CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİNDE İDARİ DENETİM: KAMU 'DENETİŞİM' MODELİ

(ADMINISTRATIVE AUDIT in PRESIDENTIAL GOVERNMENT SYSTEM: PUBLIC 'CORPORATE AUDIT' MODEL)

Emre SAYGIN* / Tahsin YAMAK**

ÖZET

Türk idare teşkilatı içerisinde denetim faaliyetinin mevcut yapısı, bir yanıyla gelenekten beslenen diğer tarafıyla modern yönetim tekniklerine adapte olma gayreti gösteren ikircikli bir görünüm arz etmektedir. Hâlihazırdaki durum denetim birimleri arasında görev-yetki karmaşasına/çakışmasına neden olması yanında, aynı zamanda kamu idarelerinin hizmet üretme/sunma süreçlerinin hukuka aykırılık, kaynak israfı, suistimal ve sair risk unsurlarını da içeren bir metot dâhilinde gözden geçirilerek elde edilen bulgular doğrultusunda yeniden tasarlanmasına da mani olmaktadır. Bu bağlamda Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş süreci de, her alanda olduğu/olacağı gibi, Türkiye Cumhuriyeti'nin küresel vizyonuyla uyumlu bir yönetim kapasitesi inşa edilebilmesinin kritik bir unsuru olarak, yetkin denetim profesyonellerinden müteşekkil etkin bir denetim faaliyeti oluşturulabilmesi bakımından önemli bir fırsat olarak görülmektedir. İşte bu çalışmada, "kamu denetişim modeli" olarak adlandırılan sistem kapsamında öncelikle denetim faaliyetinin tematik/işlevsel bir üst norm ile düzenlenmesi ve bu düzenlemenin uygulama safhasına aktarılması ile etkin bir şekilde yürütülmesini gözetecek ve koordine edecek bir üst kurulu teşkilatlandırılmasının önemine vurgu yapılmaktadır. Bilahare hem zikredilen üst kurulun ve hem de kamu idarelerinde oluşturulacak denetim sisteminin kurgusal ve fonksiyonel yapısına yer verilmekte; bu doğrultuda mevcut "ikircikli" yapının iyileştirilmesine ilişkin öneriler getirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi, İdari Denetim, Küresel Trendler, Denetişim.

JEL Kodlaması: F01, H83.

ABSTRACT

The current structure of the audit activity within the Turkish administrative organization presents an indecisive view, with one end aimed at adapting to the modern management techniques, while being fed from the tradition. In addition the current situation causes the task-authority complexity/conflict between audit units, and at the same time, it prevents to control -by a method that includes the illegal, resource waste, abuse and other risk factors- of the public service producing/presenting process In this context, the transition to a presidential system of government, like that/will be in all areas, being able built a management capacity consistent with global vision of the Republic of Turkey as a critical element, competent supervision composed of professionals an effective audit activity is seen as an opportunity to be created. In this study, under the name of "public corporate audit model", it is emphasized the importance of organizing a supervisory board that will supervise and co-ordinate the supervision of the supervisory activity with a thematic/functional supreme norm and the effective implementation of this regulation. The fictional and functional structure of the supervisory system, which will be formed in the above-mentioned upper body and public administrations, suggestions for the rehabilitation of the present biased structure are introduced in this direction.

Keywords: *Presidency Government System, Administrative Audit, Global Trends, Corporate Audit.*

JEL Classification: *F01, H83.*

*) Dr., İç Denetçi (CGAP), Bayrampaşa Belediyesi, sayginemre@gmail.com, Yazı Gönderim Tarihi: 29.03.2018, Yazı Kabul Tarihi: 09.04.2018
**) Dr., İç Denetçi (CGAP), Bayrampaşa Belediyesi, tahsinyamak@gmail.com

1. GİRİŞ

Denetim kavramı, oldukça canlı ve muhteviyatı dinamik bir terim olarak özü itibarıyla, herhangi bir işin gereklerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini kontrol etmek anlamına gelmekte ve veri bir yönetim faaliyetinin ana unsurlarından birisini ifade etmektedir. İşte bir bütün olarak kamu yönetimi de, gerek devlet gerekse kamu tüzel kişiliğini haiz birçok yönetsel organizasyon marifetiyle ve kamu kaynağı sarf ederek, farklı zaman ve/veya zeminlerde değişik nitelikte birçok kamu hizmeti üretilmesi/sunulması sürecini ifade etmektedir. Kuşkusuz bütün bu karmaşık ve gelişmiş yönetsel ve operasyonel faaliyetler bütünü, gerek makro ölçekte gerekse kurumsal ölçekte sınırları belli, katma değer üreten, etkin bir denetim faaliyetini de gerekli kılmaktadır.

Türk idare geleneğinde denetim faaliyetinin, yakın döneme kadar ağırlıklı olarak ***teftiş kurulu*** olarak bilinen, genel olarak ilgili kamu idaresinin[1] en üst idari/siyasi amirine bağlı olarak ve onun adına her türlü iş ve işlem üzerinde ya da personel hakkında teftiş, inceleme, araştırma, soruşturma yapma yetkisine sahip olan birimler eliyle yürütüldüğü bilinmektedir. Bir yanıyla köklü gelenekten beslenen ve diğer yanıyla ise idare içerisinde yönetici yetiştirme okulu olarak bilinen teftiş kurulları, özellikle kamu yönetimi paradigmasının ciddi değişikliğe uğradığı küreselleşme süreci ile birlikte gelenekle modern denetim metotlarını harmanlamak hususunda muhafazakâr davranmış ya da eksik kalmışlardır. Bu durum yönetim ile denetim arasındaki bağın gevşemesine, ilişkilerin katılaşmasına ve konumuz özelinde teftiş kurullarının içe kapanık bir hale bürünerek görev alanlarında sert ve reaksiyoner davranmalarına yol açmıştır.

Nihayet, Türk siyasal hayatındaki en kapsamlı dönüşüm hamlelerini gerçekleştiren AK Parti hükümetleri döneminde, kamu yönetiminin her alanında olduğu gibi denetim faaliyetinde de bahse konu olumsuz görünümü ıslah edecek kapsamlı ve uluslararası standartlar ile uyumlu bir yapı teşekkül ettirilmeye çalışılmış, ancak bu süreç dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer'in ilgili kanunu T.B.M.M.'ye geri göndermesi ile akamete uğramıştır. Ne var ki bu durum siyasal iradenin kararlılığına ket vuramamış; ilerleyen yıllarda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte hem yönetim ve hem de denetim (ya da daha kapsamlı bir kavram olarak kontrol) süreçleri ve paradigması küresel trendlerle ve uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde yeniden tanzim edilmiş, bu kapsamda ***iç denetim birimleri*** kamu idarelerinin organizasyon şemalarında görünür olmaya başlamıştır. Ve fakat *def-i mefasit celb-i menafiden evladır*[2] kaidesine aykırı olarak "mecburen" girişilen bu hamle, denetim faaliyetinin ıslahından ziyade daha da karmaşık ve etkin olmayan bir yapıya evrilmesine neden olmuş; bu haliyle denetimin idare nezdinde beklenen katma değeri ortaya koymasına engel olduğu gibi denetim profesyonelleri[3] arasında mesleki taassup oluşmasına, iş ilişkilerinin zedelenmesine ve yer yer yönetim kademelerinde de yer almak suretiyle yönetimi desteklemesi beklenen denetim birimlerinin[4], yönetim nezdinde sorun çıkaran personelden müteşekkil birimlere dönüştüğü algısına sebebiyet vermiştir.

Denetim alanına ilişkin bu girift ve kısır döngünün ciddi şekilde dönüştürülebilmesi için şimdilerde bambaşka bir fırsat ortaya çıkmıştır. 16 Nisan 2017 tarihinde gerçekleştirilen halkoylaması neticesinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin yönetim sisteminde köklü bir değişiklik gerçekleştiren anayasa değişikliği teklifi milletten kabul görmüştür. ***Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi olarak*** adlandırılan yeni yönetim modelinde yürütme yetkisi Cumhurbaşkanlığı Makamı'nda toplanmış ve uygulamanın 3 Kasım 2019 tarihinde[5] yapılacak Cumhurbaşkanlığı ve T.B.M.M. seçimleri sonrasında hayata geçmesi öngörülmüştür. Bu değişikliğinin Türk siyasi, sosyal ve ekonomik hayatı üzerinde önemli etkiler ortaya çıkardığı kadar kamu yönetimi alanında da kapsamlı bir dönüşümü tetiklemesi beklenmektedir.

Bu süreçte, yürütme erki içerisindeki idari denetim sisteminin de, çözüm bekleyen kronik sorunlarından kurtarılması suretiyle, kamu kaynaklarının etkin kullanımını gözetecek, kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verilebilirliğin tesisine katkı sağlayacak şekilde yeniden teşkilatlandırılmasına yönelik öneriler geliştirilmesi bu çalışmanın temel motivasyonunu oluş-

---

1) Türk idari teşkilatında yer alan her türlü organizasyonel yapı, kavram kargaşasına ve kelime karmaşasına sebebiyet vermemek amacıyla, burada "kamu idaresi" olarak anılmıştır.
2) Konumuz özelinde, faydalı olanı inşa etmekten önce zararlı/yıkıcı olanı gidermenin önemine vurgu yapmaktadır.
3) Çalışma süresince kullanılan "denetim profesyonelleri" ifadesi müfettiş, iç denetçi ve sair unvanlı denetim meslek personelini kapsamaktadır.
4) Çalışma süresince kullanılan "denetim birimleri" ifadesi teftiş kurulu, iç denetim birimi ve sair denetim organizasyonlarını ifade etmektedir.
5) Her ne kadar Geçici Madde 21'de bu tarih zikredilmişse de, daha sonra Türkiye Büyük Millet Meclisi, 27'nci Yasama Dönemi milletvekili genel seçimi ve Cumhurbaşkanlığı seçiminin 24 Haziran 2018 tarihinde yapılmasını kararlaştırmıştır.

turmaktadır. Bu çerçevede öncelikle, Türk denetim sisteminin hâlihazırdaki durumunun kısaca ortaya konulması, sonrasında siyasal iradenin, teftiş geleneğinin ve iç denetim camiasının mevcut yapının ıslahına dair görüşlerin ana başlıklar halinde aktarılması ve nihayet ***kamu denetişim modeli*** adı altında yönetim için etkin bir izleme, güvence ve danışmanlık faaliyeti olarak denetim alanındaki düalist yapının ıslah edilmesine yönelik öneriler getirilmesi hedeflenmektedir.

