilir. Ancak yargısal bir fonksiyon icra etmeyen Sayıştay ile birer yönetsel kurum olan Kamu Hizmeti Komisyonu ve Polis Örgütünün istisnalar arasında bulunması anlaşılabilir bir durum değildir. Kaldı ki; mahkemeler ve Hukuk Dairesinin idari nitelikteki eylem ve işlemlerinin de Ombudsmanın yetki alanı içinde bulunması gerektiği görüşündeyiz. Daha net bir anlatımla; denetim yetkisi, sadece Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ve resen imzaladığı kararlar ve emirler ile yasama ve yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemlerle sınırlandırılmalıdır.

ÖNERİ: Ombudsmanın yetki alanına ilişkin istisnalar; Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ve resen imzaladığı kararlar ve emirler ile yasama ve yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin işlemlerle sınırlandırılmalıdır. Özellikle Kamu Hizmetleri Komisyonu ve Polis Örgütünün eylem ve işlemlerinin denetimi, mutlaka Ombudsmanın yetki alanı içine alınmalıdır.

8.2.3. İnsan Hakları

Çağdaş Ombudsman kurumlarının hemen hemen tamamının **insan hakları ihlallerine** ilişkin olarak denetim ve inceleme yetkisi vardır. idarenin her türlü eylem ve işlemleri ile tutum ve davranışlarının; *insan haklarına saygı*, yönünden de incelenmesi, araştırılması ve idareye önerilerde bulunulması, çağdaş ombudsman kurumlarının “*olmazsa olmaz*”larındandır. Gerek uluslararası konvansiyon ve sözleşmeler, gerekse bölgesel sözleşmeler (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi vb. gibi) çerçevesinde insan hakları denetimi yapılmaktadır. Bu ülkeler imzacı olarak bu sözleşmelere taraf olduklarından kontrol mekanizmalarına da dahildirler ve birçok Ombudsman kurumu kontrol mekanizmalarında muhatap birim olarak kabul edilmektedir. KKTC, siyasi tanınma sorunları dolayısı ile bu tür sözleşmelere akit taraf olarak katılmasa da birçok enstrüman (ILO Sözleşmeleri, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, BM’nin bazı uluslararası sözleşmeleri gibi) onay yasaları yolu ile mevzuata dahil edilmektedir.

ÖNERİ: Her ne kadar “yürürlükteki mevzuata ve mahkeme kararlarına göre” denetleme yapabilme yetkisinden hareketle KKTC Ombudsmanının, insan hakları konusunda -sınırlı da olsa- inceleme ve soruşturma yapması olanaklı ise de; mülteciler sorunu, azınlık haklarının korunması, işkence ve gayrı-insani muamelelere tabi tutulma gibi yakıcı sorunların incelenmesi ve soruşturulması açısından Ombudsmana insan hakları ihlalleri konusunda yasayla açık yetki verilmesinin büyük yararı olacağı kuşkusuzdur.

Ayrıca; Avusturya, İspanya, Portekiz ve Polonya ombudsman uygulamalarında olduğu gibi, kendi görev alanıyla ilgili yasaların iptali için Anayasa Mahkemesi’ne başvurma yetkisinin KKTC Ombudsmanına da verilmesi önerilir.

8.2.4. Ombudsmanla İdarenin Uyum İçinde Çalışması

Evrensel ombudsman uygulamalarındaki en önemli hususlardan biri de **ombudsmanla idarenin uyum içinde çalışmasıdır**. Kamu kurumları Ombudsman ile işbirliği içindedirler. Burada önemli olan nokta, kamu idaresinin Ombudsmanın araştırmalarına karşı uzlaşıcı bir tutum benimsemesidir. Eğer Ombudsman vaka araştırmalarında, kamu kuruluşlarında isteksizlik ve şüphe ile karşılaşır veya vardığı kararlar, öneriler ciddiye alınmazsa, hem ombudsmanın görevini yapması güçleşir; hem de kamuoyunun kamu idaresine olan güveni sarsılır.

38/1996 sayılı Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman) Yasasının 22. maddesine göre; soruşturmanın herhangi bir aşamasında veya raporda kişileri olumsuz etkileyebilecek nitelikte tespit ve ifadelerin bulunması halinde bu kişilerden savunma alınması ve bunun rapora eklenmesi şarttır. Bu görüş veya savunma eklenmeden rapor yayınlanması mümkün değildir. Savunma talep edilen kişilerin cevap vermede gecikmesi ve bu tür gecikmelerin önlenmesi için kurulan mekanizmanın sağlıklı çalışmaması gereksiz zaman kayıplarına ve soruşturmaların tıkanmasına neden olmaktadır. Aylarca hatta yıllarca süren uyarılara rağmen ilgili birimin duyarsız kalarak görüş/savunma sunmamasının soruşturmayı kilitlediği ifade edilmiştir.

ÖNERİ: Ombudsmanın etkinliğinin ve saygınlığının zaafa uğramaması için kamu idaresi, Ombudsmanın araştırmalarına karşı uzlaşıcı bir tutum benimsemelidir. Bu nedenle de; Ombudsmanın gerek faaliyet raporlarındaki, gerekse vaka araştırmaları sırasındaki önerileri ile bilgi, belge istemlerinin yürütme ve idare tarafından gecikmeksizin yerine getirilmesi; bu amaçla siyasi irade tarafından kamu idarelerinin genelge, yönerge gibi araçlarla uyarılması, gerekirse disiplin hükümlerinin işletilmesi uygun olacaktır.

