

T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI

Mehmet Alpertunga AVCI

SAYIŞTAY'IN KAMU HARCAMALARINA İLİŞKİN PERFORMANS
DENETİMİNİN TEMELLERİ

DOKTORA TEZİ

TEZ YÖNETİCİSİ

Yrd. Doç. Dr. Metin BAYRAK

ERZURUM – 2012

27/06/2012

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Atatürk Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum **“Sayıştay’ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri”** adlı tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kâğıt ve elektronik kopyalarının Atatürk Üniversitesi Toplumsal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- ☒ Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- ☐ Tezim/Raporum sadece Atatürk Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- ☐ Tezimin/Raporumun yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

[27/06/2012]

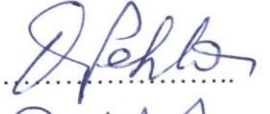
Mehmet Alpertunga AVCİ



27/06/2012

TEZ KABUL TUTANAĞI
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Yrd. Doç. Dr. Metin BAYRAK danışmanlığında, Mehmet Alpertunga AVCİ tarafından hazırlanan bu çalışma 27/06/2012 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından. İktisat Anabilim Dalı'nda doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan	: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN	İmza: 
Jüri Üyesi	: Prof. Dr. Erkan OKTAY	İmza: 
Jüri Üyesi	: Doç. Dr. Vedat KAYA	İmza: 
Jüri Üyesi	: Yrd. Doç. Dr. Metin BAYRAK	İmza: 
Jüri Üyesi	: Yrd. Doç. Dr. Fatma GÜNDOĞDU ODABAŞIOĞLU	İmza: 

Yukarıdaki imzalar adı geçen öğretim üyelerine aittir.

27 /06/2012

Prof. Dr. Mustafa YILDIRIM

Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	IX
ABSTRACT.....	X
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	XI
TABLOLAR DİZİNİ.....	XV
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	XVI
GRAFİKLER DİZİNİ.....	XVII
ÖNSÖZ.....	XVIII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM – DÜZENLİLİK VE PERFORMANS DENETİMİ

1.1. GENEL OLARAK DENETİM.....	4
1.1.1. Denetimin Tarihi Gelişimi	4
1.1.1.1. Denetimin Doğuşu ve Gelişimi	5
1.1.1.2. Denetimin Dönüşümü	6
1.1.2. Deyimsel Olarak Denetim	7
1.1.3. Denetimin Tanımı	8
1.1.4. Kamu Denetimi ve Özel Denetim İlişkisi	9
1.1.5. Denetimin Unsurları	10
1.1.6. Denetim İlkeleri	12
1.1.6.1. Denetleyenlere İlişkin İlkeler	12
1.1.6.2. Denetim Faaliyeti ve Denetimin Konusuna İlişkin İlkeler	14
1.1.7. Denetim Yöntemleri (Stratejileri)	15
1.1.8. Denetim Türleri.....	16
1.1.8.1. Kapsam Yönünden Denetim.....	17
1.1.8.2. Zaman Yönünden Denetim.....	18
1.1.8.3. Konusu Yönünden Denetim	19
1.2. DÜZENLİLİK DENETİMİ	20
1.2.1. Mali Denetim	20
1.2.2. Uygunluk Denetimi.....	22

1.3. YENİ BİR DENETİM ANLAYIŞI OLARAK PERFORMANS DENETİMİ.....	25
1.3.1. Denetim Anlayışında Değişikliğe Neden Olan Etmenler	25
1.3.1.1. Kamu Yönetimi ve Kamu Hizmeti Anlayışındaki Değişiklikler.....	26
1.3.1.2. Hesap Veren Sorumlu ve Saydam Devlet Anlayışı	26
1.3.1.3. Küreselleşme ve Yolsuzluk-Kötü Yönetim	27
1.3.1.4. Bilgi Teknolojilerindeki Gelişme	28
1.3.1.5. Yönetimin Denetimi ve Denetimin Yönetimi.....	28
1.3.1.6. Kamu Harcamalarındaki Artış	29
1.3.1.7. Performans Değerlendirmesi, Yönetimi ve Ölçümünün Kamu Sektöründe Zorunluluk Haline Gelmesi	29
1.3.2. Genel Olarak Performans Denetimi.....	30
1.3.2.1. Performans Denetiminin Ayırt Edici Özellikleri ve Amaçları	32
1.3.2.2. Performans Denetiminin Unsurları: Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk	35
1.3.2.3. Başarılı Bir Performans Denetiminin Temel İlkeleri.....	40
1.4. PERFORMANS DENETİMİ SÜRECİ	42
1.4.1. Planlama.....	42
1.4.1.1. Stratejik Planlama	43
1.4.1.2. Ön İnceleme Aşaması	46
1.4.2. Uygulama (Denetimin Yapılması-Tam İnceleme)	47
1.4.2.1. Denetim Programı (Çalışma Programını) Hazırlama	49
1.4.2.2. Kanıt Toplama	49
1.4.2.3. Belgelendirme ve Kanıtların Dosyalanması	51
1.4.2.4. Veri Analizi	52
1.4.2.5. Denetim Bulguları, Sonuçlar ve Tavsiyelerin Oluşturulması.....	53
1.4.3. Raporlama	53
1.4.3.1. Taslak Raporun Hazırlanması (Rapor Teklifi) ve Denetlenen Kurumun Yönetimiyle Görüşülmesi.....	54
1.4.3.2. Nihai Raporun Yasamada Müzakere Edilmesi ve Yayınlanması.....	55
1.4.4. İzleme.....	56
1.5. PERFORMANS DENETİMİNİN DEĞERLENDİRMESİ.....	56
1.5.1. Performans Denetiminde Etkinliğin Sağlanması İçin Gerekli Koşullar	56
1.5.2. Performans Denetiminin Güçlükleri	58

İKİNCİ BÖLÜM

YÜKSEK DENETİM VE SAYIŞTAY

2.2.	YÜKSEK DENETİMİN DOĞUŞU VE PARLAMENTOCULUK.....	62
2.2.1.	Parlamentarizm ve Yüksek Denetim	63
2.2.2.	Demokrasi ve Yüksek Denetim	63
2.2.3.	Kuvvetler Ayrılığı ve Yüksek Denetim	64
2.2.4.	Bütçe Hakkı ve Yüksek Denetim.....	65
2.2.5.	Anayasal Düzen ve Bütçe Hakkı	65
2.3.	YÜKSEK DENETİMİN KAPSAMI.....	67
2.3.1.	Kamu Harcama-Gelir-Malvarlığı-Faaliyetleri Üzerinde Yüksek Denetim.....	68
2.3.2.	Kamu İdaresi ve Kurumları Üzerinde Yüksek Denetim.....	69
2.3.2.1.	Devlet İdaresi Üzerinde Yüksek Denetim	70
2.3.2.2.	Kamu Kurumları Üzerinde Yüksek Denetim	70
2.3.2.3.	Devlet Teşebbüsleri Üzerinde Yüksek Denetim.....	70
2.3.2.4.	Sosyal Kamu Kurumları Üzerinde Yüksek Denetim.....	71
2.3.2.5.	Eyaletler ve Mahalli İdareler Üzerinde Yüksek Denetim.....	71
2.3.3.	Kamu Kaynağını Doğrudan veya Dolaylı Olarak Kullanan Diğer Kurum ve Kuruluşlar Üzerinde Yüksek Denetim.....	72
2.3.3.1.	Özel Sektör Kuruluşları	72
2.3.3.2.	Siyasi Partiler	73
2.3.3.3.	Kamuya Yararlı Kurumlar	73
2.3.3.4.	Meslek Kuruluşları	74
2.4.	SAYIŞTAYLARIN İŞLEVLERİ	75
2.4.1.	Yürütme Organını Denetleme.....	75
2.4.2.	Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunu Tesis Etme	76
2.4.3.	Yolsuzlukla Mücadele	78
2.4.4.	Mali Saydamlığı Tesis Etme ve Koruma	79
2.4.5.	İç Kontrol Sistemini Geliştirme	79
2.4.6.	Kamu Yönetiminde Reformları Destekleme	80
2.5.	SAYIŞTAYLARIN ORTAK ÖZELLİKLERİ.....	80
2.5.1.	Bağımsızlık	81

2.5.2. Tarafsızlık	83
2.5.3. Yasallık	84
2.6. SAYIŞTAYLARIN GÖREVLERİ.....	85
2.6.1. Yüksek Denetim	85
2.6.2. Raporlama	85
2.6.3. Yargılama.....	86
2.6.4. Görüş Bildirme (Danışmanlık)	86

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YÜKSEK DENETİMİN ULUSAL BOYUTU: ÜLKE SAYIŞTAYLARI VE PERFORMANS DENETİMİ YAKLAŞIMLARI

3.1. OFİS TİPİ SAYIŞTAYLAR	88
3.1.1. İngiltere’de Yüksek Denetim (National Audit Office)	89
3.1.1.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu	91
3.1.1.2. Yönetimi ve Teşkilat Yapısı	92
3.1.1.3. Yasama ve Yürütmeyle İlişkileri	93
3.1.1.4. Görevleri	94
3.1.1.5. Denetim Alanı (Kapsamı).....	96
3.1.2. Kanada’da Yüksek Denetim (The Office of the Auditor General of Canada).....	98
3.1.2.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu	100
3.1.2.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	101
3.1.2.3. Yasama ve Yürütmeyle İlişkileri	103
3.1.2.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	104
3.1.2.5. Denetim Kalitesini Artırmaya Yönelik Çabalar ve Sayıştay’ın Denetimi.....	107
3.1.3. ABD’de Yüksek Denetim (Government Accountability Office - GAO)	108
3.1.3.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu	109
3.1.3.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	110
3.1.3.3. Yasama ve Yürütmeyle İlişkileri	111
3.1.3.4. Görevleri	112

3.1.3.5. Denetim Alanı (Kapsamı).....	117
3.1.3.6. Denetim Kalitesini Artırmaya Yönelik Çabalar ve Sayıştay'ın Denetimi.....	118
3.1.4. Avustralya'da Yüksek Denetim (Australian National Audit Office-ANAO)	119
3.1.4.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu.....	120
3.1.4.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	121
3.1.4.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri	121
3.1.4.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	122
3.1.4.5. Denetim Kalitesini Artırmaya Yönelik Çabalar ve Sayıştay'ın Denetimi.....	128
3.1.5. İsveç'te Yüksek Denetim (Riksrevisionen)	128
3.1.5.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu.....	129
3.1.5.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	131
3.1.5.3. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	132
3.1.6. Danimarka'da Yüksek Denetim (Rigsrevisionen).....	135
3.1.6.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu.....	136
3.1.6.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	138
3.1.6.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri	139
3.1.6.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	139
3.1.6.5. Sayıştay'ın Denetimi	142
3.1.7. Finlandiya'da Yüksek Denetim (Valtiontalouden Tarkastusvirasto)	142
3.1.7.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu.....	144
3.1.7.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	145
3.1.7.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri	146
3.1.7.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	147
3.1.7.5. Denetim Kalitesini Artırmaya Yönelik Çabalar ve Sayıştay'ın Denetimi.....	150
3.1.8. Norveç'te Yüksek Denetim (Riksrevisjonen).....	150
3.1.8.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu.....	151
3.1.8.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	152
3.1.8.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri	153