Bu öneri geliştirilirken, denetimin amaçsallaştırılmaktan ziyade yönetimin etkin bir izleme aracı olarak teşkilatlandırılması ve literatürde yer alan araştırmalardan farklı olarak kavramlar arası anlam farklılıkları ya da etimolojik incelemelere girilmemesi, tarihi perspektife dayanan sabit görüşlere ve/veya herhangi bir mesleki taassuba bağlı kalınmadan mevcut yapının sorunlu alanları tespit edilerek gerek kurum-içi denetim faaliyeti gerekse denetim faaliyetinin gözetim ve koordinasyonunu sağlayabilecek pratik/uygulanabilir öneriler getirilmesi, çeşitli dünya ülkelerinin kendilerine has denetim yapılarını detaylı şekilde açıklamaktan ziyade denetimde küresel trendlere odaklanılması ve nihayet dönüşümün ana aktörü olan Ak Parti'nin ve yeni Türkiye'nin 2023, 2053 ve 2071 vizyonlarını massedebilecek/taşıyabilecek bir denetim modeline dair tavsiyeler geliştirilmesi bu çalışmanın önemini ve özgün yanını ortaya koymaktadır.

Son olarak, yeni yönetim modeli çerçevesinde idarenin idareyi denetlediği iç mekanizmalar tetkik edileceğinden, organizasyonel anlamda mükellef, müşteri, üçüncü kişi, vesayet denetimi ve dış denetim faslı ile fonksiyonel olarak siyasi denetim, vesayet denetimi, yargı ve kamuoyu denetimi fasıllarına çalışma kapsamında değinilmeyeceğini de belirtmekte fayda görülmektedir.

2. TÜRK İDARİ TEŞKİLATI VE DENETİM FAALİYETİNİN ALANI

Genel olarak Türk idari teşkilat yapısı, merkezi yönetim ve yerinden yönetim esasları dâhilinde devlet başkent teşkilatı (ve taşra teşkilatı), yardımcı (bağlı, ilgili, ilişkili) kamu idareleri ve mahalli idareler ile hizmet yönünden yerinden yönetim kurumlarından oluşmaktadır.[6] Bu yapı içerisinde, gerek devlet tüzel kişiliğini haiz başkent teşkilatı, gerekse ayrı birer kamu tüzel kişiliği bulunan mahalli idareler ve hizmet yönünden yerinden yönetim kurumlarında denetim mekanizması, ana hatlarıyla teftiş kurulu/denetim hizmetleri/ rehberlik ve denetim başkanlıkları/müdürlükleri ile iç denetim birimleri/birim başkanlıkları olarak iki ana fazdan oluşmaktadır.

Esasen Türk devlet teşkilatında idari denetim fonksiyonu, modern bürokrasinin teşekkülünden bu yana teftiş kurullarınca icra edilmiş olsa da bu yapı, özellikle Ak Parti'nin iktidar olmasından sonra muhtelif zamanlarda, çeşitli reform çalışmaları doğrultusunda hem yetki alanı hem de uygulamadaki işlevselliği bakımında önemli değişikliklere uğramıştır. Öyle ki, 2003 yılında, *"katılımcı, saydam, hesap verebilir, insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir kamu yönetiminin oluşturulması; kamu hizmetlerinin adil, süratli, kaliteli, etkili ve verimli bir şekilde yerine getirilmesi için merkezi idare ile mahalli idarelerin görev, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi; merkezi idare teşkilatının yeniden yapılandırılması ve kamu hizmetlerine ilişkin temel ilke ve esasları düzenlemek" maksadıyla hazırlanıp T.B.M.M.de kabul edilerek yasalaşan 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun* ile kamu idarelerinin teşkilat yapılarında teftiş kurullarına yer verilmemesi ve denetim fonksiyonunun *"iç denetim elemanları"* tarafından icra edilmesi öngörülmüşse de,[7] bu uygulama, anılan kanunun dönemin Cumhurbaşkanı tarafından geri gönderilerek kadük kalması neticesinde hayata geçememiştir.

Bilahare, 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte, *"idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak"*[8] maksadıyla iç kontrol sisteminin kurulması yönündeki irade doğrultusunda, her bir kamu

6) Türk idari teşkilatında yer alan her türlü organizasyonel yapı, kavram kargaşasına ve kelime karmaşasına sebebiyet vermemek amacıyla, çalışmanın ilerleyen kısımlarında "kamu idaresi" olarak anılacaktır.
7) Başbakanlık (2003), Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 2, Ankara, (çevrimiçi: http://www.igb.gov.tr/Kutuphane/10%202003%20KYYY%20II.pdf, Erişim: 22.11.2017), s.11.
8) Bkz. *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği,* (çevrimiçi: http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.11799&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C3%A7%20kontrol, erişim: 21.12.2017).

idaresinde üst yöneticisi adına hukuka uygunluk, sistem, bilgi teknolojileri, mali ve performans denetimi fonksiyonu iç denetim birimlerine tevdi edilmiştir. İlerleyen süreçte, bakanlıklar ve diğer kamu idarelerinin özel teşkilat kanunlarında yapılan köklü değişiklikler esnasında, unvan farklılaştırması dışında teftiş kurulu/denetim hizmetleri/rehberlik ve denetim başkanlıklarının yetki alanları herhangi bir şekilde daraltılmamıştır.[9] Ayrıca belediyelere ilişkin kapsamlı yasal değişiklikler getiren 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda her ne kadar teftiş kurullarına yer verilmediyse de, diğer alt mevzuat doğrultusunda büyükşehir belediyeleri ve bağlı idareleri ile diğer belediyelerde fonksiyonel olarak teftiş kurulları da varlığını sürdürmeye devam etmiştir. Yine bu doğrultuda il özel idarelerine ilişkin 5302 sayılı Kanunda da kurum-içi denetim faaliyetinin 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yürütüleceği ifade edilmiştir.

Kamu idarelerinde teftiş kurulları ve iç denetim birimlerinin yerini gösteren Tablo 1 incelendiğinde, geleneksel denetim birimleri olan teftiş kurullarının, devlet yapılanmasının ana gövdesini oluşturan Başbakanlık ve bakanlık teşkilatları ile 2007 yılı sonrasında belediyelerin[10] önemli bir kısmında yer bulduğu görülmekte iken, Cumhurbaşkanlığı, TBMM idari teşkilatı, yargı kurumları, üniversiteler ve il özel idarelerinde bulunmadığı; diğer yandan 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bağlı ve ilgili mevzuatı çerçevesinde oluş-

Tablo 1. Türk İdari Teşkilatında Teftiş Kurulu ve İç Denetimin Görünümü

	TEFTİŞ KURULU*	İÇ DENETİM*	İSTİSNAİ DURUMLAR
Cumhurbaşkanlığı	-	√	İç denetim ve teftiş kurulu yapılanmasından farklı olarak, özel bir yapılanması ve yetkileri bulunan, Devlet Denetleme Kurulu vardır.
TBMM	-	√	İç denetim birimi, TBMM idari teşkilatı olan Genel Sekreterliğe bağlıdır.
Yüksek Yargı Kurumları	-	√	Yargı kurumları olan Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay (ve Sayıştay) teşkilatlarında teftiş kurulu bulunmayıp, iç denetim birimleri öngörülmüştür. Ayrıca adalet hizmetlerine ilişkin görevleri bulunan Hâkimler ve Savcılar Kurulu bünyesinde teftiş kurulu ve iç denetim birimi yer almaktadır.
Başbakanlık	√	√	Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun, Başbakanlık merkez teşkilatında denetim yetkisi bulunmamaktadır.
Bakanlıklar	√	√	---
Üniversiteler	-	√	---
Diğer Hizmet Yönünden Yerinden Yönetim Kurumları	√	√	---
İl Özel İdareleri	-	√	---
Büyükşehir Belediyeleri ve Bağlı idareler	√	√	---
Büyükşehir İlçe Belediyeleri	√	√	Teftiş kurulu ve iç denetim birimi, belli bir nüfus büyüklüğünü aşan büyükşehir ilçe belediyeleri ve il belediyelerinde vardır. Ancak işlem hacimleri dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından iç denetim birimi kurulabilmektedir.
İl Belediyeleri	√	√	Teftiş kurulu belli bir nüfus büyüklüğünü aşan büyükşehir ilçe belediyeleri ve il belediyelerinde vardır.
Diğer İlçe Belediyeleri	-	-	İşlem hacimleri dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından iç denetim birimi kurulabilmektedir.