8.2.5. Seçim

KKTC Yüksek Yönetim Denetçisinin seçilmesi için ilk turda 2/3 çoğunluk ikinci turda Cumhuriyet Meclisi üye tam sayısının salt çoğunluğu aranmaktadır. Salt çoğunluğun sağlanamaması halinde, ülkenin yıllarca ombudsmansız kalması söz konusu olabilmektedir. Her ne kadar Ombudsmana yardımcı olmak üzere kurulan Daire teknik olarak Müdürün yönetiminde ise de; Ombudsman'ın atanmamış/atanamamış olduğu hallerde Müdür yasal çerçevede yetki kullanamamakta, Dairenin tüm işlemlerinde (ita amirliği yetkisi hariç) bir kilitlenme yaşanmaktadır.

Nitekim; bu durum ilk Ombudsmanın Nisan 2002’de emekli olmasından sonra yaşanmış ve halen görev başında olan Ombudsman ancak Kasım 2006’da seçilebilmiş/atanabilmiştir. Yani yaklaşık olarak bir Ombudsman’ın görev süresine yakın (azami 6 yıl) bir zaman diliminde Daire yasal yetki sahibi bir yöneticiden yoksun kalmıştır. Bu durumun, “kamu görevinin sürekliliğini/devamlılığını” sekteye uğratması ve bağımsızlık, tarafsızlık, ulaşılabilirlik ve esneklik temelinde süratli ve ücretsiz hizmet vermesi gereken kurumun etkinliğinin ve saygınlığının zedelenmesine yol açması kaçınılmazdır.

ÖNERİ: Ombudsmanının seçilememesi nedeniyle oluşabilecek tıkanıklıkların giderilmesi amacıyla; Ombudsmanın adı Yüksek Yönetim Başdenetçisi olarak değiştirilmeli; ayrıca usul ve esasları Anayasa ile saptanacak Yüksek Yönetim Denetçisi (Ombudsman Yardımcısı) seçilmeli ve tıkanıklık halinde vekaleten Ombudsman görevini yürütmelidir.

8.2.6. Kadrolarla ilgili düzenleme, bütçe, fiziki koşullar

Yasadaki kadrolarla ilgili düzenleme de sorun yaratmaktadır. Başdenetçi ve Denetçi olarak ayrılan sınıflamada denetçinin “kamu görevinde 7 yıl çalışmış olması”; Başdenetçinin ise “Denetçi olarak en az üç yıl Ombudsman Dairesinde çalışmış olması” gerekmektedir. “Kamu deneyimi olan kadroların” Daireye atanmasını amaçladığı iddia edilen bu sınırlama, Daireye başlangıç noktasında personel alıp yetiştirilmesini engellediği gibi, Daireye geldikten sonra olgunlaşan personelin de kısa sürede terfi yolu ile Daireden ayrılmasına yol açmaktadır. Nitekim şimdiye kadar Ombudsman Dairesinde çalışan başdenetçi ve denetçilerin neredeyse tümünün Müsteşar veya Müdür mevkilerine atanarak Daireden ayrıldıkları ifade edilmiştir. Dairenin denetim elemanı kadrosunun 3 Başdenetçi ve 7 Denetçiden oluşmasına karşın fiili mevcudun 1 Başdenetçi ve 1 Denetçi olması, Ombudsman Dairesinin hangi koşullarda çalıştığını göstermektedir.

Bağımsız ve tarafsız olması gereken Ombudsman’ın bütçesi Ombudsmanın denetim alanı içerisinde bulunan Bütçe Dairesi tarafından istenildiği şekilde kısıtlanabilmektedir. Ombudsman personelinin tümünün atama, terfi, ödüllendirme, disiplin cezası vb. işlemleri her ne kadar bağımsız bir organ olsa da Kamu Hizmeti Komisyonu tarafından (Ombudsmana söz ve oy hakkı tanınmadan) gerçekleştirilmekte, idari personel (idare memurları, kitabet memurları, odacı-soförler ve işçi kadrosundakiler) Ombudsmanın denetimi altındaki Başbakanlığa bağlı Personel Dairesi tarafından tahsis edilmektedir.

Daire bütçesinde yapılabilecek kısıtlamalara ek olarak Ombudsman, Müdür veya herhangi bir çalışanın yurtdışına seyahati, yurtiçi ve yurtdışındaki tüm hizmet içi eğitim, kurs, burs düzenlemeleri Bakanlar Kurulunun iznine ve kararına bağlıdır. Siyasi iradenin istediği şekilde kısıtlama yapması mümkündür. Bu sürecin, zaman açısından gecikme yanında, teknik olarak da birçok pürüzün çıkmasına neden olduğu ifade edilmiştir. Genel uygulamalar ve prensipler nedeni ile bazı basit işlemlerde bile tıkanıklık yaşanmaktadır. Örneğin internet bağlantısından Dairenin web sayfasına, en küçük bir donanım alınmasından en basit yazılıma (bir anti-virüs yazılımı) kadar Kamu-Net Üst Kurulundan izin alınması gerekmektedir.

Daireye ait kamu binası mevcut değildir. Özel sektörden kiralanmış binada görev ifa edilmektedir. İşlevsel olarak uygun olmayışı yanında güvenlik, altyapının düzenlenmesi (bilgisayar ağı, havalandırma sistemi, temizlik, bina bakım-onarımı gibi) konularda da sorunlar yaşandığı ifade edilmiştir.

ÖNERİ: Ombudsmanın; kadro, fiziki çalışma konuları ve bütçe ile ilgili sorunları ivedilikle çözülmelidir.

9. SONUÇ

Öncelikle belirtmeliyiz ki; asıl olması gereken, KKTC'nin kendi iç dinamikleriyle -KKTC'ye özgü devlet yapısına uygun olarak- kamu denetim sisteminin inşa edilmesi ve eksikliklerin giderilmesidir. Yani asıl belirleyici etmen, KKTC'nin denetim alanındaki öncelikleri ve KKTC yetkililerinin soruna bakış açılarıdır.