3.1.8.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	154
3.1.8.5. Sayıştay'ın Denetimi	159
3.2. KURUL TİPİ SAYIŞTAYLAR	160
3.2.1. Fransa'da Yüksek Denetim (Cour des Comptes)	161
3.2.1.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu	162
3.2.1.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	162
3.2.1.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri	164
3.2.1.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	165
3.2.2. Almanya'da Yüksek Denetim (Bundesrechnungshof)	169
3.2.2.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu	170
3.2.2.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	171
3.2.2.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri	173
3.2.2.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	175
3.2.3. İtalya'da Yüksek Denetim (Corte dei Conti).....	180
3.2.3.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu	182
3.2.3.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	184
3.2.3.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri	185
3.2.3.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	186
3.2.4. Belçika'da Yüksek Denetim (Cour des Comptes).....	190
3.2.4.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu	192
3.2.4.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	194
3.2.4.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri	195
3.2.4.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	196
3.2.5. Hollanda'da Yüksek Denetim (Algemene Rekenkamer)	198
3.2.5.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu	199
3.2.5.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	202
3.2.5.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri	203
3.2.5.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	204
3.2.6. İspanya'da Yüksek Denetim (Tribunal de Cuentas).....	210
3.2.6.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu	211
3.2.6.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	213
3.2.6.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri	215

3.2.6.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	215
3.2.7. Japonya’da Yüksek Denetim	218
3.2.7.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu	219
3.2.7.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı	219
3.2.7.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri	221
3.2.7.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı).....	222
3.2.7.5. Denetim Kalitesini Artırmaya Yönelik Çabalar	225
3.3. OFİS VE KURUL TİPİ SAYIŞTAYLARIN KARŞILAŞTIRMASI	226
3.3.1. Ofis ve Kurul Tipi Sayıştayların Ortak Yanları–Farklılıkları–Farklı Uygulamalar	226
3.3.1.1. Ofis ve Kurul Tipi Sayıştayların Ortak Yanları.....	226
3.3.1.2. Ofis ve Kurul Tipi Sayıştayların Farklı Yanları	227
3.3.1.3. Farklı Uygulamalar	229
3.3.2. İyi Yönetişime İlişkin Veriler Işığında OTS ve KTS Karşılaştırması	230
3.3.2.1. Yolsuzluk ve Rüşvet Karşısında Ülkelerin Genel Durumu	230
3.3.2.2. Kamu Sektöründe Denetim ve Raporlama Standartlarının Gücü.....	233
3.3.2.3. Hükümetin Etkinliği	234
3.3.3. Genel Değerlendirme	236

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK SAYIŞTAYI VE ÜLKE UYGULAMALARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRMESİ

4.1. SAYIŞTAYIN TARİHİ GELİŞİMİ	238
4.2. ANAYASAL DURUMU	240
4.2.1. Anayasa Çerçevesinde Kurumun İdari Görevi	243
4.2.2. Anayasa Çerçevesinde Kurumun Yargılama Görevi.....	243
4.2.3. Sayıştay’a İlişkin Anayasa’da Yer Alan Diğer Hükümler.....	246
4.3. YASAL DURUMU	247
4.3.1. Mülga 832 Sayılı Sayıştay Kanunu ve Yeni 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu.....	247

4.3.2. Mülga 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Türk Sayıştayı.....	255
4.4. YÖNETİM VE TEŞKİLAT YAPISI	260
4.5. SAYIŞTAY'IN DENETİM ALANI.....	263
4.6. SAYIŞTAY'IN GÖREVLERİ	266
4.6.1. Denetim ve Raporlama Görevi (Düzenlilik ve Performans Denetimi)....	266
4.6.1.1. Düzenlilik Denetimi.....	267
4.6.1.2. Performans Denetimi	267
4.6.1.3. Raporlama Görevi: Genel Uygunluk Bildirimi	269
4.6.1.4. Diğer Raporlar	270
4.6.2. Hesapları Hükme Bağlama (Yargılama) Görevi	270
4.6.3. Görüş Bildirme ve Danışmanlık Görevi	272
4.6.4. Denetim Kalitesini Artırmaya Yönelik Çabalar	273
4.7. PERFORMANS DENETİMİ ÇERÇEVESİNDE SAYIŞTAYIN DEĞERLENDİRMESİ	274
4.7.1. Yasal Yapı Bakımından Performans Denetimi.....	274
4.7.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı Bakımından Performans Denetimi	276
4.7.3. Sayıştay'ın Denetimi Bakımından Performans Denetimi.....	277
4.7.4. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri Bakımından Performans Denetimi	277
4.7.5. Görevleri Bakımından Performans Denetimi	278
4.7.6. Denetim Alanı (Kapsamı) Bakımından Performans Denetimi	280
4.7.7. Mali Yapı Bakımından Performans Denetimi	280
4.7.8. Raporlama Sistemi Bakımından Performans Denetimi	281
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	282
KAYNAKÇA.....	290
EKLER.....	335
ÖZGEÇMİŞ.....	341

ÖZET**DOKTORA TEZİ****SAYIŞTAY’IN KAMU HARCAMALARINA İLİŞKİN PERFORMANS
DENETİMİNİN TEMELLERİ****Mehmet Alpertunga AVCİ****Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Metin BAYRAK****Haziran 2012, 341 Sayfa + XVIII****Jüri: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN****Prof. Dr. Erkan OKTAY****Doç. Dr. Vedat KAYA****Yrd. Doç. Dr. Metin BAYRAK****Yrd. Doç. Dr. Fatma GÜNDOĞDU ODABAŞIOĞLU**

Günümüzde, kamu kaynaklarının kamu mali yönetimi tarafından verimli, etkin ve tutumlu şekilde kullanılması zorunluluk haline gelmiştir. Bu yönde pek çok devlet mevcut mali yapısını bu unsurları gözeterek yeniden yapılandırmaya başlamıştır. Yeniden yapılandırma çalışmalarındaysa Kurul Tipi ve Ofis Tipi örgütlenmeler şeklinde yer alan Sayıştaylara büyük önem atfedilmiştir. Zira Sayıştaylar, yürütmüş oldukları denetimlerle hem mevzuata uygunluğu sağlamakta, hem de mali sistemin performansını ölçmektedir. Performans denetimleri olarak adlandırılan bu ölçümler, kimi zaman tüm mali nitelikli faaliyetleri kapsarken, kimi zaman da özellikli konulara yönelebilmektedir.

Bu çalışmada performans denetimi belirleyici unsurlarıyla tanımlandıktan sonra, bu konuda gelişmiş 15 Ofis Tipi ve Kurul Tipi Sayıştay incelenmiştir. Yapılan incelemede Ofis Tipi Sayıştayların performans denetiminde daha başarılı sonuçlara ulaştığı tespit edilmiştir. Türk Sayıştayı’na yönelik değerlendirmede, yargılama görevinin denetim görevine üstün geldiği tespit edilmiştir. İyi uygulama örnekleri ışığında, performans denetiminden etkin sonuç alınması için Sayıştay’ın kurumsal yapısının Ofis Tipi’ne dönüştürülmesi önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay, Performans Denetimi, Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk.

ABSTRACT**Ph. D. DISSERTATION****FUNDAMENTALS OF THE COURT OF ACCOUNT'S PERFORMANCE AUDIT
RELATING TO PUBLIC EXPENDITURES****Mehmet Alpertunga AVCİ****Advisor: Assistant Prof. Dr. Metin BAYRAK****June 2012, 341 Page + XVIII****Jury: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN****Prof. Dr. Erkan OKTAY****Assoc. Prof. Dr. Vedat KAYA****Assist. Prof. Dr. Metin BAYRAK****Assist. Prof. Dr. Fatma GÜNDOĞDU ODABAŞIOĞLU**

Nowadays, to use of public resources in efficient, effective and economic manner by public financial administrative has become a necessity. In this regard, a number of states have begun to re-construct their existing financial structure by taking into consideration of these elements. In the process of re-construction, the Supreme Audit Institutions that are formed as the Court Types and Office Types are of a great importance. Supreme Audit Institutions provide compliance with legislation and measure the performance of financial system in the auditing carried by themselves. These measurements that are called performance auditing sometimes include all activities that have financial features, sometimes focus on the specific themes.

In this study, following the definition of performance auditing with its determining elements, the advanced 15 Office and Court Types of Supreme Auditing Institutions have been examined. According to the result of examination, it has been found that the Office Type of Supreme Audit Institutions are more successful in the performance auditing. Regarding to the Turkish Court of Account, it has been observed that the task of judgment is prior to the task of auditing. In light of the good practice examples, it has been suggested that the institutional structure of the Court of Account should transform to the Office Type in order to get an efficient result from performance auditing.

Key Words: Court of Accounts, Performance Auditing, Efficiency, Effectiveness, Economy.