* *Teftiş Kurulu ve İç Denetim Birimi'nin fiili varlığından ziyade, ilgili mevzuatta organizasyonel olarak öngörülmesi ve meslek mensubu kadrosu tahsisi edilmesi husus dikkate alınmıştır.*

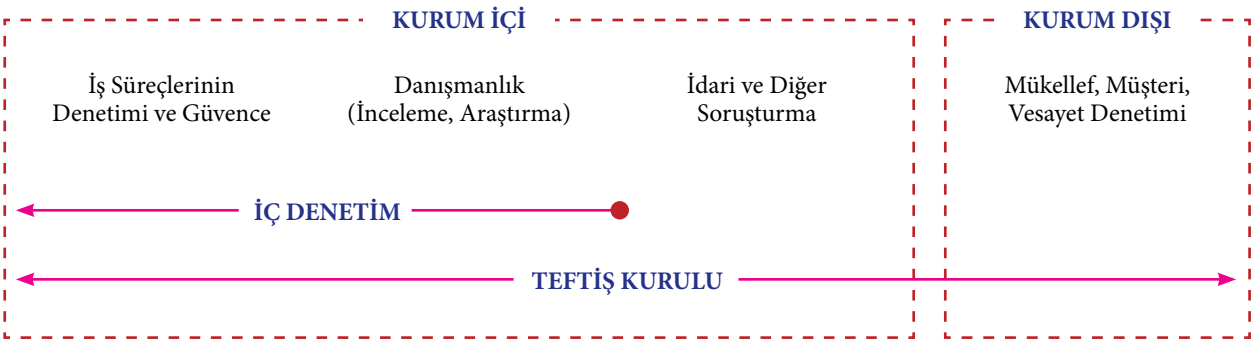
Kaynak: İlgili kamu idarelerinin teşkilat kanunları, konuya ilişkin mer'i mevzuat ve çeşitli kamu idarelerinin internet sayfaları incelenerek tarafımızdan derlenmiştir.

9) Ancak, her bir kamu idaresinin kendisine has yapısı içerisinde bir takım farklılaşmalar bulunduğu bilinmektedir.
10) Bkz. *Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik* ve Ekli cetveller, (çevrimiçi: http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.11125&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=nor m%20kadro, erişim: 21.12.2017).

turulan iç denetim birimlerinin, merkezi/yerel ya da yer yönünden/hizmet yönünden olmak üzere, neredeyse bütün kamu idareleri için öngörüldüğü anlaşılmaktadır.[11]

Gelinen noktada, kurum-içi idari denetime dair ikircikli[12] bir yapı olduğu aşikâr olmakla birlikte, her iki denetim biriminin görev ve yetki bakımından birbirlerinden ayrıştıkları kısmi alanlara rağmen, esasen idarenin iş ve işlemlerinin, iş süreçlerinin denetimi/teftişi ana fonksiyonunun hangi birim tarafından yürütüleceği hususunda, en azından hukuki zeminde muğlâklık bulunduğu (Bkz. Şekil 1) bilinmektedir. Bu durumda uygulamanın, çoğunlukla üst yöneticinin inisiyatifi, bazen de kurumsal kültürün sürükleyici etkisi gibi subjektif faktörler doğrultusunda şekillenmesi kaçınılmaz bir hal almaktadır.[13] Hatta bazı teftiş kurulunun aynı zamanda kurum dışına taşan mükellef, müşteri, üçüncü kişi ve vesayet denetimi gibi görevlerinin de bulunması, bunların yetkilerinin oldukça geniş bir alana yayılmasına neden olduğu görülmektedir.[14]

Şekil 1. Mevcut Durumda Denetim Birimlerinin Yetki Alanları



Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

3. MEVCUT DENETİM SİSTEMİNİN SORUNLARI VE ANA GÖRÜŞLER

Biraz evvel de bahsedildiği üzere mevcut denetim sisteminin ana problemini, kurumsal ve işlevsel olarak görev ve yetki alanı net olarak birbirinden ayrıştırılamamış iki farklı denetim biriminin bulunması oluşturmaktadır. Bu temel sorun, kamu idarelerinin her türlü kontrol süreçlerinin etkinliğinin izlenmesine ve kurumsal performansın değerlendirmesine yönelik kritik bir işlevi bulunan denetim faaliyetinin, aktörlerinin, çalışma usul ve esaslarının, aradan geçen uzunca bir vakitten bu yana herhangi bir yasal düzenleme ile netleştirilememiş olmasından kaynaklanmaktadır.[15] Öte yandan, denetim faaliyetinin hâlihazırdaki durumu, denetim birimleri arasındaki ayrışmanın derinleşmesine ve bu haliyle her iki denetim biriminin de, denetim faaliyetine bütünsel olarak odaklanamamalarından dolayı ilgili kamu idaresinin faaliyetlerine istenilen ölçüde değer katmak hususunda eksik kalmalarına neden olmaktadır.[16]

---

11) Belediyelerde denetimin türleri arasında iç denetim faaliyeti, 2005 yılında yürürlüğe giren 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 55 inci maddesinde de yer almaktadır. (çevrimiçi: http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5393.pdf, erişim: 21.12.2017).
12) Bu kelime, Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğü'nde "*kararsız, müteredditt*" şeklinde tanımlanan ikinci anlamında kullanılmıştır.
13) Hem teftiş kurullarının, hem de iç denetim birimlerinin yürüttükleri denetim faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçlarının takibine ilişkin subjektif yönetsel uygulamalar hakkındaki bulgular için bkz. Ö.Ö. Akbulut vd. (2012), *Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim,* Ankara: TODAİE, ss.701-702, 708, 711-712.
14) Ö.Ö. Akbulut vd. (2012), *a.g.e.,* s.697.
15) Kamu idarelerinde görev yapan kamu iç denetçileri özelinde yürütülen ve iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında karşılaşılan sorunların tespitine yönelik bulgular için bkz. Reşat Karcıoğlu ve Ersin Kurnaz (2017), "Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Başlıca Sorunların Tespiti: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma", IGÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 2, ss.73-85; Ayrıca, Büyükşehir Belediyelerinde grevli kamu iç denetçileri özelinde yürütülen bir anket çalışmasında elde edilen benzer yöndeki sonuçlar için bkz. M. C. Arslan (2015), *İç Denetim-Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları,* 2. Baskı, İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları, s.217-268.
16) Detaylı bilgi için bkz. R. Akyel ve H.Ö. Köse (2010), "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 466, ss.13-18.

Birbirini besleyen işbu sorunlar silsilesine karşın muhatap kesimlerin de açık bir perspektiflerinin bulunduğunu söylemek mümkün değildir. Şöyle ki, bürokratik yapının işleyişini hızlandırmayı ve kamu hizmetlerinin kalite seviyesini arttırmayı amaçlayan siyasal irade, bu niyetine karşı direnç gösteren kesimleri *"bürokratik oligarşi"* olarak nitelendirmekte; bu bağlamda *"hata bulma mantığı ağırlıklı denetim sonucunda yöneticiler iş yapamaz hale getirildikleri gibi, israf ve yolsuzluklara da herhangi bir çözüm üretilmemektedir. Denetimde keyfilik ve denetim sisteminin siyasi tercihler ile amaç dışı kullanımı da eklendiğinde denetim sistemi son derece sorunlu bir haldedir."*[17] şeklinde ifade edilen ve bürokratik oligarşinin fazlarından birisi olarak algılanan denetim faaliyetine ilişkin mevcut problemlerin çözümünden ziyade, genel olarak denetim birimlerine olan mesafesini her daim itidalli bir noktada tutarak ***kontrollü-pragmatist bir ilişki***yi tercih etmektedir.

Konunun bir diğer muhatabı olan ve Türk bürokrasi geçmişinde önemli bir yeri bulunan teftiş kurulları, esasen geleneği merkeze alan ve bu doğrultuda iç denetimi "danışmanlık" faaliyetine hapsolmuş eklektik bir yapı olarak algılamaktadır. Köklü geçmişleri ve (çoğu zaman fiili uygulamaya yansımasa bile) geniş yetki alanları ve görev tanımlarına yaslanan teftiş kurullarının görüşü, konunun en üst düzeyden muhatabı olan Başbakanlık Teftiş Kurulu Başkanı Mehmet Emin Baysa'nın son dönemdeki yeniden yapılanma tartışmaları ekseninde beyan ettiği, "idarede denetimsiz bir alan kalmaması"[18] şeklinde özetlenebilecek bir eksende kristalize olmakta ve iç denetim faaliyeti, genellikle mali iş ve işlemlerin denetimi ile sınırlandırılmaktadır.

Diğer taraftan, Türk bürokratik yapısına son dönemde eklemlenmek suretiyle kendisine hukuki ve oldukça geniş bir denetim alanı öngörülen iç denetim camiası, mevcut denetim birimi olan teftiş kurullarının sert refleksleri karşısında, literatürde de sıkça zikredilen (reaktif-proaktif, hata odaklı-süreç odaklı, aralıklı-sürekli ve sair) teftiş-iç denetim karşılaştırmaları üzerinden kendisine mevzi kazanmaya gayret göstermektedir. Bu bağlamda her ne kadar uluslararası mesleki standartların ışığında bütünleşik ve risk odaklı bir yönetim sisteminin parçası olarak idareye katkı sağlamak iddiasını öne çıkarmakta ise de, yasal uygunluk denetimine odaklanılarak çoğu defa siyasal irade tarafından da öncüllenen performans denetiminin ihmal edilmesi nedeniyle şeffaf ve hesap verilebilir yönetişim anlayışına gerekli katkının sağlanamamış olması hususunun, iç denetim faaliyetini ***korumacı-dışlayıcı bir alan***a hapsettiği değerlendirilmektedir.

Görülmektedir ki, esasen idarenin bir parçası olması ve bir taraftan siyasete veri sağlarken bir yandan da yönetimi desteklemesi beklenen denetim birimlerinin, her ne kadar ***yapıcı denetim algısı***na katkı sağlayabilecek bir takım unsurlar barındırıyorlarsa da, denetim faaliyetinin düalist yapısı ve ilgili birimlerin kendi iç sorunlarına odaklanmaları sebebiyle gerek teftiş kurulları gerekse iç denetim birimleri bağlamında, çoğu defa denetimi amaçsallaştıran ve yönetimden ayrık bir yapı görüntüsü veren ***yıkıcı denetim algısı***na (Bkz. Tablo 2) hizmet etmekte oldukları değerlendirilmektedir. Keza bu durum, içgüdüsel

Tablo 2. Denetim Faaliyetine Bakış Açısı

Denetim Paradigmaları				
Denetimin 'Amaç'sallaştırılması	→	- Alanını Genişletmeye Çalışan - Gücünü Arttırmaya Odaklanan - Paydaşları Dışlayan - Uzmanlaşmayı Önemsemeyen - Mesleki Gelişime Kapalı	→ - Siyasetle Uyuşmayan - İdareye Karşı - Yönetimi Zolayan	→ 'Yıkıcı' Denetim Algısı
Denetimin 'Araç'sallaştırılması	→	- Sınırları Net, Standartları Belli - Paydaşlara Önem Veren - Bütünsel Bir Sistemin Parçası - Uzmanlaşmaya Önem Veren - Mesleki Gelişimi Önceleyen	→ - Siyasete Veri Sağlayan - İdareyle Uyumlu - Yönetimi Destekleyen	→ 'Yapıcı' Denetim Algısı

Kaynak: Tarafımızdan derlenmiştir.