Bu bağlamda; bir bakanın (tercihen Maliye hizmetlerinden sorumlu Bakanın) başkanlığında Ekonomiden sorumlu Bakanlık Müsteşarı, Sayıştay'dan bir üye, Yükseköğretim Planlama, Denetleme, Akreditasyon ve Koordinasyon Kurulunun (YÖDAK) belirleyeceği bir öğretim üyesi, Ombudsman Dairesi Müdürü, bir Başbakanlık Denetleme Kurulu üyesi, Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu Başkanı, KKTC Merkez Bankası Teftiş ve İnceleme Kurulu Başkanından oluşacak bir **ad-hoc komite** -ve gerektiğinde alt komisyonlar-kurularak uluslararası denetim standartları ve uluslararası iyi uygulama örnekleri temelinde KKTC kamu denetim sisteminin genel perspektifi ve temel yapı taşlarının belirlenmesi ve bu arada Bakanlar Kuruluna sunulmak üzere bir

“Etkin denetim ve yolsuzlukla mücadele için strateji belgesi ve eylem planı”
taslağının hazırlanması önerilir.

Uzmanlığımızın, yukarıda sözü edilen ad-hoc komitenin çalışmalarına ve kamu denetim sisteminin inşasına katkıda bulunmayı amaçlayan tavsiye niteliğindeki önerilerinin ilki, en alttaki harcamacı birimden başlayıp en tepedeki Parlamento denetimi ile son bulan **“entegre denetim piramidi”** oluşturulmasıdır.

Entegre denetim sistemi, dikey ve yatay olarak birbirine bir bütün olarak entegre olmuş biri birini tamamlayan ancak birbirini tekrarlamayan, aktif bir şekilde birbirine bağlanmış “alt modellerden/alt sistemlerden” oluşacaktır.

Bu sistemi, KKTC ölçeğine uyguladığımızda tüm dairelerde görev ve yetkileri net olarak tanımlanmış mali yönetim ve kontrol sürecindeki kontrol mekanizması ve elemanları ile her bakanlıkta onları denetleyen iç denetçiler bulunacak; iç denetçilerin raporları, üst yönetim dışında -ileride açıklanacağı üzere Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulunun kapatılması sonrasında oluşturulacak- Başbakanlık Teftiş ve İnceleme Kuruluna gönderilecek; Başbakanlık Teftiş ve İnceleme Kurulu da İç denetçi raporlarının konsolide edilmiş halini Sayıştay’a intikal ettirecektir. Böylece; denetim birimleri arasında koordinasyon ve işbirliğinin gerçekleşmesi açısından büyük avantaj sağlanacaktır. Konsolide edilmiş iç denetçi raporları esas alınarak iç denetimin performansının ölçülmesi ve değerlendirilmesi de Sayıştay tarafından yapılacaktır.

Piramidin tabanında kamu idarelerinin malî yönetim ve iç kontrol sistemleri; yani, harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol süreci bulunmaktadır. Ön malî kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülen bir işlemdir.

Kamu idarelerinin mali kontrol sistemi içinde en önemli bileşen olan “iç denetim” ise, kamu kuruluşlarının çalışmalarına değer katmak için kaynakların risk yönetimi dahil olmak üzere yönetim ve kontrol sistemlerinin yasallık, ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve üst kademe yöneticilerine düzeltme ve/veya iyileştirmeye yönelik önerilerde bulunmak üzere sistematik ve disiplinli yaklaşım çerçevesinde fonksiyonel bağımsız birimlerce yerine getirilen bağımsız ve objektif danışmanlık ve güvence faaliyetini anlatır.

Mali yönetim ve iç kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise, merkezi uyumlaştırma birimi tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bu birimler, ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir. Her iki birimin de -iç denetime ilişkin merkezi uyum biriminin fonksiyonel bağımsızlığının sağlanması koşuluyla- Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulması, AB tarafından üye ve aday ülkelere önerilmektedir. İstisnaları, Malta ve Güney Kıbrıs Rum Yönetimidir.

KKTC’de kamu idarelerinde uluslararası örneklere ve AB uygulamalarına koşut mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin kurulması ve iç kontrol görevlileri ile iç denetçilerin yetiştirilmesi, sertifikalandırılması konularında, ciddi bir deneyime ve birikime sahip T.C. Maliye Bakanlığı ile KKTC Maliye Bakanlığı arasında bir eşleştirme (twining) çalışmasının yapılması uygun olacaktır. Türkiye İç Denetim Enstitüsünün eğitim ve sertifikalandırma olanakları da bir başka seçenek olarak düşünülebilir.

Denetim fonksiyonunun yürütmenin bir türevi olması nedeniyle iç denetçilerin bakanlıklar bünyesinde örgütlenmesi uygun olacaktır. Merkezi yapılar, hantallaşmanın yanı sıra yarı-tanrılar yaratılması olasılığını da içinde taşımaktadır.

Sonuç olarak; KKTC kamu mali denetim sistemi; iç kontrol mekanizmaları, iç denetim ve Sayıştay denetimini kapsayacak; iç denetim, kamu idarelerindeki mali yönetim ve iç kontrol mekanizmalarının, Sayıştay da bakanlıklardaki iç denetçilerin performansını ölçecek, raporlarını değerlendirecek ve buna uygun öneriler geliştirecektir. İç denetçilerin saptadıkları yolsuzluk ve usulsüzlüklerin soruşturulması ise, Başbakanlık Teftiş ve İnceleme Kurulundan talep edilecektir.