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AFROSAI-E	: African Organization of English-speaking Supreme Audit Institutions
AITIC	: Agency for International Trade Information and Cooperation
ANAO	: Australian National Audit Office
Art.	: Article
Art.	: Artículo
ASAE	: Australian Standard on Assurance Engagements
ASOSAI	: The Asian Organization of Supreme Audit Institutions
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BYDK	: Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
CIDA	: Canadian International Development Agency
C&AG	: The Comptroller and Auditor General
Çev.	: Çeviren
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
E.	: Esas Sayısı
ECMWF	: European Centre for Medium-Range Weather Forecasts
ECOSAI	: Economic Cooperation Organization Supreme Audit Institutions
Ed.	: Editör
EFTA	: European Free Trade Association
etc.	: Etcetera
EU	: European Union
GAP	: Güneydoğu Anadolu Projesi
GAGAS	: General Accepted Government Auditing Standards

GAO	: United States Government Accountability Office
GBE	: Government Business Enterprise
GDP	: Gross Domestic Product
GSYİH	: Gayrisafı Yurtiçi Hasıla
Haz.	: Hazırlayan
HM	: Her Majesty's
IAEA	: International Atomic Energy Agency
ILO	: International Labour Organization
Inc.	: Incorporated
INCOSAI	: International Congress of Supreme Audit Institutions
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions
İETT	: İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeleri Genel Müdürlüğü
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İ.İ.T.İ.A.	: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İSKİ	: İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi
JCPAA	: Joint Committee of Public Accounts and Audit
K.	: Karar Sayısı
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KPMG	: Klynveld Peat Marwick Goerdeler
Kt.	: Karar Tarihi
KTS	: Kurul Tipi Sayıştaylar
LLP	: Limited Liability Partnership
Ltd.	: Limited
Mad.	: Madde

Mük.	: Mükerrer
M.Ö.	: Milattan Önce
NAO	: National Audit Office
NATO	: North Atlantic Treaty Organisation
No.	: Numara
No.	: Number
NOK	: Norveç Kronu
NPM	: New Public Management
OAGN	: The Office of the Auditor General of Norway
OECD	: Organization for Economic Cooperation and Development
OPCW	: Organisation for the Prohibition of Chemical Weapons
OTS	: Ofis Tipi Sayıştaylar
ÖİK	: Özel İhtisas Komisyonu
ÖSYM	: Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
PAC	: Public Accounts Committee
PTT	: Türkiye Posta Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü
PUMA	: Public Management Committee
RTÜK	: Radyo ve Televizyon Üst Kurulu
s.	: Sayfa
SAI	: Supreme Audit Institution
Sec.	: Section
SAYDER	: Sayıştay Denetçileri Derneği
SIGMA	: Support for Improvement in Governance and Management
ss.	: Sayfaları Arası
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi

T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TEPAV	: Türkiye Ekonomi Politikaları Araştırma Vakfı
TESEV	: Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Etüdler Vakfı
TODAİE	: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
TPAC	: The Public Accounts Commission
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
UK	: United Kingdom
UN	: United Nations
UNIDO	: United Nations Industrial Development Organization
US	: United States
USA	: United States of America
VET	: Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk
Vol.	: Volume
D.C.	: District of Columbia
3E	: Economy, Efficiency, Effectiveness

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1.1. Ükelere Göre Performans Denetimi Türleri.....	39
Tablo 1.2. Veri Toplama ve Analiz Yöntemleri.....	51
Tablo 3.1. Sayıştay'ın 2010-2011 Yılı İtibarı ile Denetim Faaliyetleri	98
Tablo 3.2. Dönelmlere Göre Tamamlanan Denetimler (Adet) ve Maliyetler	107
Tablo 3.3. Dönelmlere Göre Yürütölen Faaliyetler (Adet) ve Ekonomik Büyöklöklöler	118
Tablo 3.4. Dönelmlere Göre Tamamlanan Denetimler (Adet) ve Maliyetler	127
Tablo 3.5. 2007-2010 Tarihleri Arasında Denetim Harcamalarının Kurum Toplam Harcamalarından Aldığı Pay ve Denetimlerin Yözelik Dağılımı	158

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk	36
Şekil 1.2. Hükümet Program Unsurları ve Denetime Konu Olan Unsurlar.....	37
Şekil 1.3. Performans Denetimi Sürecinde Kilit Aşamalar	44
Şekil 1.4. Denetimin Uygulanma Aşaması	48
Şekil 5.1. Eski ve Yeni Sayıştay Kanununda Hesap Yargılama Süreci.....	254

GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik 3.1. 2011 Yılı Yolsuzluk Algılama Endeksine Göre İncelemeye Konu Olan Ülkeler	231
Grafik 3.2. Yolsuzluğun Kontrolü	232
Grafik 3.3. Yolsuzluğun ve Adaletsizliğin Önlenmesinde Hükümetin Rolü.....	232
Grafik 3.4. 2011 Yılı Rüşvet Ödeme Endeksine Göre İncelemeye Konu Olan Ülkeler ..	233
Grafik 3.5. Denetim ve Raporlama Standartlarının Gücü.....	234
Grafik 3.6. Hükümetin Etkinliği	235
Grafik 3.7. Kamu Harcamalarında İsfaf.....	235

ÖNSÖZ

Bu çalışma, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Politikası Anabilim Dalı'nda, Yrd. Doç. Dr. Metin BAYRAK yönetiminde bir doktora tezi olarak hazırlanmıştır.

Türk devlet hayatında engin bir maziye sahip olan Sayıştay, günümüz itibariyle devlet sistemi içerisinde denetim ve yargılama yetkileri ile donatılmış anayasal bir kurum kimliğine sahiptir. Diğer pek çok modern Sayıştay'da olduğu gibi teşkilat yapısı, çalışma esasları, görevleri ve yetkileri yasal düzenlemelerle desteklenen Sayıştay'ın, kurul tipi özelliğinin bir sonucu olarak, özellikle performans denetimi açısından çeşitli eksiklikleri bulunmaktadır. Yürütülen bu çalışmanın yöneldiği amaç, söz konusu eksikliklere bir nebze dahi olsa çözüm üretebilmektir. Bu noktada çalışmanın hedefi; uluslararası iyi uygulama örneklerini Türk Sayıştay'ına kazandırmaktır. Bu anlamda, çalışmada birtakım tavsiyelerde bulunulmakta ve bu tavsiyeler arasında, gerek idari gerekse siyasi manada tepki çekmesi düşünülen pek çok yenilik yer almaktadır. Ancak bu tavsiyeler köklü bir geçmişe sahip olan Sayıştay'ı, hem ulusal hem de uluslararası alanda hak ettiği iltifata mazhar olmasını sağlama gayesi haricinde herhangi bir amaç taşımamaktadır.

Bu çalışmada, yoğun iş temposuna rağmen maddi ve manevi desteğini esirgemeyen danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Metin BAYRAK beyefendiye, değerli jüri üyeleri Prof. Dr. Erkan OKTAY, Prof. Dr. Osman PEHLİVAN, Doç. Dr. Vedat KAYA ve Yrd. Doç. Dr. Fatma GÜNDOĞDU ODABAŞIOĞLU'na, tavsiyelerinden beni mahrum bırakmayan yüksek lisans tez hocam Prof. Dr. Figen ALTUĞ hanımefendiye, tez çalışmanın başından sonuna kadar tavsiyelerini esirgemeyen sevgili ağabeyim Öğr. Gör. Salih Börteçine AVCİ'ye, uluslararası veri sağlanması konusunda Avusturya Sayıştay'ından Doris GRABHERR'e, Danimarka Sayıştay'ından Rasmus BORUP ve Roman SMIGIELSKI'ye, Slovakya Sayıştay'ından Annamária VÍZIKOVÁ'ya, Hırvatistan Sayıştay'ından Lidija PERNAR'a, Filipinler Sayıştay'ından Karen RECIO'ya, İngiltere Sayıştay'ından Justyna WESSELS ve Lindsay JONES'a, İsviçre Sayıştay'ından Roger REINHARD'a, Almanya Sayıştay'ından Martina KOSS'a ve Yeni Zelanda Sayıştay'ından Mike SCOTT'a, desteklerini esirgemeyen çalışma arkadaşlarıma, engin tecrübesiyle yolumu aydınlatan sevgili babam Bedir AVCİ'ye, sevgili annem Gönül AVCİ'ye ve tezin son anlarında dahi bana sabırla katlanan eşim Pinar AVCİ'ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

GİRİŞ

İnsanoğlunun fiziki çevresine hâkim olma güdüsüyle hayat bulmuş ve onu şekillendirip sistematik hale getirme gayesiyle toplumsal yaşamda yerini almış olan denetim; eski çağlardan günümüze kadar pek çok ülkenin hem toplumsal hem de iktisadi yaşamında önemli bir yere sahip olmuştur. İktisadi ve toplumsal ahengi sağlamaya yönelik bir süreç olan denetim; kimi zaman yurttaşların yönetimi kontrol etmesinde kimi zaman farklılaşan sosyal ihtiyaçların devlet tarafından karşılanırken kamu kaynaklarının planlanmasında kimi zaman da devletlerarası ilişkilerin kurulmasında bir araç olarak kullanılmıştır. Bu bakımdan denetim hem kişi ve kurumları önceden belirlenmiş olan amaçlar doğrultusunda yönlendirmiş hem de devletle birey arasındaki ilişkiler ağını hukuk normlarıyla uyumlu olarak biçimlendirmiştir. Günümüzde denetim gerek devlet yönetimi gerekse özel sektör için bir gereklilik olarak algılanırken, her iki sektörün denetimler vasıtasıyla hesap vermekle yükümlü oldukları kesimler de farklılaşmıştır. Nitekim özel sektörde işletme içi mevzuata göre uygulanan denetimler, paydaşların ve şirket sahiplerinin işletmenin genel işleyişinden haberdar olmasında bir raporlama sistemi olarak değerlendirilirken; kamu sektöründe Anayasa ve diğer ilgili mevzuata göre yürütülen denetimler, parlamenter demokrasilerde yurttaşların kendileri adına karar verip bu kararları uygulayan yasama ve yürütmenin faaliyetlerini takip etmesinde bir araç olarak kullanılmaktadır.

Günümüzde tarafsızlık, dürüstlük, bağımsızlık, yasallık ve yeterlilik gibi uluslararası genel kabul görmüş prensiplere göre yürütülen devlet denetimi; 1970'lere kadar kamu gelirlerini tahsil etmekten, giderleri yapmaktan ve malvarlığını kullanmaktan sorumlu olan kişilerin hesap ve işlemlerinin doğruluğunu ve hukuka uygunluğunu sağlama ve doğrulama amaçlarıyla gerçekleştirilmiştir. Düzenlilik denetimi olarak da adlandırılan bu doğrulama işlemi; 21. yüzyılda sosyal devlet anlayışının gelişmesi ve kamu kaynak kullanımında verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun önemli hale gelmesi, iyi yönetişimin modern devlet yönetimi için bir gereklilik haline gelmesi ile günün ihtiyaçlarını tek başına karşılayamaz hale gelmiştir. Bu çerçevede kamu hizmet finansmanına katılan yurttaşlara; kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu şekilde kullanıldığının hesabının verilmesi gereği, düzenlilik denetimi yanında performans denetimi adlı modern denetim türünün doğuşuna vesile olmuştur. Modern kamu mali yönetiminin mihenk taşı olan performans denetimi, 1970

sonrasında pek çok ülkenin devlet denetimi ajandasında kendine yer bulmuştur. Zira performans yönetiminin bir alt düzenlemesi olan performans denetimi, gerek yurttaşlar gerekse yönetim tarafından arzulanan ve talep edilen ideal devlete ulaşılmasında önemli bir araç olma özelliğine sahiptir.