17) Başbakanlık (2003), *a.g.e.*, s.81.
18) M. E. Baysa (2017), "Panel Konuşması: Cumhurbaşkanlığı Sisteminde İdari ve Yargısal Denetim: İdarenin İdare ve İdari Yargı Tarafından Denetlenmesi", *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdarenin Denetimi Çalıştay Raporu,* 25.05.2017, Ankara, s.61-67.

olarak denetim faaliyetinden ari kalmayı arzulayan bürokrasinin, denetim birimlerini dışlayarak ve denetim faaliyetinin sorunlarına kayıtsız kalmak suretiyle olabildiğince serbest/keyfi (ve hatta suiistimale yol açabilecek şekilde) hareket etme motivasyonunu perçinlemektedir.

4. CUMHURBAŞKANLIĞI HÜKÜMET SİSTEMİ VE DENETİMDE KÜRESEL TRENDLER

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi, Türkiye Cumhuriyeti'nin uzun bir dönemden bu yana uygulamakta olduğu yönetim modeli olan parlamenter hükümet rejimin terk edilmesi anlamını taşımaktadır. Bu değişim süreci ile birlikte, konumuz özelinde, idarenin daha şeffaf ve hesap verebilir yapıya kavuşmasının öncelikli amaçlardan birisi olduğu ifade edilmektedir. Şeffaf ve hesap verebilen bir idare anlayışının yerleşmesinin vazgeçilmez araçlarından birisinin de, etkin bir denetim faaliyeti olduğu hususunda şüphe bulunmamaktadır. Yargısal, siyasal ve sair denetim faaliyetleri bir tarafa bırakılacak olursa, değişen hükümet sistem ve idare teşkilatı ile birlikte idari denetim faaliyetinin de Türkiye Cumhuriyeti'nin vizyonuyla uyumlu bir kurumsal kapasiteye ve işleyiş yapısına kavuşturulacağına dair muhtelif çalışmalar yapılacağı ve çeşitli öneriler getirileceği muhakkaktır.[19]

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş sürecinin idarenin büyük bir dönüşümü tetiklemesi, yeni yönetim sisteminin kurumsal dönüşüme dair irade ve motivasyonunun yüksek olması ve yeniden teşkilatlanma için yeterli zaman ve zeminin bulunması hususları nazarı itibara alındığında, çok başlı yapıdan kaynaklanan görev ve yetki karmaşasının giderilmesi suretiyle denetim faaliyetinin, yönetim için etkin bir kontrol ve izleme aracı olarak tanımlandığı, strateji geliştirme ve mali kontrol, dış denetim gibi paydaşlarla uyumlulaştırıldığı, sınırları ve standartlarının açık şekilde belirlendiği, mesleki uzmanlaşma ve gelişimin öncelendiği bir yapıya evrilmesinin amaçlanması önem arz etmektedir.

Bu noktada, denetim birimlerinin zihinlerdeki tasnifinin fonksiyonel/işlevsel unsurlardan ziyade kurumsal/organizasyonel yapılar ekseninde tartışılması en büyük problemi oluşturmaktadır. Öyle ki bu münakaşalar, denetim alanındaki teftiş kurulları ve iç denetim birimlerinin icra ettikleri görev alanlarının çakışan noktalarını gidermeyi değil, diğer denetim birimini ya görmezden gelmek ya da kendi çatısı altına almak şeklindeki savlar arasında sıkışıp kalmaktadır. Her anlamda küresel aktör olma yolunda ilerleyen Türkiye Cumhuriyeti'nin anılan kısır tartışmalar ile kaybedecek zamanı olmadığı açıktır. Bu nedenle yürütme erkinin iş ve işlemlerinin, idarenin stratejik amaç ve hedefleriyle uyumlu, bütünsel bir bakış açısı dâhilinde risk odaklı biçimde kontrolünü sağlayacak bir denetim organizasyonunun ve metodolojisinin oluşturulması kritik önem taşımaktadır.

Bu yapılırken öncelikle mevcut denetim birimlerinin kurumsal/organizasyonel konumları bir tarafa bırakılarak konunun özüne inilmeli ve gerek teftiş kurullarının gerekse iç denetim birimlerinin görev ve yetki alanları birbiriyle çakışmayacak ve çatışmayacak şekilde ayrılmalıdır.[20] Bu durumda nitelik ve çalışma standartları oluşturulmuş ve global alanda geçerli denetim metodolojisi sahip olan, çok farklı kurumsal yapılardaki kurum ve kuruluşlarda uygulanabilen, idareye değer katma fonksiyonu bulunan bütünsel, risk odaklı, esnek ve geçerli bir denetim türü olarak kabul gören iç denetim faaliyetinin[21], Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi ile birlikte kamu idarelerinin iş süreçlerinin denetimi ve güvence hizmetleri ile her türlü inceleme ve araştırma çalışmalarını da kapsayacak danışmanlık faaliyetlerini yürütmesinin daha uygun olacağı değerlendirilmektedir. Kaldı ki iç denetim faaliyetinin ve iç denetçilik mesleğinin uluslararası alandaki temsil organı olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (Institute of Internal Audit-IIA), yönetime değer katma fonksiyonunun sürdürülebilirliğini temin etmek maksadıyla gerek küresel bölgesel ve yerel düzeyde, gerekse iş ve çalışma hayatında meydana gelen değişimleri ve yeni trendleri sürekli olarak takip ederek denetim faaliyetine dair uygulama önerilerini sürekli güncellediği göz önüne alındığında bu tercihin ne ölçüde isabetli olacağı daha iyi anlaşılmaktadır.[22]

---

19) Ş. Malkoç (2017), "Açılış Konuşması", *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdarenin Denetimi Çalıştay Raporu,* 25.05.2017, Ankara, s.9-10.
20) M. C. Arslan (2015), *a.g.e.,* s.258.
21) Bkz. IIA (2017), *The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing,* (çevrimiçi: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf, erişim: 01.03.2018).
22) Bu gelişmeler, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından çeşitli tarihlerde yayımlanan raporlardan izlenebilmektedir. Bkz. IIA Global (2012), *Supplemental Guidance: The Role of Internal Auditing in Public Sector Governance,* 2. Basım, USA; IIA Global (2014), *Global Public Sector Inside: Independent Audit Committees in Public Sector Organizations,* USA; IIA Global (2016). *Global Perspektifler ve Anlayışlar: İç Denetimin Global Nabzı Kanalıyla Sunulan Yeni Trendler,* Sayı: 5, USA; IIA Global (2017), *Küresel Bakış Açıları ve Anlayışlar: Yapay Zekâ - İç Denetim Mesleğine İlişkin Dikkate Alınması Gerekenler,* Özel Baskı, USA.

Öte yandan, ilk zamanlar, muhasebe iş ve işlemlerinin kontrolünün standartlarını düzenleme yönünde bir başlangıç aşaması bulunan, diğer bir ifade ile kontrol-temelli bir yapı üzerinden inşa edilen iç denetim mesleği de, ilerleyen dönemde küresel sistemde yaşanan dönüşümün devlet/hükümet yapılarında meydana getirdiği önemli dönüşümlerle birlikte, ilgi alanını kurumsal yönetişim, risk ve kontrol faaliyetleri gibi hususlar olmak üzere, bir kurumun tüm faaliyetlerini kapsayacak bir denetim/güvence ve danışmanlık/rehberlik yapısına güncellenmiş bulunmaktadır.[23] Bu bağlamda iç denetimin, mali/finansal inceleme ve bilgi teknolojileri kontrollerinin çok ötesinde genişleyerek siyasi istikrarsızlıklar, siber saldırılar, savaş ve terör, iç çatışmalar, salgın hastalıklar, iklim değişikliği gibi ***jeopolitik risk alanları*** ile kurumsal ***iş yapma kültürü***nün dahi denetim alanı kapsamında dâhil etmiş olması, denetim faaliyetinde küresel trendlerin çıtayı hangi noktaya taşıdığı hususunda fikir vermesi bakımından oldukça dikkat çekicidir.[24]

Yine aynı doğrultuda, teknoloji bakımından bir dizi önemli ilerlemeyi temsil eden ***yapay zekâ uygulamaları*** ve sair değişimin ortaya çıkardığı büyük bir hacme, çeşitliliğe, hıza ve değişkenliğe sahip verilerden de (***büyük veriler***) istifade edilerek, kurumsal faaliyetlerin yönlendirilmesi, yönetilmesi ve izlenmesinde kullanılan yapı, süreç ve prosedürler de risk analizine konu edilmekte, ***risk odaklı denetim planları***na alınmaktadır. Bütün bunlara ilave olarak, iç denetim faaliyeti, bilgi teknolojileri-temelli sistemlerde depolanan verilerin kayıp, tahribat, yetkisiz erişim ve kötüye kullanması risklerine karşı ***siber güvenlik uygulamaları***na ilişkin kontrollerin önemine vurgu yaparak, kontrol ya da risk bazlı uygulamaları dahi aşacak şekilde kurumun stratejik öncelikleri ile uyuşan, kurumsal beklentileri anlayan ve karşılayan ***güvenilir, teknolojiyi özümsemiş, donanımlı bir yönetim paydaşı*** ve ***güvenilir danışman*** fonksiyonunu da üstlenmiş durumdadır.[25]

Bu çerçevede, Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş sürecinde idari denetim faaliyetinin denetim/güvence ve danışmanlık/rehberlik fasıllarının, hem ulusal düzeyde hem de kamu idaresi nezdinde kurumsal amaçlara ve hedeflere ulaşma noktasında, uluslararası standartlar dâhilinde işleyen, küresel trendlerle uyumunu güncel tutan, modern bilgi teknolojilerini denetim tekniklerine adapte etmiş bulunan iç denetim birimlerine tevdi edilmesi, teftiş kurullarının ise kurum içinde idari ve diğer soruşturma hizmetleri ile kurum dışından mükellef, müşteri, üçüncü kişi ve vesayet denetimine odaklanmalarının işlevsel olarak daha faydalı ve etkin olacağı mütalaa edilmektedir.