Tam da bu aşamada, KKTC kamu denetim sisteminin, öngörülen diğer bileşenlerinden söz etmek yerinde olacaktır:

Mevcut durumda; Başbakanlık Denetleme Kurulu ile Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu arasında önemli ölçüde görev örtüşmeleri ve fonksiyon tekrarları söz konusudur. Raporumuzun ilgili bölümünde açıklandığı üzere, BDK’nin kimi görev ve yetkileri ile Ombudsmanın bazı görev ve yetkileri de örtüşmektedir.

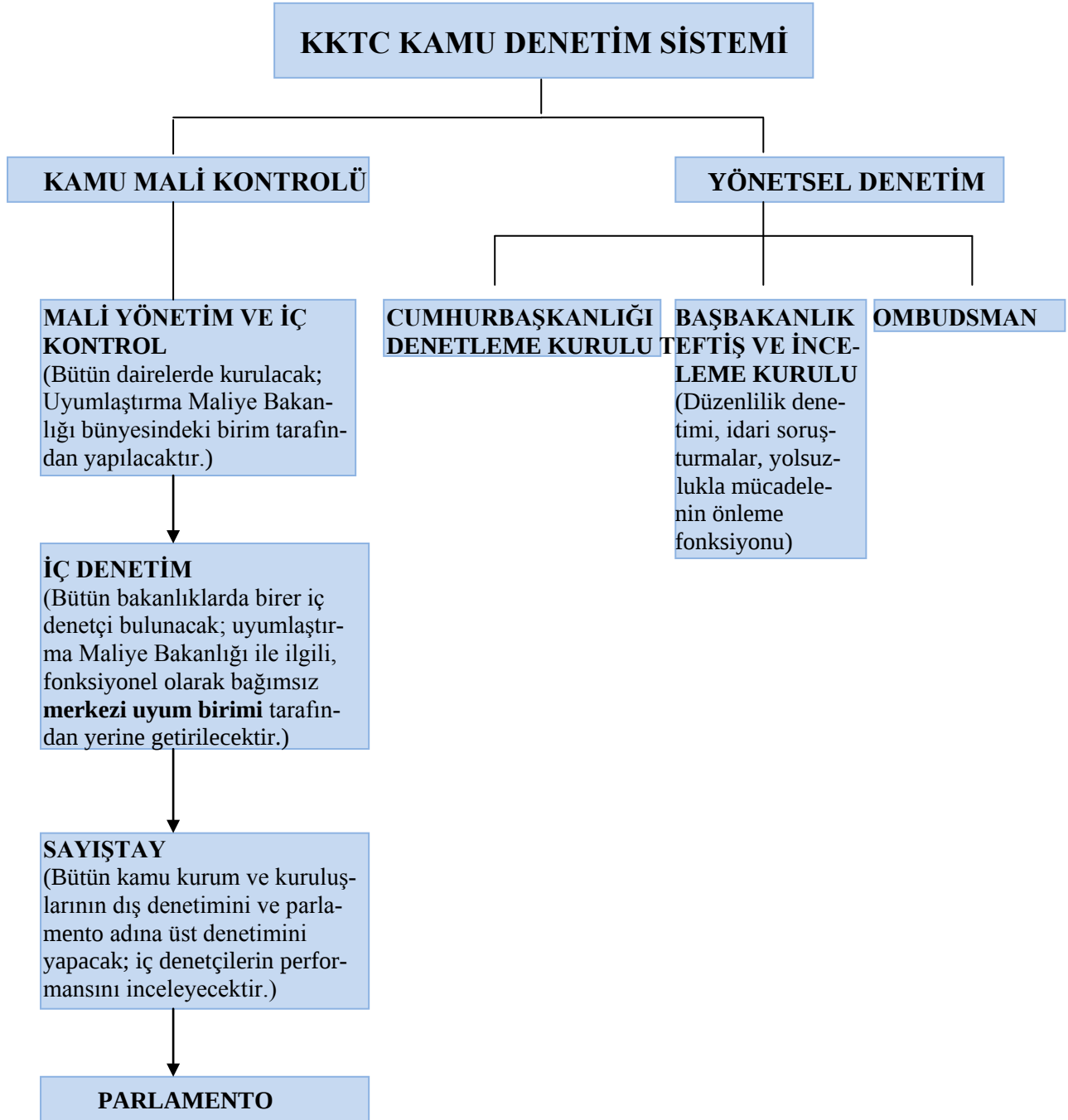
Bu nedenle; Başbakanlık Denetleme Kurulu lağvedilerek Cumhurbaşkanlığı Denetleme Kurulu kurulmalı, BDK’nin kadrosu başkaca hiçbir işleme gerek olmaksızın Cumhurbaşkanlığı Denetleme Kuruluna devredilmelidir. Cumhurbaşkanlığı Denetleme Kurulu, rutin teftiş ve soruşturma görevleri yapmaksızın, sadece Cumhurbaşkanının ihtiyaç duyacağı alanlardaki (vergi denetim sistemi, KKTC için yakıcı bir sorun olduğu ifade edilen tefecilik sorunu

gibi konularda; çeşitli hizmet ve sektör alanlarında veya kamuoyunu yakından ilgilendiren konularda) inceleme ve araştırma görevlerini yerine getirecek şekilde tasarlanmalıdır.

Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulu da kaldırılarak tüm kadrosu başkaca hiçbir işleme gerek olmayacak şekilde yeni kurulacak Başbakanlık Teftiş ve İnceleme Kuruluna devredilmelidir. Maliye Teftiş ve İnceleme Kurulunun (MTİK) mevcut görev ve yetkilerinin (Bankaların denetimi, vergi denetimi gibi diğer denetim birimlerinin yerine getirdiği denetim işlevleri hariç) Başbakanlığa bağlı bir denetim birimi eliyle kullanılması Başbakanlığın eşgüdüm fonksiyonuna da uygun düşecektir. Başbakanlık Teftiş ve İnceleme Kurulunun AB'nin Sahtecilikle ve Yolsuzlukla Mücadele Ofisinin (OLAF) muhatap kuruluşu (AFCOS) olarak görevlendirilmesi (AFCOS için bkz. 4.2.1. sayılı bölüm) ve MTİK'in mevcut görev ve yetkilerine ek olarak aşağıdaki görev ve yetkilerle de donatılması gerektiği düşüncesindeyiz:

- a) Yolsuzlukla mücadeleye ilişkin araç ve yöntemlerin geliştirilmesi ve yolsuzluğa açık muhtemel risk alanlarının belirlenmesi amacıyla gerekli çalışmaları yapmak, (Yolsuzlukla mücadelenin önleme fonksiyonu)
- b) Uygulamayı ve kurumsal politikaları takip ederek, hizmet gerekleri ve saydamlıkla bağdaşmayan mevzuatın, gereksiz bürokratik işlem ve kayıtların; yürürlükten kaldırılması, sadeleştirilmesi ve hizmet gereklerine uygun yenilerinin yürürlüğe konulması amacıyla önerilerde bulunmak,
- c) Tasarruf önlemlerine ve yükümlülüklerine aykırı tutum ve davranışları zamanında tespit edecek sürekli bir takip ve kontrol mekanizması kurmak,
- d) Ulusal güvenliği ilgilendiren konular ile özel hayatın gizliliğini, kişi haklarını ihlal edecek nitelikteki hususlar hariç olmak üzere, tüm faaliyetlerinin genel değerlendirmesini içeren yıllık faaliyet raporu hazırlamak ve yayımlamak; faaliyet raporlarında denetlenen kurum, kuruluş ve birimlerin yıllık hedeflere ne ölçüde ulaştığını, hedeflere ulaşmanın toplam maliyetini ve erişilmeyen hedefler varsa bunların nedenlerini belirtmek,
- e) Kamunun sahip olduğu veya kullandığı bütün yazılımların, donanımların ve bilişim teknolojilerinin yeterliliği, etkinliği, bütünlüğü, sürekliliği, verimli bir şekilde kullanıldığı, izinsiz erişimlere karşı güvenilirliği, amaçlara ulaşmak için uygunluğu; bilişim sistemlerinde yer alan bütün kayıtların ve bilginin gizliliği ve bunlara erişimlerin kontrol altında tutulduğu hususlarında gerekli denetimleri yapmak,
- f) Denetim hizmetleri kapsamında yürütülen faaliyetler sırasında gerektiğinde ilgililere yönelik rehberlik ve eğitim etkinliklerini yürütmek.

Bu çerçevede; öngörülen KKTC kamu denetim sistemi şematik olarak aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:



Öngörülen kamu denetim sisteminin besleme mekanizmalarına ve diğer hususlara ilişkin önerilerimiz de aşağıda yer almıştır:

(Sayıştay ve Ombudsmana ilişkin önerilerimiz ilgili bölümler içeriğindedir.)

- Denetim elemanlarının **fonksiyonel (işlevsel) bağımsızlıkları** sağlanmalı; bu amaçla Kamu Görevlileri Yasasında “*denetim hizmetleri sınıfı*” ihdas edilmeli ve “*denetim elemanı teminatı*”na ilişkin hükümler getirilmelidir.
- Teftiş ve diğer denetim birimleri, denetim stratejilerini -yüksek risk göstergelerini değerlendirmek suretiyle- sahteciliğe ve yolsuzluğa açık alan ve faaliyetlere odaklanmalıdırlar.
- Uzaktan, sürekli, entegre, risk odaklı, sistematik ve kapsamlı denetime olanak tanıyan, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadeleye de katkı sağlayan e-denetim yöntemlerinin incelenmesi ve en kısa sürede uygulamaya konması beklenir.
- Denetim elemanlarının çalışma alanı ve raporlama standartlarına, mesleki etik kurallarına, mesleğe girişten itibaren yetiştirme, eğitim, yeterlilik faaliyetlerine dair **ikincil mevzuat** çıkartılmalı; ayrıntılı **denetim rehberleri** hazırlanarak düzenli aralıklarla güncellenmelidir.
- Denetim birimleri arasında **karşılıklı dayanışma, birlikte çalışma** ve güven unsurunu da sağlayacak olan idari ve teknik işbirliği mekanizmasını oluşturmak ve sürekli hale getirmek için; ortak eğitim, toplantı, seminer v.b. faaliyetler icra edilmeli, sürekli olarak görev yapan ortak stratejik işbirliği çalışma grupları kurulmalı, müştereken yolsuzluk tipolojisi, trend analizi ve risk analizi gibi benzeri çalışmalar yapılmalıdır.
- Denetim birimleri, yolsuzlukla mücadele eden diğer ulusal (Hukuk Dairesi, MABEB, Polis Örgütü v.d) kuruluşlarla ve sivil toplum örgütleriyle yakın işbirliği sağlamalı, bu amaçla oluşturulmuş bulunan komiteler ve çalışma grupları aracılığıyla yolsuzlukla ilgili çalışmalarını sürdürmeli, konuyla ilgili bilgi paylaşım fırsatlarını değerlendirmelidirler.
- Denetim birimleri ile yolsuzlukla mücadelede görevli diğer kamu otoriteleri arasında karşılıklı olarak etkin bir bilgi değişim sistemi kurulmalı, karşılıklı bulgu ve istihbarat paylaşımı gerçekleştirilmeli, veri tabanlarının bilgi işlem teknolojisi olanaklarından da yararlanılması suretiyle belirli bir güvenlik protokolü çerçevesinde karşılıklı kullanıma açılması sağlanmalı, bu alandaki teknik ve idari çalışmalar yaygınlaştırılmalıdır.