Özellikle 1980’lerde İngiltere, ABD, Avustralya gibi Anglosakson geleneğe sahip devletlerde başlayıp tüm dünyaya yayılan, çıktıların ve sonuçların ölçümüne önem veren ve sonuç odaklı Yeni Kamu Yönetimi anlayışı, kamu sektöründe performans değerlendirmesine yönelik ilgiyi artırmıştır. Bu itibarla devletler kamu sektöründe verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu artırmak için performans ölçümüne hem önem vermeye hem de daha fazla zaman ve para harcamaya başlamıştır. Bu kapsamda toplam kalite yönetimi, performans yönetimi ve ölçümü, fayda-maliyet analizleri gibi özel sektör yönetim teknikleri kamu yönetiminde de uygulanmaya başlamıştır. Yine aynı dönemde Yeni Kamu Yönetimi anlayışı çerçevesinde; hesap soran devletten hesap veren ve saydam devlete geçilmiş, bilgi teknolojilerinde büyük bir gelişme yaşanmış ve bilgiye ulaşım hiç olmadığı kadar kolay hale gelmiştir. Bu gelişmeler neticesinde devlet denetiminin, performansı değerlendirecek şekilde yeniden tanımlanması gerekmiştir.

Yeni kamu yönetimi anlayışında kendine yer bulan ve kamu politika, proje ve faaliyetlerinde verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu araştırmayı amaç edinen performans denetimi, Sayıştayların görev tanımlarını da etkilemiştir. Kimi hem yargılama hem de denetim yetkisine sahip kimi sadece denetim yetkisine sahip yüksek denetim kurumları; uluslararası uygulamalar ışığında devlet denetimi anlayışlarını performans denetimi çerçevesinde yeniden kurgularken, yönetim ve teşkilat yapılarını da bu yönde yeniden yapılandırmıştır. Yalnızca denetim yetkisiyle donatılmış ve Ofis Tipi Sayıştaylar olarak adlandırılan yüksek denetim kuruluşları; performans denetiminden etkin sonuçlar elde edebilmek için mevcut denetim sistemlerini çeşitli standartlar, rehberler ve kılavuzlarla sistematik hale getirirken; hem denetim hem yargılama yetkisi olan ve Kurul Tipi Sayıştaylar olarak adlandırılan yüksek denetim kuruluşları teşkilat yapılarında birbiriyle benzer pek çok yenilik yapmıştır.

Günümüz itibariyle performans denetimini mali sistemlerine kazandırmamış ülke sayısı oldukça azdır. Bunun en önemli nedenlerinden biri yüksek denetimin günümüzde uluslararası etkileşimi gerektiren küresel bir faaliyet haline gelmesi ve bu küresel

etkileşimin de performans denetimini gerekli kılmasıdır. Bu çerçevede uluslararası alanda önemli aktörlerden biri olan Türkiye de köklü devlet geleneğinin gereği olarak mali sistemini günün gereklerine uyarlama gayretinde olmuştur. Tarihi geçmişi 13. yüzyıla dayanan Türk Sayıştay'ı; 1980'lerde tüm dünyada yaşanan yeni kamu yönetimi anlayışından kendini soyutlamayarak denetim görevine performans denetimini de eklemiştir. Tipik bir Kurul Tipi Sayıştay olan Türk Sayıştay'ı, performans denetimine resmen 1996 yılında başlamış olmasına karşın çeşitli nedenlerle uluslararası uygulamalarla uyumlu bir performans denetimi sistemi kuramamıştır. Ancak 2000'lerin başlarında mali yönetimde yaşanan dönüşümle beraber Sayıştay'ın denetim alanının, görevlerinin ve teşkilat yapısının da yeniden yapılandırılması gerekli hale gelmiştir. Bu çerçevede 2010 yılında yeni Sayıştay Kanunu'nun kabulüyle, hem Türk kamu mali yönetimi hem de Sayıştay için yeni bir dönem başlamıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında bu çalışmadan; performans denetimi konusunda tecrübe sahibi olan ve etkin sonuçlar elde etmiş ülke uygulamalarını tüm yönleriyle inceleyerek Türk Sayıştay'ı için yeni uygulamaları ve yeni bir teşkilat modelini önermek, Sayıştay denetimi konusunda araştırma yapmak isteyen araştırmacılara öncülük etmek ve uygulayıcılar olan bürokratlara yardımcı olmak amaçlanmaktadır.

İlke, müessese, kavramlara hâkimiyet ve bunları açık ve kesin bir biçimde bilmenin sosyal bilimlerdeki yadsınamaz önemine binaen; detaylı bir literatür taramasının sonucunda çalışmanın Birinci Bölümünde devlet denetiminin ve performans denetiminin genel işleyişi hakkında bilgi verilmektedir. Yüksek denetimin gerek devlet denetimi içerisindeki yeri gerekse performans denetimi ile etkileşimi bağlamında İkinci Bölümde yüksek denetime detaylı olarak değinilmektedir. Ülke uygulamalarının yer aldığı üçüncü bölümde OECD ölçeğinde 33 üye ve 6 ortak ülke arasından performans denetimi ve iyi yönetim konusunda iyi uygulama örneği olarak seçilen 8 Ofis Tipi 7 Kurul Tipi Sayıştay, tarihi altyapılarından denetim görevlerine ve süreçlerine kadar detaylı bir biçimde değerlendirilmiştir. Dördüncü Bölümdeyse yeni ve eski Sayıştay mevzuatı ve mali mevzuat gözetilerek Türk Sayıştay'ının görevleri, denetim alanı, çalışma esasları ve teşkilat yapısı ele alınmış ve ülke uygulamaları ışığında Türk Sayıştay'ının performans denetimi karşısındaki durumu değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM – DÜZENLİLİK VE PERFORMANS DENETİMİ

1.1. GENEL OLARAK DENETİM

İktisadi ve toplumsal yaşamda; gerçek ve tüzel kişiler tarafından pek çok işlem yapıp kararlar alınmakta, belirli görüş ve iddialar ileri sürülerek bunların doğruluğu ve güvenilirliği savunulmaktadır. Bu görüş ve iddiaların doğru ve güvenilir olması, alınan kararların isabet derecesini doğrudan etkilediğinden; görüş ve iddiaların doğruluğu ve güvenilirliği üzerine şüphe doğması halinde karar alıcılar tarafından çeşitli tedbirler alınmaktadır. Bu tedbirlerin başındaysa denetim gelmektedir¹. İnsanın fiziki çevresine hâkim olma güdüsüyle hayat bulan denetim; toplumsal yaşamda büyük-küçük tüm yapıda var olan zorunlu bir durumdur. Toplumsal yaşam ise iş bölümü, işbirliği ve toplum içi örgütlenmeyi gerektirdiğinden, yönetenle ve yönetilen arasında siyasal farklılaşma meydana gelmektedir². Bu siyasal farklılaşma, toplumsal düzeni kurup yürüten ve siyasal bir örgüt olan³ devlet ile sonuçlanmaktadır. Öyle ki, gerek devletle hukuk arasında gerekse devletle toplum arasında bir ayrıma gidilmemekte⁴; devlet yurttaşlarının müşterek menfaatini gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş bir topluluk olarak kabul edilmektedir⁵. Toplumsal denetimin bir ürünü olan devletin, denetiminin ve denetim yetkisinin ise kendine özgü sınırları ve yasaları vardır⁶. Bu bağlamda denetim; kişi ve kurumları önceden belirlenmiş olan amaçlar doğrultusunda yönlendirirken, devletle bireyler arasındaki kişisel ve toplumsal ilişkileri hukuk normlarıyla uyumlu olarak biçimlendirmektedir.

1.1.1. Denetimin Tarihi Gelişimi

Hukuk devletinin hâkim kılındığı ve demokrasiye dayalı hamlelerin yaygınlaştığı 20. yüzyılda; saydam, hesap verebilir ve etkinliği ön planda tutan kamu mali yönetimi anlayışı tüm dünyada yaygınlaşmıştır. Özellikle son elli yıldır kamu mali yönetimlerinde yaşanan dönüşüm, denetimin dinamik ve değişken bir süreç olduğunu

¹ Ersin Güredin, *Denetim*, (6. Baskı), Beta Yayınevi, İstanbul 1994, s. 3-4.

² Cevdet Atay, *Devlet Yönetim ve Denetim*, Marmara Kitabevi, İstanbul 1997, s. 1.

³ Hans Kelsen, “Law, State and Justice in the Pure Theory of Law”, *The Yale Law Journal*, Vol: 57, No: 3, (January, 1948), s. 379.

⁴ Vecdi Aral, *Kelsen'in Saf Hukuk Teorisinin Metodu ve Değeri*, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul 1978, s. 44.

⁵ Kelsen, s. 380.

⁶ Atay, s. 2.

gösterirken; bu dönüşüm neticesinde, klasik öğretilerle çağdaş ihtiyaçların karşılanamayacağı ve denetimin yalnızca bir kişinin veya zümrenin tasarrufuna bırakılamayacağı anlaşılmıştır. Bu bilgiler ışığında denetimin tarihi gelişiminde; 20. yüzyıla kadar ki dönemi “*denetimin doğuş ve gelişim dönemi*” ve 20. yüzyıl sonrasını da “*denetimin dönüşüm dönemi*” olarak değerlendirmek mümkündür.

1.1.1.1. Denetimin Doğuşu ve Gelişimi

Denetim, sanayi devriminden önce bir uzmanlık alanı olarak görülmesi de tarihi kaynaklar eski çağlarda da mali verilerin güvenilirliğini sağlamada denetimden faydalandığını göstermektedir. Nitekim antik kökeni Mısır, Yunan ve Roma gibi eski çağ medeniyetlerine dayanan denetim; kamu görevlilerinin yöneticilere karşı sorumluluğunu sağlamak ve kötü uygulamalarını önlemek için kral tarafından atanan denetçiler tarafından yürütülmüştür. Eski Mısır’da yöneticiler, mali kayıtların incelenmesi için bağımsız kâtiplerden faydalanırken⁷; yakın doğu eski çağ uygarlıklarında, memurlarca yapılan hesap hatalarını ve yolsuzlukları azaltmak için yönetimde denetime yer verilmiştir. M.Ö. 1122-256 yıllarında Çin’de hüküm süren Zhao Hanedanı’nın devlet muhasebesi sistemi, hem detaylı bir bütçe sürecini bünyesinde barındırmakta hem de tüm devlet kurumlarının denetimini kapsamaktaydı. M.Ö. 15. yüzyılda Atina’da yerel yasama organı, kamu gelir ve giderlerini kontrol etmekte; görev süreleri sona eren devlet memurlarının, görevleri süresince tuttıkları mali kayıtlar kamu denetçileri tarafından incelenmekteydi⁸. Roma Döneminde; kamu maliyesi Senatonun kontrolü altındayken, kamu hesaplarının denetimi, bir denetçi kadrosu tarafından yerine getirilmekteydi. Bu dönemde denetime ilişkin detaylı bir sistem kurulmuş⁹; kamu maliyesinin kontrolü, Kontrolör ve Kester’lere verilmiştir¹⁰.