5. ÇATIŞMADAN UYUMA ETKİN BİR DENETİM SİSTEMİ: KAMU DENETİŞİM MODELİ

Çalışmanın başından beri vurgulandığı üzere Türk idare teşkilatı içerisinde denetim faaliyetinin, mevcut ikircikli durumunun ortaya çıkardığı sorunlar da nazarı itibara alınmak suretiyle, Türkiye Cumhuriyeti'nin 2023, 2053 ve 2071 vizyonlarının sunduğu hedeflere ayak uydurabilecek ve denetim alanındaki küresel trendlere de uyum sağlayabilecek, etkin bir yapıya kavuşturulması elzem görünmektedir. Literatür incelendiğinde, genel olarak teftiş ve denetim kelimelerinin etimolojisinin açıklanması, mevcut sistemin tarihi köklerinin irdelenmesi, bireysel ya da kurumsal düzeyde hazırlanmış muhtelif araştırmaların sistemin ıslahına dair tavsiyelerinin aktarılması ile yetinildiği,[26] buna karşılık denetim faaliyetine ilişkin ana aktör ve paydaşlar ile aktörler arası görev ve yetki çatışmalarını gidermeye matuf ***bütünsel*** yaklaşıma sahip bir çalışmaya rastlanılmamaktadır. Diğer yandan Alıcı, teşkilat yapılanmasının sadeleştirilmesi ve denetim kaynağının optimum kullanımı maksadıyla teftiş kurulları ve iç denetim birimlerinin yeniden ya-

23) L. Sawyer vd. (2016), *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber-İç Denetimin Temelleri,* 1. Cilt, 6. Versiyon, 1. Baskı, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, s.5.
24) IIA Global (2015), *Global Perspectives and Insights: Jeopolitik ile Uğraşmak,* Sayı: 1, USA, s.6-9; IIA Global (2016), a.g.e., s.6.
25) IIA Global (2016), a.g.e., s.13; IIA Global (2017). *a.g.e.,* s.1-6.
26) Kuşkusuz bu çalışmalarda oldukça önemli bilgiler ihtiva etmekte ve fakat yoğun bir bilgi aktarımından sonra bütünsel bir model önerisi ve geçiş metodolojisi içermemekte, bir kısım önerilerin sıralanması ile yetinilmektedir. Bu araştırmalardan bazıları için bkz. S. Yörüker (2004), "Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve", *TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı,* Ankara; Ö. Yürekli (2015), "Kamu Yönetsel Teftiş ve Denetim Sistemi ve Yeniden Yapılanması", *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 480, ss.257-288; H. Muratlı (2009), "Teftiş ve Denetim Esasları ile Diğer Ülkelerin Teftiş Kurulları Örnekleri Temelinde Teftiş Fonksiyonunun Geliştirilmesi Üzerine Bir İnceleme", Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu Mesleki Değerlendirme Toplantısı, 12-18 Nisan 2009, Antalya, (çevrimiçi: teftis.kulturturizm.gov.tr/Eklenti/ 27329,sunu.doc?1, erişim: 12.03.2018); Y. Tekin (2016), "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Kamu Denetimi Model Önerisi", Akademik Ombusdman, Sayı: 5, ss.137-158; Yaşar Okur (2010), "Türkiye'de Teftiş ve iç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme", Sayı: 158, ss.570-586; R. Akyel ve H.Ö. Köse (2010), *a.g.m.,* ss.9-24.

pılandırılarak ***denetim kurulu başkanlığı*** adıyla tek çatı altında toplanmasının daha faydalı olacağını belirtmekte; anılan kurul altında görev yapacak denetim profesyonellerinin ayrı ayrı sertifikalandırılmak suretiyle bir kısmının denetim faaliyetini diğer kısmının ise soruşturma görevini ifa etmelerinin uygun olacağı hususunu da belirterek nispi bir model önerisi getirmektedir.[27]

Türkçe literatürde denetim faaliyetini çok yönlü olarak inceleyerek, mevcut durumun alan araştırmasına dayalı olarak saptanmasını amaçlayan kapsamlı bir araştırma, Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından yürütülmüş ve sonrasında kitap olarak yayımlanmıştır. Bu eserde teftiş kurullarının yaptığı denetimin bakanın siyasi sorumluluğuna ilişkin bir faaliyet olup, yönetimin bir parçası olan denetime denk düşmediği, bu denetimin aynı zamanda yasal uygunluk denetimine karşılık geldiği, teftiş kurullarının hem kurum-içi denetimi hem de piyasa, sektör ve alan denetimini kapsayacak geniş yetkilere sahip bulunduğu, rapor ve raporlamaya ilişkin standartlarının bulunmadığı ve faaliyetlerin genel olarak soruşturma alanında yoğunlaştığı tespit edilmektedir. İç denetime ilişkin olarak ise doğrudan siyasi sorumluluktan ziyade yönetim sorumluluğuna denk düştüğü ve bu doğrultuda hizmetin denetimini değil, yönetimin bir parçası olarak sistem ve iş süreçlerini merkeze aldığı, mevcut yönetsel yapıyla uyumlu olmadığı, denetim plan ve programlarına bağlılığın yüksek düzeyde olduğu ve iç denetim faaliyetinin ağırlıklı olarak sistem denetimi odaklı yürütüldüğü bulgularına ulaşılmıştır.[28]

Elde edilen veriler doğrultusunda mevcut yapı dönüştürülürken, hâlihazırdaki denetim sisteminin kurumsal atalete sebebiyet vermesi, çıktı kalitesini düşürmesi, mesleki gelişime ve güven duygusuna ket vurması gibi negatif yönlerinin de ortaya konulması, yeni sistemin ideale en yakın şekilde tasarlanabilmesi bakımından kritik önem taşımaktadır. Çalışma kapsamında önerilecek kurgusal yapı ***kamu denetişim***[29] ***modeli*** olarak adlandırılmaktadır. Bu bağlamda denetişim kavramı, literatürde unsurları ve ilkeleriyle ilk defa tarafımızdan, *yönetim faaliyetini içeren her seviyeden organizasyonun işleyişi sırasında ortaya çıkabilecek etkinlik sorunları, kontrol zafiyetleri, suistimal ve etik riskleri ile uyum problemlerine karşı, adil, şeffaf, katılımcı ve paylaşımcı bir yaklaşımla oluşturulacak önleyici düzenlemelerin, küresel trendler ve denetim metotlarıyla da uyumlu şekilde yerleşik değerler halini alarak kurumsallaşması ve hassasiyetle uygulanması*, şeklinde tanımlanmaktadır. Bu doğrultuda, denetişim kavramının İngilizce karşılığının da, içeriğini daha doğru tespit edecek şekilde "corporate audit" olarak kullanılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Bu doğrultuda, kamu denetişim modelinin birlikte/uyumlu çalışma, sürekli mesleki gelişim, değer katan/kaliteli hizmet üretme gibi zihni arka planının sarih bir şekilde ortaya konulması, fonksiyonel bağımsızlığı güvence altına alabilecek kurumsal/organizasyonel konumları ile mali kaynaklarının açıkça tanımlanması, meslek mensuplarının hangi asgari koşullara sahip olmaları gerektiği, "uzmanlığa dayalı yetkinlik modeli" etrafında birim-içi görev bölümlerinin ve katılımcı ekiplerin ne şekilde oluşturulabileceği ile yatay ve dikey kariyer yollarının açık tutulması gibi hususların dikkate alınması, uluslararası sertifikasyon, mesleki eğitim, lisansüstü eğitim, akademik yayın gibi sürekli mesleki gelişime dair alternatiflerin desteklenmesi doğru olacaktır. Diğer yandan, denetim faaliyetine ve denetim profesyonellerine ilişkin anılan muğlâk alanların, kurumsal teşkilat mevzuatından başka, denetime dair tematik/işlevsel bir yasa ve/veya kararnameye konu edilmesi ve bu bağlamda denetim faaliyetine dair düzenlemelerin uygulanmasını gözetecek ve koordine edecek merkezi bir teşkilatın oluşturularak etkin ve siyasal iradeye veri sağlayacak şekilde çalışmasının temin edilmesi gerekmektedir.

---

27) O.V. Alıcı (2016), "Kamu Yönetiminde İç Denetim Mekanizmasının Reorganizasyonu", *Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi,* Yıl: 3, Sayı: 5, ss.195-199.

28) Ö.Ö. Akbulut vd. (2012), *a.g.e.,* ss.695-720.