- Denetim birimleri, kamu hizmeti görevi için dürüst ve yetenekli kişilerin seçilmesine ve istihdamına imkan verecek **personel yönetim sistemleri** oluşturulmasına öncülük etmeli, teftiş ve denetim çalışmaları sonucunda düzenlenecek raporlarda bu hususlarda objektif değerlendirmelerde bulunulması sağlanmalıdır.
- Denetim birimleri, **kamu görevlilerinin mali (mal ve servet) beyanları**yla ilgili saydam, kamuoyuna açık ve sürekli izlenebilir bir denetimin sürecinin oluşturulmasına katkı vermelidirler. Ayrıca bu amaçla oluşturulacak olan veri tabanları periyodik olarak kontrol ve karşılaştırmaya tabi tutulmalıdır.
- **Vergi denetimi** ile ilgili olarak doğrudan Maliyeden sorumlu Bakan’a bağlı ve kariyer meslek mensuplarından oluşan Vergi Denetim Kurulu oluşturulmalı; kurulun yapılanmasına ve görev ve yetkilerinin tespitine ilişkin olarak T.C. Resmi Gazetesinin 10.7.2011 tarihli ve 27990 sayılı nüshasında yayımlanan 646 sayılı KHK hükümlerinden yararlanılmalıdır. Bu Kurul, kayıt dışı ekonomi ile mücadele konusunda da görevlendirilmeli ve Gelir ve Vergi Dairesi ile entegre bir biçimde çalışmalıdır.
- **İç denetimi** de ilgilendiren Kamu İç Mali Kontrol Yasa tasarısı Cumhuriyet Meclisi’ne sevk edilmiştir.

Yaptığımız inceleme sonunda Yasa tasarısı üzerinde aşağıdaki değişikliklerin yapılmasının uygun olacağı kanaatine varılmıştır:

- ✓ Tasarının 2’nci maddesinde yer alan iç denetim tanımı: “*İç Denetim, kamu kuruluşlarının çalışmalarına değer katmak için kaynakların risk yönetimi dahil olmak üzere yönetim ve kontrol sistemlerinin yasallık, ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve üst kademe yöneticilerine düzeltme ve/veya iyileştirmeye yönelik önerilerde bulunmak üzere sistematik ve disiplinli yaklaşım çerçevesinde fonksiyonel bağımsız birimlerce yerine getirilen bağımsız ve objektif danışmanlık ve güvence faaliyetini anlatır*”
- ✓ 14’ncü maddenin 2,3,4 ve 5’nci fıkraları;

“2) Ön hazırlık

*İç Kontrol sisteminin yeterliliğinin değerlendirilmesi,
Denetim Programı ve kontrol testlerinin hazırlanması,*

Faaliyet hakkında bilgi edinme ve elde edilen dökümanın değerlendirilmesi,

Faaliyete yönelik risklerin değerlendirilmesi,

3) Saha Denetimlerinin yapılması

Elde edilen bulguların değerlendirmesi, önerilerin geliştirilmesi ve mutabakat yapılması,

4) Taslak denetim raporu hazırlanması, mutabakat ile raporun finalize edilerek yönetime sunulması,

5) Denetim raporu izleme ve aksiyonların takip edilmesi”

19’ncu maddenin 8’nci fıkrası, “İç Denetim Sorumlusu ve iç denetçiler meslekleriyle bağdaşmayan ve iç denetimin danışmanlık fonksiyonunun sınırlarını aşacak şekilde başkaca bir iş yapamaz, geçici suretle dahi olsa görevlendirilemezler” biçiminde değiştirilmelidir.

- ✓ Söz konusu yasa tasarısının uygulamada gözetimini, izleme, ikincil ve üçüncül mevzuatını yayınlama, uygulamanın koordinasyonu, standartların tespiti v.b. görevleri yürütecek “KKTC Kamu İç Denetim Koordinasyon Kurulu” (Merkezi Uyumlaştırma Birimi) oluşturulmalıdır.
- ✓ Yasanın ikincil (yönetmelikler) ve üçüncül (yönerge, çalışma usul ve esasları vd) mevzuatla desteklenmesi gerekiyor.
- ✓ Yasanın başarılı bir şekilde uygulanması için; iç denetçilerin nitelikleri, işe alım, atama esasları, eğitim ve sertifikasyon konuları, çalışma usul ve esasları, iç denetim faaliyetinin kalite güvencesinin nasıl sağlanacağı ile ilgili düzenlemelere yasa tasarısında referans verilmeli, ikincil mevzuat olarak da ayrıntıları düzenlenmelidir. (Bu konuların tümüyle ilgili olarak Türkiye deneyiminden yararlanılabilir.)
- AB Türkiye 2010 İlerleme Raporunun Fasal 32. Mali Kontrol başlıklı bölümü, KKTC yetkilileri tarafından da dikkatle incelenmelidir.

- **Kara para aklama (money laundering)** ile mücadele ve mali istihbarat konularında önemli ilerlemelerin kaydedildiği gözlemlenmiştir. Bunun en önemli kanıtı, KKTC'nin Financial Action Task Force-FATF'ın (OECD bünyesindeki Mali Eylem Görev Gücü) kara listesinden çıkartılmış olmasıdır. FATF'ın ve AB uzmanlarının yaptığı boşluk analizi sırasında saptanan eksiklerin giderilmesiyle bu alandaki ilerlemenin daha da geliştirileceği kuşkusuzdur.