İngiliz coğrafyasında denetime ilişkin kaynakların geçmişi milattan sonra 1130 yılına dayanmaktadır. Denetim ve denetçilere ilişkin 13. yüzyılda İngiltere’yle beraber İtalya ve Fransa’da da menkul yönetiminde muhasebe kayıtlarına ilişkin yıllık denetim

⁷ Dan M. Guy, C. Wayne Alderman and Alan J. Winters, *Auditing*, (Second Edition), Harcourt Brace Jovanovich College Publishers, Orlando-Florida 1990, s. 7; Dale L. Flesher, Gary John Previts and William D. Samson, “Auditing in the United States: A historical Perspective, *Abacus*, Vol: 41, No: 1, 2005, s. 22.

⁸ Vincent M. O’Reilly, Patrick J. McDonnell, Barry N. Winograd, James S. Gerson and Henry R. Jaenicke, *Mongomery’s Auditing*, (Twelfth Edition), John Wiley & Sons, Canada 1998, s. 1.6-1.7.

⁹ O’Reilly, McDonnell, Winograd, Gerson and Jaenicke, s. 1.6-1.7.

¹⁰ Hasan Gürbüz, *Muhasebe Denetimi I – Genel Esaslar*, İ.İ.T.İ.A. Ticari Bilimler Fakültesi Yayın No: 21, İstanbul 1982, s. 13.

kayıtlarına rastlanmaktadır. 14. yüzyılın başlarında İngiltere’de denetçiler, seçilmiş memurlar arasında yer alırken; aynı dönemde denetimin önemi fark edilmiş ve belediyelerin hesapları, özel arazi sahipliği ve meslek loncaları düzenli olarak denetlenmiştir¹¹. 16. yüzyıla gelindiğinde yenedünyayı keşfeden ticari şirketler, mali kayıtları soruşturup denetlemek üzere denetçiler çalıştırmaya başlamıştır. 1581 yılında Venedik’te “Collegio Dei Raxonati” adlı kuruluş ilk profesyonel denetim örgütü olarak kurulurken, 1658 yılında Milano’da “Academia Del Regionieri” adı ile benzer bir örgüt kurulmuştur. 17. yüzyıl süresince denetimlerde ana amaç, hesapların kalitesini ve resmi ve özel görevlilere verilmiş olan fonların hesap verilebilirliğini sağlamak olmuştur. Buna karşın 17. yüzyılın sonlarına gelindiğinde İskoçya’da çıkarılan bir yasayla “denetçinin bağımsızlığı” adlı yeni bir kavram batı dünyasına takdim edilmiştir. 1600 ile 1800’lerde yaşanan iktisadi dönüşüm; denetim ve denetim mesleği için temel itici güç olurken, denetimin ana amacı yolsuzlukları tespit etmek ve yöneticilerin sorumluluğunu değerlendirmek olmuştur. Bu bağlamda denetim, yalnızca ilgililerin dinlenmesi suretiyle değerlendirilmesinden sıyrılarak, yazılı kayıtların derinlemesine incelenmesi ve destekleyici kanıtların ölçülmesi şeklinde evrim geçirmiştir. Tüm bu gelişmelere rağmen, profesyonel denetçinin iş hayatının önemli parçası haline gelmesi 19. yüzyıla kadar mümkün olmamıştır¹².

1.1.1.2. Denetimin Dönüşümü

Sanayi devrimine ve emperyalist güçlerin dünya hâkimiyetine yönelik çabalarına sahne olan 19. yüzyılda; denetime olan talepte büyük bir artış yaşanmış ve özel sektör denetiminde -modern devlet denetimine de ilham kaynağı olan- pek çok yenilik yaşanmıştır. Bu dönemde, denetim ve denetim mesleği açısından dikkate değer gelişmelerden biri, İngiltere’de anonim şirketlere bağımsız denetçi kullanma mecburiyeti getiren 1862 tarihli Şirketler Kanunu’nun kabulü olmuştur¹³. Söz konusu kanunun denetime ilişkin 83-94. maddeleri arasında, denetime ilişkin şu temel hususlara yer verilmiştir: “*Her yıl şirketlerin hesap ve bilançolarının doğruluğu bir veya birden fazla denetçi tarafından denetlenecektir. Yapılan denetimler kapsamında denetçiler; şirketlerin tüm bilanço ve hesaplarını talep edip inceleyecek ve bunlara ilişkin kendi*

¹¹ O’Reilly, McDonnell, Winograd, Gerson and Jaenicke, s. 1.6-1.7.

¹² Guy, Alderman and Winters, s. 7; O’Reilly, McDonnell, Winograd, Gerson and Jaenicke, s. 1.7-1.8; Gürbüz, s. 13.

¹³ Guy, Alderman and Winters, s. 7.

görüşlerinin de yer aldığı ayrıntılı bir rapor hazırlayacaktır. Bu incelemeler esnasında muhasebe birimleri ile diğer çalışanlar denetçilere yardımcı olacaktır¹⁴”. Bu ifadeler özellikle günümüzde Sayıştaylar tarafından yapılan denetimlerde; denetçilerin her tür bilgi ve belgeye, bağımsız bir şekilde ulaşması ve denetim bulgularını da hazırlanan raporlarla yasama ve yürütmeye sunması hususlarına işaret etmektedir.

20. yüzyılda toplumsal, siyasal, teknik ve hukuki manada pek çok dönüşüm yaşanmış; bu dönüşümden denetim tekniği ve anlayışı da etkilenmiştir. Bu etkiler denetim anlayışını; kamu yönetimini hesap verebilir ve saydam hale getirme amaçlarıyla yeniden şekillendirmiştir. Özel sektörden ilham alan kamu denetimi anlayışı; ulusal ve uluslararası pek çok standart ve kriterle desteklenmek suretiyle yeniden yapılandırılmıştır. Aynı zamanda 1900’lerin başlarında, para ve sermaye piyasalarındaki yükseliş denetime olan talebi artırmış; bu talep artışı kamu mali yönetimlerinde reform ve değişiklik hamlelerini tetiklemiştir. Gerek 1929 ekonomik buhranında, İkinci Dünya Savaşı yıllarında ve sonrasında kamu harcamalarındaki artış, gerekse kamu sektöründe hesap verme sorumluluğu, saydamlık ve etkinlik gibi belirleyicilerin gelişimiyle kamu sektöründe etkin işleyen bir denetim yapılanmasına yönelik ihtiyaç artmıştır. 20. yüzyılın ortalarından itibaren ihtiyaçların heterojen hale gelmesi ve kaynakların kısıtlanması, kurumların daha karmaşık ve büyük hale gelmesi nedenleri ile denetçiler kısıt kaynakların daha etkin şekilde kullanılması konusunda incelemelerini genişletme yönünde teşvik edilmiştir. Bu teşviklerden biri de kurumların düzenliliği yanında performansı bakımından da denetlenmesi olmuştur. 20. yüzyılın ikinci yarısının sonlarına doğru ise elektronik bilgi işlem sistemleri gibi teknolojik gelişmelerle beraber denetim tekniğinde de değişiklikler meydana gelmiştir¹⁵.

1.1.2. Deyimsel Olarak Denetim

Denetimin etimolojik kökenini irdelemek; milletlerin denetime atfettikleri önemi anlama bakımından faydalı olacaktır. Her ne kadar denetimin anlamı dilden dile farklılıklar gösterse de, denetimin işaret ettiği anlam benzer olmuştur¹⁶. Bu bakımdan

¹⁴ Companies Act 1862, Commencement 7 August 1862, Art. 83-93-94, Erişim tarihi: 20 Ocak 2011, http://www.companieshouse.gov.uk/about/tableA/comm7Aug1862CoAct1862_P1.pdf

¹⁵ David N. Ricchiute, *Auditing: Concepts and Standards*, South-Western Publishing Co., Cincinnati-Ohio 1982, s. 40; Mort Dittenhofer, “Performance Auditing in Governments”, *Managerial Auditing Journal*, 16/8, 2001, s. 438; Guy, Alderman and Winters, s. 7.

¹⁶ Atay, s. 5-6.

denetim terimine karşılık gelen murakabe, revizyon, teftiş ve kontrol terimlerine değinmek doğru olacaktır. Türkçede denetim sözcüğünün eski karşılığı olan ve “*rakb*” ve “*rükub*” kökünden gelen “*Murakabe*”; denetim, revizyon, teftiş ve kontrol kavramlarını da içine alan geniş kapsamlı bir terim olarak kullanılmaktadır. Latince “*revidere*” kökünden gelen ve uygulamada muhasebeyle ilgili incelemeler için kullanılan “*Revizyon*”; yapılan işlerin yeniden gözden geçirilmesi anlamına gelmektedir. Arapça “*fetş*” kökünden gelen “*Teftiş*”; zaman zaman yapılan bir gözden geçirme işlemiyle, işlem ve eylemlerin mevzuata uygun olarak yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek anlamına gelmektedir. Latince “*contra*” ve “*rotulus*” sözcüklerinden oluşan “*Kontrol*”; bir kişi, bir örgüt veya bir konu üzerinde hâkimiyet kurmayı ve onu istenilen istikamete çekmeyi sağlayan yöntem ve davranış anlamına gelir¹⁷. Günümüzde kontrol ve denetim kavramlarının gündelik yaşamda birbiri yerine kullanılması nedeniyle, bu iki kavramın aynı anlama geldiği yönünde yanlış bir kanaat bulunmaktadır. Ancak bu kanaatin doğru olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Zira kontrol, kuruluşa bağlı kişiler tarafından, işlemler yapılıp kayıtlar tutulduğunda gerçekleştirilirken; denetim, kuruluş dışındaki bağımsız kişiler tarafından, yapılmış işlemlerin sonradan gözden geçirilmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir¹⁸.