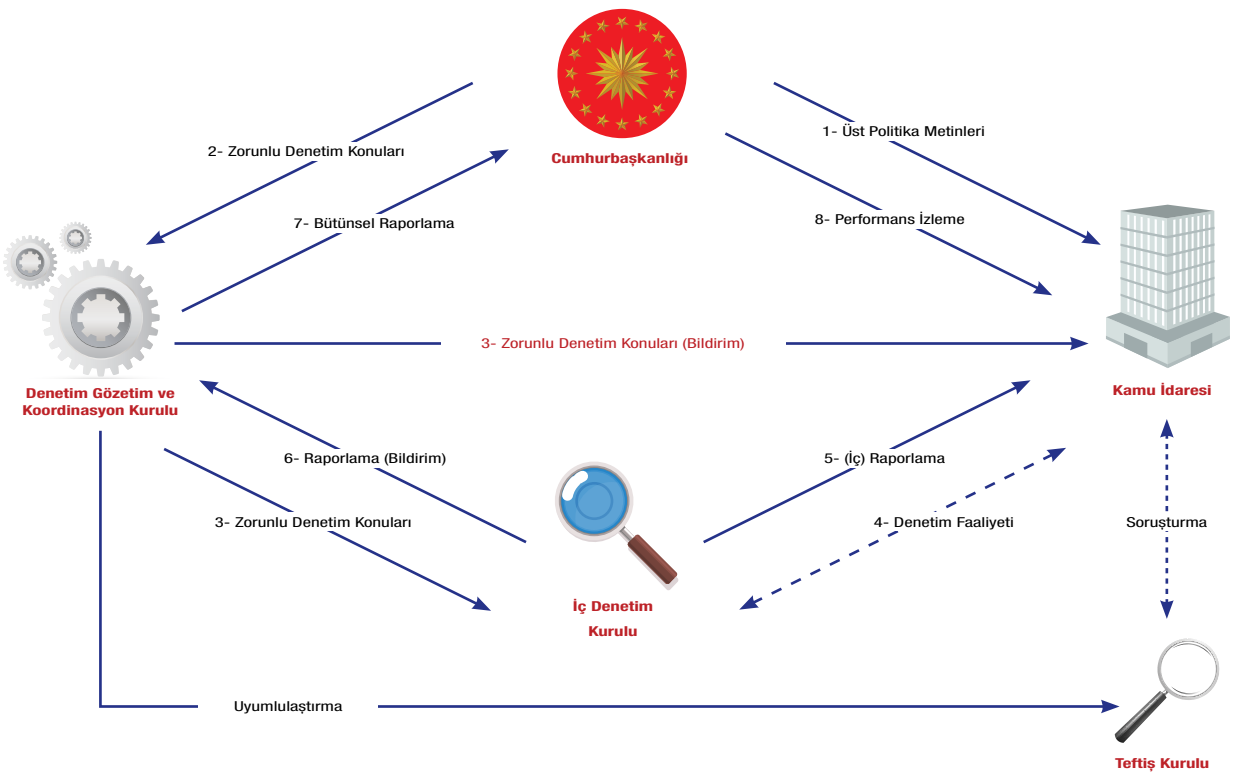
29) Denetişim kavramı, ilk olarak bir yüksek lisans tezinde [Bkz. Y. Okur (2006), *Türkiye'de Kamu Denetiminde Değişim Süreci ve Performans Denetimi,* Y. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi S.B.E.] ortaya atılmış; bilahare Kamu İç Denetçileri Derneği tarafından yayımlanan Denetişim isimli derginin ilk sayısında "Denetişim: Ortak Aklın Harmanı" başlığıyla bir makaleye [Bkz. Y. Okur (2009), "Denetişim: Ortak Aklın Harmanı", *Denetişim*, Sayı: 1, ss.9-15] konu olmuş; nihayet aynı derginin ilerleyen sayılarında farklı bir çalışmada [Y. Sezer ve T. Kavakoğlu (2011), "Denetimin Denetişime Evrilmesi", *Denetişim*, Sayı: 6, ss.41-49] kullanılmıştır. Ancak, ilgili yüksek lisans tezinde denetişim kavramının neyi ifade ettiğine dair bir tanım ya da açıklamaya yapılmamış; tespit edilebilen dört farklı yerde "…yönetimin yönetişime evrildigi gibi denetim de denetişime evrilmektedir." ve benzeri ifadeler kullanılmıştır. Bununla birlikte Okur'un (2009) mezkûr makalesinde sadece, "Denetimin yapısındaki düalite geliştirilerek katılımla ortak aklı ortaya çıkarıp uygulamaya koyma denetişim olarak değerlendirilebilir." denilerek kavrama bir tanım getirilmeye çaba gösterilmiş; (literatürde rastlanılamayan) "auditance" kelimesi de, yönetişim kavramının ingilizce karşılığı olan "governance" kelimesinden türetilerek, denetişim kavramının ingilizcesi olarak kullanılmıştır. Öte yandan, Sezer ve Kavaklıoğlu (2011) nun makalelerinde ise kavramın neyi ifade ettiğine dair bir tanıma yer verilmediği görülmüştür.

Bu çalışma kapsamında önerilen tasarımdan da (Bkz. Şekil 2) izlenebileceği üzere kurum-içi idari denetim faaliyetine ilişkin dört ana aktör tanımlanmaktadır: i) Doğrudan halk tarafından seçilen, siyasi sorumluluğu bulunmakla birlikte Türk idare teşkilatının da başı konumunda olduğu cihetle stratejik yönetim politikalarını belirleme, yönlendirme ve izleme yetkisini haiz ***Cumhurbaşkanlığı Makamı***, ii) Denetim faaliyetine ilişkin genel politika, standart ve prensipleri belirleyip bunların uygulanmasını kararlılıkla gözeten ve denetim birimleri ile denetim profesyonellerine dair konularda koordinasyon rolü üstlenen, Cumhurbaşkanlığı 'na bağlı ***Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu***, iii) Türk idare teşkilatı içerisindeki (bakanlık, mahalli idare, üniversite ve sair) her düzeydeki ***Kamu İdaresi***, iv) İlgili kamu idaresi içerisinde üst yöneticiye bağlı olarak teşkilatlanmış, fonksiyonel bağımsızlığı bulunan ve mesleki yeterlilik sahibi denetim profesyonellerinden oluşan denetim birimleri (***İç Denetim Kurulu ve Teftiş Kurulu***).

Bu tasarım dâhilinde, stratejik yönetim politikalarını belirleyen Cumhurbaşkanlığı Makamı, yönlendirici nitelik taşıyan (kalkınma planı, orta vadeli plan ve program, yıllık program ile sektörel ve tematik konularda hazırlanan strateji metinleri gibi) üst politika belgelerini belirleyerek, ilgili kamu idareleri açısından bağlayıcı bir düzenleme haline getirmektedir. Bunun bir neticesi olarak, kamu idarelerinin görev ve faaliyet alanlarına ilişkin performanslarını bütünsel, sürekli ve karşılaştırılabilir bir metot dâhilinde izlemesi, Cumhurbaşkanlığı Makamı'nın halka karşı siyasi hesap verme sorumluluğu bakımından kritik bir önemi haizdir.

Cumhurbaşkanlığı Makamı'nın, her bir kamu idaresinin kendi görev alanı dâhilindeki iş süreçlerini üst politika metinleriyle tutarlı, etkin ve sistemli biçimde tanımlayıp tanımlamadığı ve hukuka uygun olarak yürütüp yürütmediği, kamu kaynaklarını etkin ve verimli şekilde kullanıp kullanmadığı hususlarını sürekli, disiplinli, uluslararası standartlarla uyumlu ve küresel trendleri yakalayabilecek özellikte bir denetim sistemi aracılığıyla izleyip değerlendirebilmesi maksadıyla doğrudan kendisine bağlı bir ***Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu*** (Bkz. Şekil 3) teşekkül ettirmesi gerekmektedir. Bu kurul, bir taraftan mevcut sistemde Devlet Denetleme Kurulu ile Başbakanlık Teftiş Kurulu uhdesinde yürütülen özel denetim, özel inceleme, özel araştırma ve soruşturma faaliyetleriyle meşgul olmalı, diğer taraftan kamu

Şekil 2. Kamu Denetişim Modelinde İdari Denetimin Genel Tasarımı

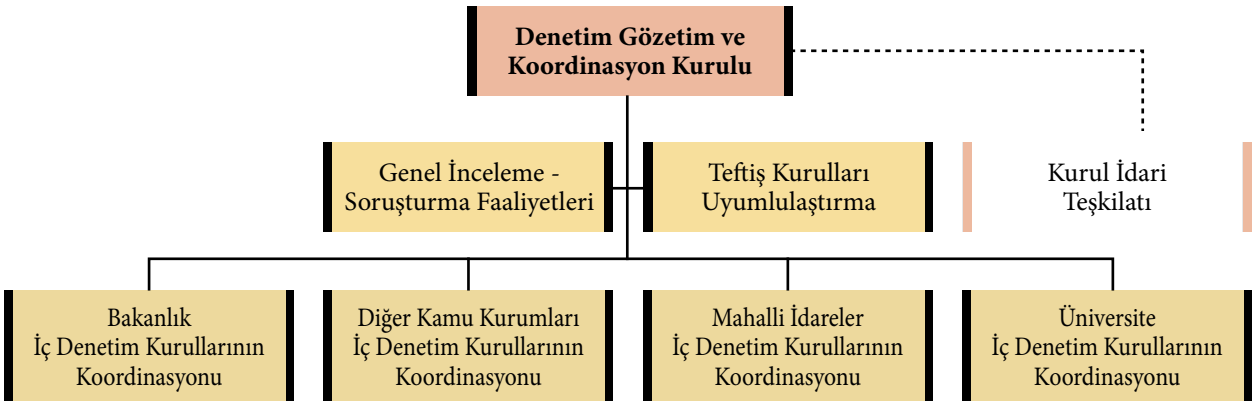


Kaynak: Tarafımızdan derlenmiştir.

idarelerindeki teftiş kurullarınca yürütülen idari soruşturmalar ve mükellef, müşteri, üçüncü kişi ve vesayet denetimlerinin uyumlulaştırması vazifesini icra etmeli, nihayet her bir kamu idaresi türüne ilişkin uzmanlaşmış daireler oluşturmak kaydıyla ilgili kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetinin standardizasyonunu ve sürekliliğini sağlayacak tedbirleri almalıdır.