Bu arada, Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesinin 24'ncü maddesinde ifadesini bulan *“iştirak olmadan suç geliri olduğu bilinen malvarlığının edinilmesi, bulundurulması, kullanılması, gizlenmesi ve sürekli olarak alıkonulması”* fiili de suç olarak düzenlenmelidir.

- KKTC'de çağdaş denetim anlayışından en uzak denetim alanı **şirketlerin denetimi** alanıdır.

Sağlıklı ve etkili bir devlet denetimi olmadığı gibi şirketlerin bağımsız denetimiyle ilgili düzenlemeler de mevcut değildir. Bu tespitimiz, Şirketler Kanuna tabi denetimlerin yanı sıra Kooperatif Şirketler Mukayyitliğinin denetimi için de gereklidir.

Bu çerçevede; doğrudan ekonomiden sorumlu Bakana bağlı ve kariyer meslek mensuplarından oluşacak **Şirketler Teftiş Kurulu** kurulmalı ve gerek Şirketler Kanununa tabi şirketlerin, gerekse kooperatif şirketlerin denetimi bu kurul tarafından yapılmalıdır.

Şirketlerin bağımsız denetimi konusunda yeni Türk Ticaret Kanununun 397-406 maddeleri arasında yer alan “Denetleme” başlıklı bölümden yararlanılabilir.

KAYNAKÇA

ABD Sayıştayı, Federal Hükümette İç Kontrol Standartları (Çev. Baran Özeren, Ankara, Elektronik adres: <http://www.sayistay.gov.tr>)

ABDOGLU, Hasan, Yönetişim İlkelerinin Uygulanmasında Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık) Kurumu ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Açısından Önemi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl:6 Sayı:11 Bahar 2007/2 s.79-102

AKAL Zühal, Performans Kavramları ve Performans Yönetimi, Milli Prodüktivite Merkezi Genel Sekreter Yardımcısı, Ankara, Ocak 2003

Alas, Ece Çelikdal, KKTC'DE SAYIŞTAY DENETİMİ ve MALİ SUÇLARIN ÖNLENMESİNDE SAYIŞTAY'IN ROLÜ ile ETKİNLİĞİ, KKTC Polis Örgütü Yolsuzlukla Mücadele Semineri, 25 Haziran 2011 GİRNE

ARSLAN S., İngiltere'de Ombudsman Müessesesi, (Amme İdaresi Dergisi. Cilt 19, Sayı:1)

ATAMAN T., İngiltere'de Ombudsman Kurumu, (Türk İdare Dergisi)

Atiyas, İzak ve Şerif Sayın , “Devletin Mali Performans Saydamlığı,” Kamu Maliyesinde Saydamlık, İstanbul: TESEV Yayını, 2001.

Bağımsız, Düzenleyici Kurumlar ve Türkiye Uygulaması, Bölüm 4, Aralık 2002 TUSİAD-T/2002-12/349,

BÜLBÜL Mehmet, KOÇDEMİR Mehmet “Fransa Maliye Bakanlığında Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün Görevleri ve Yapısı”, Mali Kılavuz, Sayı 34

DDK Raporu (11.03.1998/4), Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi İçin Alınması Gerekli Önlemler

DDK Raporu (13.07.1994/6), YOLSUZLUK RİSKİ TAŞIYAN BAŞLICA ALANLAR VE YOLSUZLUĞU ÖNLEME YÖNÜNDEN ÖNERİLER

DDK Raporu (19.07.1995/9), Türkiye’de Denetim Organlarının Yapısı, İşleyişi, Sorunlar ve Öneriler

Deloitte, Denetim Komitesi: Bağımsız Denetimin Gözetimi, Kurumsal Yönetim serisi

Deloitte, Denetim Komitesi: Rol ve Sorumluluklar, Kurumsal Yönetim serisi

Deloitte, Görevimiz risk yönetimi, Risk zekasına sahip iç denetim yöneticisi, Kurumsal risk hizmetleri serisi

Deloitte, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Cep Kitapçığı, 2009

Devlet Denetleme Kurulu, Yolsuzluklarla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu, Ankara: Devlet Denetleme Kurulu Yayınları, 1994.

DOĞMUŞ Makbule Didem, Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Türkiye’de İç Denetim, Avrupa Birliği Uzmanlık Tezi, Ekim 2008

DPT, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara: DPT Yayınları, 2000, s.83.

Ekonomik Düzenlemelerin Denetimine İlişkin En İyi Uygulamalara Yönelik Yönlendirici İlkeler, M. Hakan Özbaran (çeviren), Sayıştay, 2002.

ERGÜL Ergin, “Uluslararası Hukukta Karaparanın Aklanmasıyla Mücadele ve Ulusal Hukuklara Yansımaları,” Adalet Dergisi, 94 (15), Nisan 2003.

ERGÜL Ergin, Kara Para Endüstrisi ve Aklama Suçu, Ankara: Yargı yayınevi, 2001.