1.1.3. Denetimin Tanımı

Denetim çok yönlü bir kavram olarak; toplumsal, siyasal, mali ve idari pek çok alanda kendine yer bulmuştur¹⁹. Örneğin *sosyo-psikolojik* olarak denetim; bir kişi, grup veya örgütün yapacağı faaliyetin başka bir kişi, grup veya örgüt tarafından belirlenip etkilenebilir²⁰. *İşletme yönetimi* açısından denetim; işletmedeki diğer fonksiyonların neyi, hangi ölçüde başardığını araştıran ve tespit eden, hata düzeltmesinin yapılmasına yönelik bir yönetim faaliyetidir²¹. *Muhasebe* açısından denetim; “belli bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden tespit edilmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda bir rapor vermek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından

¹⁷ Gürbüz, s. 6-7; Figen Altuğ, *Mali Denetim*, (2. Baskı), Ezgi Kitabevi, Bursa 2000, s. 1-2.

¹⁸ Gürbüz, s. 8.

¹⁹ Atay, s. 16.

²⁰ Atay, s. 9.

²¹ Leonard J. Kazmier, *İşletme Yönetimi İlkeleri*, (Çev. Cemil Cem, Doğan Canman, Semay Büyükdavas, Erses Eray, Cahit Tutum, Ülkü Polat), TODAİE Yayını, Ankara 1979, s. 45; Kamuran Pekiner, *İşletme Denetimi (İşletme Analizleri)*, Sermet Matbaası, İstanbul 1977, s. 3-4.

yapılan delil toplama ve değerlendirme sürecidir²². Bu bilgiler ışığında denetimi; uzman, bağımsız ve tarafsız kişi veya kurumlarca iktisadi birimler, faaliyetler ve eylemler ile ilgili delil toplama, toplanan delilleri önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırma ve elde edilen sonuçları ilgili yerlere raporlarla bildirme süreci olarak tanımlamak mümkündür.

1.1.4. Kamu Denetimi ve Özel Denetim İlişkisi

Denetime ilişkin yöntem, süreç ve stratejiler şekillendirilirken kamu denetimiyle özel denetim arasında etkileşim yaşanmış olsa da iki yapı arasında derin farklılıklar vardır. Nitekim kamu denetimi; kamu sektörünü bağımsız olarak inceleyen, kamu kurumları üzerinde geniş yetkili bir faaliyet olup; amacı, denetim konusuyla ilgili verileri toplamak, kusur ve ihmallerin önlenip düzeltilmesini sağlamak için verileri önceden tespit edilmiş kriterlerle karşılaştırmaktır²³. Kamu denetiminin kapsamına; kamu kurumlarına ek olarak, özel kesim birimlerinin denetimi de girebilmektedir²⁴. Özel denetimse; özel sektör kuruluşlarının, kendi denetim birimlerine veya bağımsız denetim kuruluşlarına yaptırdıkları bir denetimdir. Dolayısıyla özel denetimin konusu işletmelerin faaliyetleriyken, kamu denetiminin konusu kamu faaliyetleridir²⁵. Aynı zamanda özel denetim ortakların ve yönetimin talebi üzerine yapıp, denetimin kapsamı müşteri isteklerine göre tespit edilirken; kamu denetiminde denetimin kapsamı mevzuatla belirlenir²⁶.

Kamu sektöründe, kamu kaynakları üzerinde tasarruf yetkisinin hukuka uygun ve etkin şekilde kullanılması noktasında, yürütmenin hem yasamaya hem de yurttışlara karşı hesap verme sorumluluğu vardır. Buna karşın özel sektörde işletmeler, kaynak kullanımında paydaşlara ve yöneticilere hesap vermekle sorumludur. Dolayısıyla denetim bulguları; devlet denetiminde yasamaya, özel denetimde yönetici ve paydaşlara raporlanmaktadır²⁷. Aynı zamanda denetim bulguları kamu sektöründe kamuya açıkken,

²² Gürbüz, s. 3.

²³ Benjamin Geist, “Devlet Denetimi”, (Ed. Beyhan Ataç.), *Devlet Denetimi (Makaleler)*, (Çev. Beyhan Ataç), T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No: 28/10, Ankara 1988, s. 11-12.

²⁴ Tolga Demirbaş, *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 17, Ankara 2001, s. 38.

²⁵ Hüseyin Özer, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997, s. 34.

²⁶ Emile Woolf, *Auditing Today*, (Fifth Edition), Prentice Hall, New York 1994, s. 10.

²⁷ Özer, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, s. 36.

özel sektörde denetim bulguları işletmelerin ticari sırlarının korunması saikiyle gizli tutulabilmektedir²⁸.

Performans denetimine mesnet teşkil eden performans ölçümünde; özel sektör açısından performans ölçütü kar odaklı müşteri memnuniyeti iken, kamu sektöründe performans ölçütü verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine ve bütçe kanunlarına uygunluktur²⁹. Bu çerçevede kamu kurumları, kaynakların elde edilip kullanımına kadar geçen süreçte performans denetimini meşru bir hak olarak görürken; özel sektörde bu tip bir denetim özel bir taleple yaptırılabilir³⁰. Aynı zamanda performans denetimi kapsamında özel denetimle kamu denetimi arasında amaçsal farklılıklar bulunmaktadır. Özel sektörde yapılan performans denetimlerinde, performans denetimi kuruluşları müşterileri olan firmaların düzenlemelerine uygun olarak faaliyetlerini daha iyi şekilde yürütmelerini sağlamayı ve yatırımlarında geri dönüşleri artırmayı amaçlamaktadır. Buna karşın kamuda yapılan performans denetimlerinde temel amaç, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde operasyonel gelişmeyi sağlamak ve bu yönde tavsiyelerde bulunmaktır³¹.

1.1.5. Denetimin Unsurları

Denetim, denetleyenle denetlenenin karşılıklı etkileşimine dayanan bir ilişkidir. Bu karşılıklı etkileşime dayanan ilişkinin temel unsurları; denetimin konusu, amacı ve varsayımı ve denetim yetkisi ve yetkilisinden oluşmaktadır.

Her denetimin; kurum, faaliyet, personel ve mal varlığından oluşan dört temel konusu vardır. Tüzel kişiliği olsun veya olmasın, *tüm devlet kurumları* denetimin konusuna girer. Kurumları adına hareket eden yetkililerin, eylem veya işlem biçimindeki *faaliyetleri* de denetimin bir diğer konusudur. Kurum *personeli*, bulunduğu kuruma veya hukuksal yapıya ilişkin sınırları aşmamak ve belirlenen amaçlara uygun hareket etmekle mükelleftir. Bu bakımdan, kurumlarda görevli personel de kamu hizmetlerinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak denetime konu olmaktadır. Kurumlar ve personeli; faaliyetlerini gerçekleştirirken bu faaliyetlerle uyumlu taşınır ve taşınmaz

²⁸ Dittenhofer, "Performance Auditing in Governments", s. 438.

²⁹ Dittenhofer, "Performance Auditing in Governments", s. 438.

³⁰ Özer, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, s. 36.

³¹ Colleen G. Waring, Stephen L. Morgan, "Public Sector Performance Auditing in Developing Countries", (Ed. Anwar Shah), *Performance Accountability and Combating Corruption*, The World Bank Public Sector, Governance and Accountability Series, Washington D.C. 2007, s. 356.

malları kullanır. Söz konusu malların hizmet sunumuna uygun olarak kullanılabilmesi için bakılması ve korunması gerekir. Bu ise ancak, malların belirtilen durumda bulundurulmasının denetimiyle mümkün olmaktadır³².

Konusuyla uyumlu olarak her denetimin karşılaması gereken beş temel amacı vardır. Bunlar; uyum, süreklilik, önleme, düzeltme ve reformdur. Bu çerçevede denetim, denetim konusunun bulunduğu yapı ve çevre ile uyumlu olmalı; istikrar içerisinde sürekli şekilde yapılmalı; mali kaynakların kullanımında kayıp ve kaçakları önlemeli; denetim amacına giden yolda ortaya çıkan pürüz ve aksaklıkları düzeltmeli; kronik hata ve kusurların giderilmesinde kamu sektöründe reformları teşvik etmelidir³³.

Konusu ve amacı belirlenen denetimde, bir takım teorik prensipler ve varsayımlar vardır. Bu varsayımlar etkin bir denetimin gerçekleştirilebilmesi için denetim öncesinde göz önünde bulundurulması gereken önermelerdir. Bu kapsamda; denetim konusuna ilişkin mali tabloların ve bilgilerin doğrulanabilir olması; tatmin edici bir iç kontrol sisteminin varlığı; bağımsız denetçinin mesleki konumuyla orantılı mesleki yükümlülüklerin varlığı; denetim altındaki kurumun yönetimiyle denetçi arasında çıkar çatışmasının yaşanması; doğrulama için gönderilen mali tablo ve diğer bilgilerin her tür gizli anlaşma ve usulsüzlüklerden arınmış olması; aksine açık kanıt olmaması halinde, incelemeye konu olan kurumlarda geçmişte doğru olarak kabul edilenin gelecekte de doğru olarak kabul edilmesi denetim varsayımları olarak tespit edilebilir³⁴.

Her denetimde, denetim yetkisine ve yeterliliğine sahip yetkililere ihtiyaç vardır. Bu çerçevede öncelikli olarak yetki ve yeterlilik kavramlarına değinmek gerekir. İdari manada yetki; “Bir idari makamın belirli bir işlemi yapabilme ehliyeti olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle, yetki, idari makamı işgal eden kişi veya kişilerin kamu tüzel kişisi adına hukuki işlemler yapabilme ehliyetidir³⁵.” Belli bir hukuki sonucu doğurmaya yönelik bir irade açıklaması olan idari işlemde, bu irade açıklamasının kim veya kimler tarafından yapılacağı hususu o işlemin *yetki unsurunu* oluşturur. Kişi, konu, yer veya zaman itibarıyla yetki kurallarına uymadan yapılmış bir

³² Atay, ss. 17-21.

³³ Atay, s. 21-22-23.

³⁴ R.K. Mautz, Hussein A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association-Monograph No: 6, Florida 1986, s. 42.

³⁵ Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt 1, (2. Baskı), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2009, s. 745.

işlem yetki unsuru bakımından sakat³⁶ olacağından, yetkisiz denetimin de sakatlanması kaçınılmazdır. Bu çerçevede faaliyetlerin incelenebilmesi ve gerekli bilgilerin toplanabilmesi için denetim yetkisine ihtiyaç vardır. Aynı zamanda kişi yönünden yetkinin varlığından söz edebilmek için denetim yeterliliğine ihtiyaç duyulur. Denetim yeterliliği, denetim görevini üstlenen kişinin yetkinliğini ve ehliyetini ifade etmekte olup, denetçilerin yetkilerine ilişkin ilk şarttır. Denetim yeterliliği hem bilgi ve yeteneği hem de denetim tecrübesini gerektirir³⁷.