Bir sonraki adım olarak, denetim gözetim ve koordinasyon kurulu öncülüğünde, her bir kamu idaresinde iç denetim ve teftiş kurulu organizasyonlarına ait görev tanımları, hiçbir çakışmaya mahal bırakmayacak ve kurumların inisiyatifine de bırakılmayacak şekilde üst bir düzenlemeye konu edilmelidir. Öyle ki daha önce değindiğimiz (Bkz. Şekil 1) yetki çakışması; kurum-içi iş süreçlerinin (taşra teşkilatı ve bağlı, ilgili, ilişkili idareler de dâhil) denetim ve güvence faaliyetleri ile her türlü inceleme ve araştırmayı içeren danışmanlık/rehberlik hizmetleri ***İç Denetim Kurulu***'na bırakılıp, gerek kurum-içi idari ve ihtiyaç duyulan her türlü soruşturma hizmeti, gerekse mükellef, müşteri, üçüncü kişi ve vesayet denetiminin ise ***Teftiş Kurulu*** uhdesine alınması sayesinde net olarak (Bkz. Şekil 4) giderilmelidir.

Şekil 3. Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu'nun Kurumsal-Fonksiyonel Organizasyonu



Kaynak: Tarafımızdan derlenmiştir.

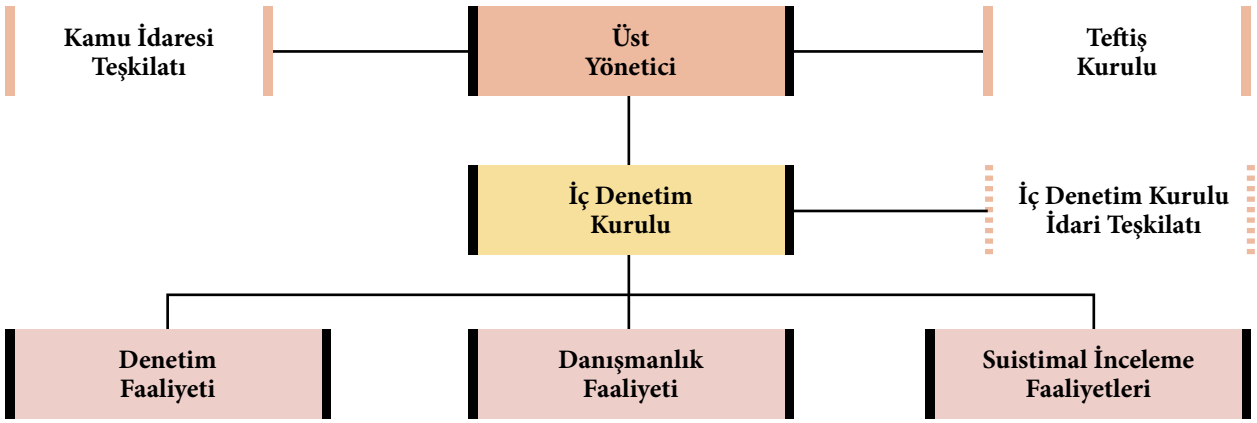
Şekil 4. Kamu Denetişim Modelinde Denetim Birimlerinin Yetki Alanı



Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

Bu doğrultuda, kamu idareleri içerisinde organizasyonel olarak üst yöneticiye bağlı olarak teşkilatlandırılan ve herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın ***İç Denetim Kurulu Başkanlığı*** olarak adlandırılan denetim birimlerinin, ilgili kamu idaresinin teşkilat yapısı, bütçe büyüklüğü ve sair özellikleri muvacehesinde denetim/güvence, danışmanlık ve suistimal inceleme alanlarında (Bkz. Şekil 5) uzmanlık alt-birimlerini ihtiva edebilmeleri sağlanmalıdır. Kuşkusuz anılan hususiyetleri bakımından daha dar kapsamlı kalabilecek iç denetim kurullarının da olabileceği bir gerçektir. Bunların da, istihdam edecekleri denetim profesyonellerinin çok yönlü, tecrübeli, yetkinliği yüksek kişiler olmasına özen göstermesi ve denetim faaliyetlerinde risk odaklı öncelikler tayin etmek hususunda bir kat daha dikkatli davranmaları isabetli olacaktır.

Şekil 5. İç Denetim Kurulu'nun Kurumsal-Fonksiyonel Organizasyonu



Kaynak: Tarafımızdan derlenmiştir.

Bu noktada vurgulanması gereken bir diğer önemli husus da, iç denetim faaliyetinin, başta Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu, Sayıştay, denetime ve denetim profesyonellerine ilişkin ulusal ve uluslararası meslek birliği olmak üzere tüm dış paydaşlar yanında üst yönetici, strateji geliştirme birimi, harcama birimleri, teftiş kurulu gibi iç paydaşlarla sürekli, sağlıklı ve yapıcı etkileşim halinde bulunmasının gerekliliğidir. Öyle ki her bir kamu idaresinde ana hizmet ve yardımcı hizmet birimleri gibi danışmanlık ve denetim birimleri de, entegre ve risk odaklı bir yönetim modelinin kritik bir unsuru olarak ilgili kamu idaresinin görev alanına ilişkin kamu hizmetinin en hızlı ve yüksek kalitede üretilmesi/sunulması sürecine, doğrudan destek vermek motivasyonuyla çalışmalıdırlar.

6. SONUÇ VE TAVSİYELER

Bu çalışmada, Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş sürecinde kamu yönetiminde gerçekleşecek dönüşüm kapsamında idari denetim modelinin, şeffaflık ve hesap verilebilirliğin tesisine en yüksek katkıyı sağlayacak şekilde yeniden teşkilatlandırılmasına yönelik öneriler geliştirilmesi amaçlanmış ve bu doğrultuda denetim camiasının esasen çok da yabancı olmadığı bir öneri detaylı ve görsel şekiller yardımıyla açıklanmıştır. ***Kamu Denetişim Modeli***, mevcut denetim birimlerini merkeze alarak teftiş kurulları ve/veya iç denetim birimlerinin varlığı/yokluğu ya da birleşmesi/ayrı kalması gibi tartışmalara girmeden, hâlihazırdaki idari denetim birimlerinin görev ve yetki alanlarının netleştirilmesi metodunu esas almaktadır. Yine bu kapsamda kamu denetişim modeli oluşturulurken denetim faaliyeti, idareden ayrık bir yapı olarak görülmemiş, bütünleşik ve risk odaklı bir yönetim modelinin kritik bir bileşeni olarak tahayyül edilmiştir.

Bu doğrultuda her bir kamu idaresinde iş süreçlerinin denetimi ve güvence faaliyetleri ile danışmanlık/rehberlik hizmetlerinin ***İç Denetim Kurulu***; kurum-içi idari ve diğer soruşturma hizmetleri ile mükellef, müşteri, üçüncü kişi ve/veya vesayet denetimlerinin ise ***Teftiş Kurulu*** tarafından yürütülebilmesine matuf düzenlemelerin hayata geçirilmesi tavsiye edilmektedir. İç denetim kurullarında görev yapacak ***kariyer kadro*** meslek mensupları ***kamu iç denetçisi*** unvanıyla; teftiş kurullarında vazifeli olan kariyer ve/veya özel meslek (mülki idare amiri, hâkim-savcı, öğretmen vb.) mensupları ise kendi denetim alanlarını gösterecek şekilde ***mülkiye/vergi/gümrük/maarif/(…) müfettişi*** unvanıyla istihdam edilmelidirler. Diğer yandan hem kamu iç denetçisi hem de müfettiş unvanını taşıyan kamu denetim profesyonellerinden uluslararası kabul görmüş yetkinlik kriterlerini sağlayanlarının, denetim birimleri arasında geçişlerine imkân verecek hukuki altyapının da oluşturulması fayda sağlayacaktır.

Bu bağlamda, ***Cumhurbaşkanlığı Makamı***'na bağlı olarak teşkilatlandırılması tavsiye edilen ve esasen Devlet Denetleme Kurulu'nun yeni hükümet modeline uyum sağlayacak şekilde form değiştirilmiş halini ifade eden ***Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu***'nun, bir yandan uzmanlaşmış daireler marifetiyle kamu idarelerindeki iç denetim faaliyetinin standardizasyonunu ve sürekliliğini sağlayacak tedbirleri

alması, diğer yandan ise kamu idarelerindeki teftiş kurullarınca yürütülen idari soruşturmalar ve mükellef, müşteri, üçüncü kişi ve vesayet denetimlerinin uyumlulaştırmasını sağlaması, denetim faaliyetinden beklenen faydanın sağlanabilmesi bakımından elzem gözükmektedir.

Bununla birlikte Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu'nun aynı zamanda Cumhurbaşkanlığı Makamı adına tüm kamu idarelerinde özel denetim, özel inceleme, özel araştırma, soruşturma ve uygun görülen sair faaliyetleri yürütecek bir ***genel inceleme-soruşturma bürosu/dairesi***ni de ihtiva etmesi ve günümüzde bu görevi ifa eden Başbakanlık Teftiş Kurulu mensuplarının/mensuplarından bir kısmının, Cumhurbaşkanlığı hükümet sisteminde Başbakanlık Teşkilatı bulunmayacağından ***kamu genel/yüksek müfettişi*** gibi bir unvan altında, bu büroda/dairede vazifelendirilmesi de faydalı olacaktır.

Nihayet kamu denetişim modelinin sağlıklı olarak çalışabilmesi bakımından birkaç kritik hususu da aşağıdaki şekilde ifade edebiliriz:

1- Öncelikle, denetim faaliyetine ilişkin genel ilke, standart ve prensiplerin özel/tematik bir üst norm (Denetim Kanunu, Denetim Kararnamesi vb.) ile düzenlenmesi; bu çerçevede, her bir iç denetim kurulu ve teftiş kurulunun kendi kurumsal özellikleri çerçevesinde iç düzenlemelerini yapmalarına da imkân verilmesi gerekmektedir.