ERYILMAZ, . Bilâl, Doç. DrKamu Bürokrasinin Denetlenmesinde Yeni Gelişmeler. (Türk İdare Dergisi)

Federal Inspector General, <http://www.ignet.gov/>

GENÇKAYA, Ömer Faruk Prof. Dr. Çıkar Çatışması, Türkiye’de Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Etik Projesi Akademik Araştırma Çalışması, Mayıs 2009, Ankara

Gülen, Fikret, Finansal Denetim, Sayıştay Yayınları, Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü dizisi

IFAC Kamu Sektörü Komitesi, “Kamu Sektöründe Hesap verme Sorumluluğu Düzenlemelerine Genel Bakış: Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetişim Yönetim Kurulu Perspektifi” başlıklı ikinci bölümü, (Çev. Baran Özeren), 2001

INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi

İngiliz Yönetimine Ombudsman'm (Kamu Gözeticisinin) Katkısı ve Gerçek, G. Langrod (Amme İdaresi Dergisi, Cilt 5, Sayı 3,1972)

İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları (Çev. Baran Özeren, Mustafa Ekinci), 2004, Elektronik adres: <http://www.sayistay.gov.tr>

Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Yasayla Verilen Yetkilere Uygunluğun Denetimi, Çeviri, Sayıştay Yayınları, Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü dizisi

Kenger, Erdal, Kamu Denetiminde Standardizasyon, Devlet Denetim Elemanları Derneği, Denetim Haftası, 30 Nisan-6 Mayıs 2003 ANKARA

KOÇDEMİR, Mehmet (Muhasebat Kontrolörü)Denetim Üzerine Kavram Kargaşaları, Ülke Örnekleri, , E-Makale, Mali Kılavuz Dergisi

Köse, H.Ömer, Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim, Ankara: Sayıştay Yayınları, 2000.

Mali Yönetim ve Kontrollerin Denetimi, Çeviri, Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997

Ombudsman (Kamu Hakemi) Kurumu İncelemesi: Devlette Bir Toplam Kalite Mekanizması Örneği

Ombudsman ve Yönetimde Reform, V. J. Pickl (Amme İdaresi Der-gisi, Cilt 19, Sayı 4)

Saltık, Nihal, İç Kontrol Standartları, Bütçe Dünyası

Sayın, İsmail, Hakkı, Avrupa Birliği Sayıştayı, Sayıştay Yayınları, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü dizisi

Şafaklı, Okan Veli, Doc. Dr. Lefke Avrupa Üni. İşletme Bl. Başkanı, Yolsuzluğun Kimyası, KKTC Polis Örgütü Yolsuzlukla Mücadele Semineri, 25 Haziran 2011 GİRNE

TARHAN R.Bülent,Türkiye’de Bir “Ombudsman” Kurulabilir mi? (Yeni Yüzyıl Gazetesi, 4.3.1996)

Tarhan, R. Bülent, “Kamusal Alanın Denetiminde Bir Araç: Ombudsmanlık Kurumu,” T.C. Orman Bakanlığı Teftiş Kurulu, Denetim Mevzuatı ve Uygulaması, Ankara: RekmayLt. Şirketi, 1999.

Tarhan, R. Bülent, Anayasa Değişiklikleri Bağlamında Ombudsman, Radikal, 21.04.2010

Tarhan, R. Bülent, Teftiş Kurulları Kamu Reformuna Engel mi?, Cumhuriyet Gazetesi, 3.3.2005

Tarhan, R. Bülent, Türkiye Ombudsmanı Üzerine, Güncel Hukuk, Temmuz 2005

Tarhan, R. Bülent, Yolsuzluklar ve Teftiş Kurulları, Radikal Gazetesi, 26.02.2008

TEPAV (2006) Bir Olgu Olarak Yolsuzluk: Nedenler, Etkiler ve Çözüm Önerileri, TBMM Yolsuzluk Araştırma Komisyonu Raporu ve Güncellemeler, TEPAV Yolsuzlukla Mücadele Kitapları-1, ANKARA

TİDE (Türkiye İç Denetim Enstiüsü), Uluslararası İç Denetim Standartları, 2008, İstanbul

TOSUN Gülgün –Tanju,Toplam Kalite Yönetimi, TOSUN (Yeni Yüzyıl Gazetesi)

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, “Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme”, PricewaterhouseCoopers işbirliğiyle Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Komisyon Başkanlığı

Türker, Masum, Pekdemir Recep, Prof. Dr. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI, TÜRKİYE UYGULAMASI VE BEKLENTİLER, XVII.Türkiye Muhasebe Kongresi, 10-12 Ekim 2002, İstanbul

TÜSİAD (Ocak 1997, Yayın No: TÜSİAD-T/97-206)

TÜSİAD, “Kurumsal Risk Yönetimi” Risk ve Değer Yönetimi Çalışma Grubu, Aralık 2006

www.idkk.gov.tr

Yerel Yönetimler ve Ombudsman (ADA Kentliyim Dergisi, Yıl: 3 Sayı:9)

Yörüker, Sacit, “Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemlerimize İlişkin Bir Değerlendirme,” 2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası, Sunum Metni, Ankara, 2-3 Nisan 2003.

Yörüker, Sacit, Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve, TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı 12 Mayıs 2004, ANKARA Hilton, Elektronik adres: <http://www.sayistay.gov.tr>

Yörüker, Sacit, Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Tasarısı Hakkında Notlar, 2003, Elektronik adres: <http://www.saydamlik.org>

Yörüker, Sacit, Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemimize İlişkin bir değerlendirme, 2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası, 2003, Elektronik adres: <http://www.sayistay.gov.tr>

Yurtsever, Gündoğan, Teftişten İç Denetime, Kitap, Kasım 2009, İSTANBUL

Bu rapor KKTC Devleti hde Fonksiyonel ve Kurumsal Gözden Geçirme Projesi" (KKTC-FOKUS) kapsamında hazırlanmıştır.

Proje 2010 yılında KKTC ve TC tarafından imzalanan protokol kapsamında hazırlanan "2010-2012 Kamunun Etkinliğinin ve Özel Sektörün Rekabet Gücünün Artırılması Programı"nda yer alan araştırma çalışmalarından biridir. Çalışmayı Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı (TEPAV) Nisan 2011-Haziran 2012 tarihleri arasında yürüterek tamamlamıştır.



978-9944-927-58-1