1.1.6. Denetim İlkeleri

Denetim ilkeleri; kaynağı her ne olursa olsun, denetçiye yol gösteren, tecrübeyle elde edilen ve denetime ilişkin kurallar bütünüdür. Bu ilkeler kendi içinde devinimi olan basit kurallar dizisi olmayıp, denetim türleriyle arasında derin bir bağ vardır. Zira denetim türleri denetçinin denetim standartlarına bağlılığını sağlayan ve denetim ilkelerini uygulanabilir hale getiren hareket tarzını belirlemektedir³⁸. Bu bağlamda denetime ilişkin ilkeleri; denetleyenlere ilişkin ilkeler ve denetim faaliyeti ve konusuna ilişkin ilkeler şeklinde ele almak mümkündür.

1.1.6.1. Denetleyenlere İlişkin İlkeler

Denetimi yürütecek kişi ve kurumların; denetimler esnasında bir takım asgari gerekleri karşılaması, hem yapılan denetimin faydasını hem de denetim bulgularının ve raporlarının inandırıcılığını artıracaktır. Bu bakımdan denetleyenlere ilişkin ilkeleri dört alt başlık halinde değerlendirmek mümkündür.

1) *Yeterli Mesleki Eğitim, Yeterlilik ve Azami Özen*: Denetçiden, muhasebe ve denetim alanında teknik yeterliliğe sahip olması beklenir. Yeterlilik yalnızca teknik bilgidir oluşmayıp, bir değerlendirmede bulunabilmek için mesleki tecrübeye de ihtiyaç duyar. Bu bakımdan teknik bilgi ve mesleki tecrübe birbirini tamamlamak suretiyle mesleki yeterliliği vücuda getirir³⁹. Yeterlilik için teknik bilgi ve tecrübe sahibi olma da tek başına yeterli görülmeyp; denetçiden, tüm ilgili kayıtları dikkat ve özenle

³⁶ Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt 1, s. 745-809.

³⁷ David O'Regan, *Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes, and Regulations*, John Wiley & Sons Inc., New Jersey 2004, s. 30.

³⁸ Arthur W. Holmes, Wayne S. Overmyer, *Basic Auditing Principles*, (Fourth Edition), Richard D. Irwin Inc., USA 1972, s. 6-7.

³⁹ Ricchiute, s. 74-75; John W. Cook, Gary M. Winkle, *Auditing – Philosophy & Technique*, (Second Edition), Houghton Mifflin Company, Boston 1980, s. 32.

incelemesi beklenir. Mesleki özen için denetçinin; kurallara uygun olarak denetimi planlaması, nitelikli ve uygun kanıtları incelemesi, dikkatlice çalışma kâğıtlarını hazırlaması, mali tabloları değerlendirmesi ve denetim raporunu özenle hazırlaması gerekir. Aynı zamanda mesleki özen, mesleki şüpheciligi de gerekli kılar. Bu bakımdan denetçi baştan kurumun yönetici ve çalışanlarının dürüst olup olmadığı konusunda kesin bir kanaat ve yaklaşım içinde olmamalıdır. Buna karşın mesleki şüphecilik, denetim kanıtına ilişkin sorgulayıcı zihinsel ve eleştirel bir değerlendirmeyi gerektirirken, denetçinin her denetiminde mükemmel bir yargıda bulunması anlamına gelmez. Zira denetçinin yaptığı her bir denetimde yanılma ve hata payı her zaman vardır. Ancak bu hatalar denetim faaliyetini sekteye uğratacak düzeyde ve büyüklükte olmamalıdır⁴⁰.

2) *Bağımsızlık İlkesi*: Denetleyenin, adına denetim yapılandan bağımsız olup olmaması konusu tartışmalıdır. Ancak bağımsızlık, denetleyenle denetlenen arasındaki bağımlılığa göre şekillendiğinden; denetimin türü, tartışmanın çözümünde bir metot olarak kullanılabilir. Şöyle ki, dış denetimde bağımsızlık bir zorunluluk iken, iç denetimde denetleyenle denetlenen arasındaki bağımlılık açıktır. Dolayısıyla dış denetimde sıklıkla atıf yapılan bu ilke; denetleyenin denetlenenden üstün konumda olmasını ve bu üstünlüğüne dayanarak soru sormasını, ilgili bilgi ve belgeleri talep etmesini⁴¹, caydırıcılıkla ilgililerin sorumlu davranmasını sağlamaktadır⁴². Denetimde bağımsızlıktan söz edilebilmesi için denetçinin incelemesine; hiçbir kişisel ilişki, yükümlülük veya çıkar çatışmasının dâhil olmaması gerekir⁴³. Bu bağlamda denetçinin; denetlenenle maddi çıkar ilişkisi içerisinde olması ve denetlenenle kişisel veya ailevi ilişkilerin varlığı halinde, denetimde bağımsızlık sekteye uğrayabilir⁴⁴.

3) *Nesnellik İlkesi*: Devlet denetiminin güvenilirliği, denetçinin nesnelliğine dayanır. Nesnellik, denetim yaparken ve taahhütleri onaylarken hem gerçekte hem de görünürde bağımsız olmayı, tarafsız tutumu korumayı, çıkar çatışmalarından arınmış olmayı ve sübjektif ahlak sahibi olmayı gerektirir⁴⁵. Ancak bu durum, denetçinin değerlendirmelerinde takdir hakkını kullanmasına engel teşkil etmemelidir. Aynı

⁴⁰ O'Reily, McDonnell, Winograd, Gerson, Jaenicke, s. 3.7; Cook, Winkle, s. 34; Alvin A. Arens, James K. Loebbecke, *Auditing-An Integrated Approach*, (Seventh Edition), Prentice Hall, New Jersey 1997, s. 20.

⁴¹ Atay, s. 25-26.

⁴² United States Government Accountability Office: By the Comptroller General of the United States (GAO), *Government Auditing Standards*, USA July 2007, s. 29.

⁴³ O'reily, McDonnell, Winograd, Gerson, Jaenicke, s. 3.7.

⁴⁴ O'Regan, s. 138.

⁴⁵ United States Government Accountability Office (GAO), s. 27.

zamanda; hukuk kurallarından, standartlardan ve bireysel işlemlerden oluşan ölçütler olmadan ideal bir denetimden söz edilemeyeceği için, önceden belirlenmiş ve ilgililerce bilinen ölçütler de denetimin nesnelliği açısından önemlidir⁴⁶.

4) *Dürüstlük İlkesi*: Dürüstlük; denetçinin denetim esnasında denetlenen birimlere ve denetim raporlarını kullananlara karşı nesnel, gerçekçi ve ideolojik kaygılardan uzak bir tutumda olmasını ifade eder. Elbette denetçi de kişisel veya kurumsal bir kazanım elde etmek için bu ilkeyi çiğneme riskiyle karşı karşıyadır. Ancak böyle bir risk altında denetçinin kamu yararını gözeterek sorumluluklarının farkına varması gerekir⁴⁷.

1.1.6.2. Denetim Faaliyeti ve Denetimin Konusuna İlişkin İlkeler

Denetimi yürüten kurum ve kişilerin çeşitli ilkelere uyması gerektiği gibi; gerek denetleyenlerin gerekse denetlenenlerin de göz önünde bulundurması gereken bir takım ilkeler vardır. Bu bakımdan denetim faaliyetine ve denetim konusuna ilişkin ilkeleri de başlıklar halinde irdelemek mümkündür.

1. *Denetlenebilirlik İlkesi*: Denetim usullerinin uygulanabilirliği anlamına gelen denetlenebilirlik, denetimin ön şartıdır. Örneğin denetim konusuna ilişkin tüm mali veriler bir yangın neticesinde kurtarılamayacak bir şekilde tahrip olmuşsa denetim konusu denetlenebilir olmaktan çıkacaktır. Bu tip durumlarda denetçiler tarafından alternatif yöntemler işletilebilse de bu yöntemlerin, tahrip olmuş kayıtların genel durumuna ilişkin bir fikir vermesi pek mümkün olmamaktadır⁴⁸.

2. *Tamamlık İlkesi*: Tamamlık, kaynakların toplanmasından harcanmasına kadar geçen sürede her tür mali hareketin idareler tarafından kayıtlara geçirilmesini gerekli kılar. Örneğin muhasebe kayıtlarında varlıkların aktifte ve kaynakların pasifte bir bütün olarak gösterilmesi bu ilkenin bir gereği ve sonucudur⁴⁹.

3. *Tutarlılık İlkesi*: Tutarlılık, kaydedilmiş işlemlerin ilgili dönemde cereyan etmiş, doğru olarak hesaplanmış ve değerlendirilmiş olması anlamına gelir. Kayıtların tutarlı şekilde tutulması gerekir ki, tamamlık ilkesi hayata geçebilsin. Aksi takdirde, doğruyu yansıtmayan kayıtların idarelerce tutulması kayıtların yokluğuyla aynı anlama

⁴⁶ Atay, s. 27-28.

⁴⁷ United States Government Accountability Office (GAO), s. 26.

⁴⁸ O'Regan, s. 29.

⁴⁹ Kenan Tepe, "Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrollerin Denetimi", *Cumhuriyet'in 75'inci yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu: 26 Ekim 1998 – Ankara: Tebliğ, Panel ve Tartışmalar*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet'in 75'inci Yıldönümü Dizisi: 1, Ankara 1998, s. 59.

gelecektir⁵⁰. Aynı zamanda mali tablolarda tutarlılık; muhasebe ilkelerinin hem cari hem de önceki yıl aynı şekilde uygulandığını gösterir. Eğer birbirini takip eden iki yılda tutarlılık yoksa bu durum denetim raporunda açıkça yer almalıdır⁵¹.

4. *Zamanlama ve Gözetim İlkesi*: Denetim planlanırken, zamanlama ve gözetim ilkesi göz önünde bulundurulmalıdır. Denetçilerin denetime zamanında atanması; onlara denetimi planlamada, mevcut muhasebe problemlerini ve iç kontrol zafiyetlerini tespit etmede ek zaman kazandırır. Gözetim, denetçi yardımcılarının çalışmalarını yöneten ve denetim amaçlarının yerine getirilip getirilmediğini tespit eden bir süreçtir⁵². Bu bakımdan denetçi yardımcılarının gözetim altında tutulması; onlara bir yandan mesleki yeterlilik edinmelerine bir yandan da süpervizörlerinin denetim tecrübelerinden faydalanmalarına imkân sağlar⁵³.