2- Kamu denetişim modelinde Devlet Denetleme Kurulu'nun mevcut halinden oldukça büyük bir teşkilat yapısına ve görev bütününe sahip olacak şekilde kurgulanan Denetim Gözetim ve Koordinasyon Kurulu'nda vazifelendirilecek personel, tecrübeli denetim profesyonelleri ve ilgili alanda akademik yetkinliği bulunanlardan arasından tercih edilmelidir. Kurul, aynı zamanda ***denetimin denetimi*** fonksiyonunun icrası bağlamında etkili bir ***dış değerlendirme*** faaliyetini de yürütmelidir.

3- İç denetim-teftiş kurulları arasındaki personel sayısı dengesi tersine çevrilerek veri denetim kaynağı, kurum faaliyetlerine doğrudan katma değer sağlamayan soruşturma hizmetlerinden ziyade iç denetim faaliyetlerine kaydırılmalıdır. Ayrıca denetim profesyonellerinin mesleki yetkinlikleri periyodik olarak değerlendirilmeli ve elde edilecek sonuçlar, ilgili personelin çalışma motivasyonunda devamlılığı sağlayacak bir çıktıya dönüştürülmelidir.

4- Denetim faaliyetinin özel bir mesleki bilgi ve uluslararası kabul görmüş standartlar dâhilinde yüksek bir yetkinlik gerektirdiği hususu göz önüne alındığında, denetim faaliyetinde bulunmamış bir yöneticinin sorumluluğuna bırakılması riskini de bertaraf edecek şekilde, kamu idarelerinin denetim birimlerindeki ***kurul başkanlığı*** görevi mevcut iç denetim uygulamasında olduğu gibi kadro unvanı olmaktan çıkarılıp görev unvanı olarak görülmeli ve bu görev üst yöneticinin uygun göreceği yetkin denetim profesyonellerinden birisine tevdi edilmelidir.

5- Bütünsel yönetim sisteminin bir parçası olarak tasarlanan kamu denetişim modelinin etkin olarak çalışabilmesi için, kurum-içi ve/veya kurum-dışı tüm paydaşların (özellikle dış denetim ve üst yönetici) denetim faaliyetini destekleyecek katılımcılığı ve paylaşımcılığı göstermeleri temin edilmelidir.

6- Denetim faaliyetlerinin, her seviyede/ölçekte organizasyonda çalışabilecek şekilde oluşturulmuş merkezi bir yazılım üzerinden yürütülmesi suretiyle, denetim kaynağının etkin kullanımı ve raporlama kolaylığı sağlanmalı; bu bağlamda, hâlihazırda iç denetim faaliyetinde kullanılan ***İçDen*** yazılımı soruşturma ve diğer denetim faaliyetlerinde de kullanılabilecek şekilde geliştirilmelidir.

7- Günümüzde özellikle teftiş kurulu mensuplarının ulusal düzeydeki mesleki birliği olan Devlet Denetim Elemanları Derneği (DENETDE) genel başkanı ve yönetim kurulu üyelerinin müştereken kalem aldıkları çalışmalarında getirdikleri ***Denetim Akademisi*** önerisi dikkate alınmalıdır.[30] Fakat bu akademinin mezkûr makalede önerildiği şekliyle resmi bir makama bağlı olmadan kamu iç denetçileri ve müfettişleri kapsayan denetim alanına ilişkin sivil bir mesleki örgüt altında bulunması tavsiye edilmektedir. Öyle ki kurumsal ve maddi kapasite olarak kuvvetli olması elzem olan bu sivil yapı (***Türkiye Denetim Derneği/Vakfı*** gibi), bir taraftan mesleki eğitim faaliyetini organize eder iken, diğer yandan da sivil bir yapı olmasının

30) A.A. Orkun, Ö. Yürekli ve S. Gökçe (2016), "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Yönetsel Denetim Nasıl Olmalıdır?", *Akademik Ombusdman,* Sayı: 5, s.132.

verdiği avantajları kullanarak, denetim faaliyetine ilişkin mesleki problemlerin daha rahat tartışılabildiği ve her türlü önerinin serbestçe getirilebildiği ortak bir zemini sağlayabilecektir.

Son olarak, tavsiye edilen modelin uygulamaya geçirilmesi aşamasında bir takım özel durumlar sebebiyle kısmi uyum problemlerinin ortaya çıkabileceğine kuşku yoktur. Ancak karşılaşılabilecek küçük uyum ve uygulama sorunlarının dönüşüm iradesini engellemesine müsaade edilmeden bu kapsamlı sürecin kararlılıkla nihayete erdirilmesi, Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçiş aşamasında etkin ve küresel trendlerle uyumlu bir idari denetim modelinin kurulabilmesi bakımından önem taşımaktadır.

Kaynakça

1) *5393 sayılı Belediye Kanunu.*
2) *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.*
3) AKBULUT Ö.Ö., H. M. Özgen, D. Fındık, Ö. Seymenoğlu ve O. Almış (2012). T*ürk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim.* Ankara: TODAİE.
4) AKYEL, R. ve H.Ö. KÖSE (2010). "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği", Türk İdare Dergisi, Sayı: 466, ss.9-24.
5) ALICI O.V. (2016). "Kamu Yönetiminde İç Denetim Mekanizmasının Reorganizasyonu", *Toros Üniversitesi İİSBF Sosyal Bilimler Dergisi,* Yıl: 3, Sayı: 5, ss.185-200.
6) ARSLAN M. C., (2015), *İç Denetim-Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları,* 2. Baskı, İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği Kültür Yayınları.
7) ATAMAN B., (2010). "Türkiye'de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Bir Bakış", *Maliye Finans Yazıları,* Yıl: 24, Sayı: 87, ss.17-26.
8) Başbakanlık (2003). *Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı,* Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 2, Ankara, (Çevrimiçi: http://www.igb.gov.tr/Kutuphane/10%202003%20KYYY%20II.pdf, Erişim: 22.11.2017).
9) BAYSA M. E., (2017). "Panel Konuşması: Cumhurbaşkanlığı Sisteminde İdari ve Yargısal Denetim: İdarenin İdare ve İdari Yargı Tarafından Denetlenmesi", *Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdarenin Denetimi Çalıştay Raporu,* 25.05.2017, Ankara, ss.61-67.
10) *Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik* ve Ekli cetveller, (çevrimiçi: http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.11125&MevzuatIliski=0&s ouceXmlSearch=norm%20 kadro, erişim: 21.12.2017).
11) IIA Global (2012). *Supplemental Guidance: The Role of Internal Auditing in Public Sector Governance,* 2. Basım, USA.
12) IIA Global (2015). *Global Perspectives and Insights: Jeopolitik ile Uğraşmak,* Sayı: 1, USA.
13) IIA Global (2016). *Global Perspektifler ve Anlayışlar: İç Denetimin Global Nabzı Kanalıyla Sunulan Yeni Trendler,* Sayı: 5, USA.
14) IIA Global (2014). *Global Public Sector Inside: Independent Audit Committees in Public Sector Organizations,* USA.
15) IIA Global (2017). *Küresel Bakış Açıları ve Anlayışlar: Yapay Zekâ - İç Denetim Mesleğine İlişkin Dikkate Alınması Gerekenler,* Özel Baskı, USA.
16) *Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği,* (çevrimiçi: http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.11799&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=i%C3%A7%20kontrol, erişim: 21.12.2017).
17) KARCIOĞLU R. ve E. KURNAZ (2017). "Kamu Kurumlarında İç Denetim Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Karşılaşılan Başlıca Sorunların Tespiti: Kamu İç Denetçilerine Yönelik Bir Araştırma", *IGÜ Sosyal Bilimler Dergisi,* Cilt: 4, Sayı: 2, ss.67-88.
18) MALKOÇ Ş., (2017). "Açılış Konuşması", Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde İdarenin Denetimi Çalıştay Raporu, 25.05.2017, Ankara, s.9-13.
19) MURATLI H., (2009). "Teftiş ve Denetim Esasları ile Diğer Ülkelerin Teftiş Kurulları Örnekleri Temelinde Teftiş Fonksiyonunun Geliştirilmesi Üzerine Bir İnceleme", Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu Mesleki Değerlendirme Toplantısı, 12-18 Nisan 2009, Antalya, (çevrimiçi: teftis.kulturturizm.gov.tr/Eklenti/ 27329,sunu.doc?1, erişim: 12.03.2018).
20) OKUR Y. (2009). "Denetişim: Ortak Aklın Harmanı", *Denetişim*, Sayı: 1, ss.9-15.
21) OKUR Y., (2006). *Türkiye'de Kamu Denetiminde Değişim Süreci ve Performans Denetimi,* Y. Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
22) OKUR Y., (2010). "Türkiye'de Teftiş ve iç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme", Sayı: 158, ss.570-586.
23) ORKUN A. A., Ö. YÜREKLİ ve S. GÖKÇE (2016). "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Yönetsel Denetim Nasıl Olmalıdır?", *Akademik Ombusdman,* Sayı: 5, ss.111-134.
24) SAWYER L. ve Diğerleri (2016). *Sawyer's İç Denetçiler İçin Rehber-İç Denetimin Temelleri,* 1. Cilt, 6. Versiyon, 1. Baskı, İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları.
25) SEZER Y. ve T. KAVAKLIOĞLU (2011). "Denetimin Denetişime Evrilmesi", *Denetişim*, Sayı: 6, ss.41-49.
26) TEKİN Y. (2016). "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sisteminde Kamu Denetimi Model Önerisi", *Akademik Ombusdman,* Sayı: 5, ss.137-158.
27) *The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing,* (çevrimiçi: https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf, erişim: 01.03.2018).
28) YÖRÜKER S., (2004). "Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve", *TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı,* Ankara.
29) YÜREKLİ Ö., (2015). "Kamu Yönetsel Teftiş ve Denetim Sistemi ve Yeniden yapılanması", *Türk İdare Dergisi,* Sayı: 480, ss.257-288.