5. *Kanıtın Yeterliliği ve Yetkinliği İlkesi*: Denetimde kanıt; mantıklı ve bilgilendirici denetim sonuçlarına ulaşmak için temel dayanaktır. Kanıtların yeterliliği ve yetkinliğinin belirlenmesi yalnızca bağımsız denetçinin mesleki yargılarına bırakılır. *Kanıtta yeterlilik*; denetim kanıtlarının miktarını ifade etmesine karşın, kanıt ne kadar çoksa o kadar iyidir anlamına gelmez. Bu bakımdan *kanıttan yetkinliğin*, yani denetim kanıtının niteliksel geçerliliğinin ve iktisadi uygunluğunun sağlanması gerekir⁵⁴.

6. *Yasallık İlkesi*: Denetleyen açısından denetimin hukuka uygunluğu anlamına gelen yasallık, özellikle kamu denetiminde kendini göstermektedir. Örneğin yüksek denetimde; Sayıştay mensuplarının yetki, görev ve sorumlulukları teşkilat yasalarıyla düzenlenir. Yasallık ilkesi, denetim faaliyetinin hiyerarşik denetime tabi tutulmasıyla da sağlanabilir. Ancak denetleyenin denetlenmesi yolu sonsuza kadar uzatılamaz⁵⁵.

1.1.7. Denetim Yöntemleri (Stratejileri)

Denetimin zamanlanması, doğası ve kurumdaki denetim seviyesi gibi faktörler tarafından belirlenen denetim yöntemi; denetim için bir strateji (yol haritası) niteliğindedir⁵⁶. Denetimin haberli olup olmamasına, evrak üzerinde yapılıp

⁵⁰ Tepe, s. 59-60.

⁵¹ Holmes, Overmyer, s. 8.

⁵² Ricchiute, s. 78.

⁵³ Cook, Winkle, s. 38.

⁵⁴ Ricchiute, s. 79-80.

⁵⁵ Atay, s. 26-27; Tepe, s. 59.

⁵⁶ O'Regan, s. 29.

yapılmamasına, sorgulu olup olmamasına, güdümlü veya serbest olmasına ve yapan organın niteliğine göre denetim yöntemleri farklılık gösterir.

Denetim zamanı, yetkilileri, kapsamı, konusu ve yeri konusunda ilgililerin önceden haberdar edildiği denetim türüne *Haberli Denetim* denir. *Ani Denetim* ilgililere önceden haber verilmeksizin belirsiz bir zamanda veya konuda yapılan denetimdir⁵⁷.

Yerinde Denetim, denetim konusunun bulunduğu yerde yapılıp, denetim konusu hakkında ayrıntılı ve genel bir değerlendirme yapmaya imkân verir. *Evrak Üzerinde Denetimde*, denetleyen denetim yerine gitmeksizin, denetlemek istediği konuyla ilgili, bütün dokümanları getirterek denetim işlevini yerine getirir⁵⁸.

Sorgulu Denetim (Soruşturma); yetkilileri, haklarında soruşturma yapılan veya kendilerinden bilgi alınabilecek kişileri sorgulayıp bilgilerine başvurmak suretiyle yapılan denetimdir. *Sorgusuz Denetim*, belirli kişilerin suçlanmasına veya sorgulanmasına yönelik olmayıp, belirli bir olayın veya bazı konuların açıklığa kavuşturulması için genellikle evrak üzerinde yapılan denetimdir⁵⁹.

Güdümlü Denetim; üst bir otorite tarafından başlatılan, denetleyen ve denetim konusunun kapsam, yöntem, tür ve diğer açılardan yönlendirildiği denetim yöntemidir. *Serbest Denetim*; denetimin tarafsız ve yasal olarak gerçekleştirilebilmesi için, denetçinin her türlü dış etkidenden uzak ve bağımsız olarak yürüttüğü denetimdir⁶⁰.

Denetim, tüm aşamalarında bir tek kişi tarafından yapılıyor ve sonuca ulaştırılıyorsa bu *Bireysel Denetim*'dir. Denetimi bizzat yapanlarla, denetim sırasında yapılan tespitleri değerlendirip, sonuca varanlar aynı ve birden çok kişi ise; denetim mutlak anlamda *Kurumsal*'dir⁶¹.

1.1.8. Denetim Türleri

Denetimler; denetim sürecinin işlerliğine, denetimde uygulanacak ilkelere, denetim yöntemlerine ve denetim türüne göre değişiklik gösterir. Dolayısıyla denetim türlerinin bilinmesi denetim işlevi açısından önemlidir. Bu bağlamda denetim türleri;

⁵⁷ Atay, s. 38-39.

⁵⁸ Atay, s. 40.

⁵⁹ Atay, s. 40-41.

⁶⁰ Atay, s. 41-42.

⁶¹ Atay, s. 43.

zaman, kapsam, örgütlülük, süreklilik gibi yönlerden değişiklik göstermektedir. Bu bağlamda denetim türlerini üç başlık halinde ele almak mümkündür.

1.1.8.1. Kapsam Yönünden Denetim

Kapsam yönünden denetimi; örgütün kendi içinden denetlenmesi anlamına gelen *iç denetim*, mali tablo ve bilgilerin bağımsız kişi ve kurumlarca denetlenmesi anlamına gelen *dış denetim* şeklinde ikiye ayırarak ele almak mümkündür⁶². İç ve dış denetim arasındaki farkı, denetlenen kuruma ilişkin denetçinin örgütsel statüsü belirlemektedir⁶³.

20. yüzyılda modern temellere oturtulan ve göreceli bir kavram olan *İç Denetim*; kurumun varlıklarını korumayı, yasal düzenlemelere uygunluğu sağlanmayı, yönetim muhasebesini incelemeyi, iç kontrolü değerlendirmeyi, risk ve yolsuzlukları tespit etmeyi amaçlar. İç denetim; hesap verilebilirliği sağlama bağlamında yönetim kontrolüne uzanan anahtar amaç olarak görülmektedir. Dolayısıyla iç denetimi, kurumun faaliyetlerine değer katan ve bu faaliyetleri geliştiren bağımsız ve objektif bir danışmanlık faaliyeti olarak kabul etmek yanlış olmayacaktır⁶⁴. İç denetim, yöneticilerin sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirebilmesi için analiz, değerlendirme ve tavsiyeler ile yöneticilere yönetimde yardımcı olur. Bu çerçevede iç denetim, yalnızca faaliyetlerin doğruluğunu veya yanlışlığını araştırmayıp; kurumun gelişmesi ve işlem kalitesini artırılması yönünde de destek ve tavsiyelerde bulunur⁶⁵.

Modern mali yönetimlerde iç denetim, kurumların genel işleyişi açısından büyük önem taşısa da denetim dendiğinde ilk akla dış denetim gelmektedir⁶⁶. 19. yüzyılda limited şirketlerin tesisiyle İngiltere’de ortaya çıkmış profesyonel bir disiplin olan dış denetim, yaklaşık iki yüzyıllık gelişim ve değişim sürecinin bir ürünüdür. Gelişmiş bir iktisadi ve mali kurumda mali tabloların güvenilirliğini sağlamak için gerekli olan dış denetim; mali tabloların kalitesinin bağımsız olarak denetlenmesine ve onaylanmasına yönelik teknik bir süreçtir⁶⁷. Özellikle kamu mali yönetimlerinde Sayıştaylar tarafından yapılan dış denetim; kamu idarelerine ait malî tabloların güvenilirliğinin, gelir, gider ve mal varlığına ilişkin malî işlemlerin mevzuata uygunluğunun tespiti; kamu

⁶² Ricchiute, s. 29.

⁶³ John A. Edds, “İç ve Dış Denetim”, (Ed. Beyhan Ataç.), *Devlet Denetimi (Makaleler)*, (Çev. Fethi Heper), T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No: 28/10, Ankara 1988, s. 75.

⁶⁴ O’Regan, s. 147-148.

⁶⁵ Ricchiute, s. 30.

⁶⁶ Atay, s. 32.

⁶⁷ O’Regan, s. 109-110.

kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi; faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir⁶⁸. Zira yurttaşlar, sadece kamu kaynaklarının mevcut yasalara göre kullanılıp kullanılmadığını değil aynı zamanda devlet programlarının etkin ve verimli bir biçimde uygulanıp uygulanmadığını da bilmek ister ve elde edeceği bu bilginin de bağımsız ve tarafsız bir yapı tarafından sağlanmasını arzu eder⁶⁹.

Her ne kadar iç ve dış denetçiler, aynı denetim yöntemlerini kullansa da denetim faaliyetlerini farklı amaçlarla yürütürler. Şöyle ki; iç denetimin amacı, yönetimle ilgili faaliyetlerin yorumlanmasına yardımcı olmak iken; dış denetimin amacı denetlenen mali veri ve tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bunun yanı sıra iç ve dış denetçiler farklı kullanıcı gruplarının ihtiyaçlarına hizmet etmektedir. Bu bağlamda dış kullanıcıların ihtiyaçları iç denetim faaliyetiyle, iç kullanıcıların ihtiyaçlarıysa dış denetimle karşılanamaz. Her iki denetim türü arasındaki bu farklılığa rağmen aynı veri tabanını kullanmaları bakımından iç ve dış denetim arasında organik bir bağ vardır⁷⁰. Aynı zamanda kamu yönetiminde ayrıntılı denetime yalnızca dış denetimlerle ulaşılması mümkün olmayacağından; iç denetimle dış denetime destek sağlanırken; kamu kaynaklarının doğru, verimli, etkin ve tutumlu şekilde kullanılması da sağlanmış olur⁷¹.

1.1.8.2. Zaman Yönünden Denetim

Denetime ilişkin en belirgin ayrımlardan biri de zaman yönünden denetim ayrımıdır. Zaman yönünden denetim, önleyici-düzeltilici ve sürekli-süreksiz olmasına göre ikili bir ayrıma tabi tutulabilir.

Önleyici (a priori) denetim, karar veya uygulamadan önce yapılan denetimdir. Çoğunlukla dış denetimde uygulanan bir yöntem olan önleyici denetim; denetlenene ait mali yılda gerçekleştirilir. Eğer denetim sonucunda, alınan karar hukuka aykırı veya isabetsiz bulunmuşsa, böyle bir karar hiç uygulamaya konmaz veya yetkililerce düzeltilmek suretiyle uygulanır. Önleyici denetimin tamamlayıcısı olan *düzeltilici (a posteriori) denetim*, kararlardan ve uygulamadan sonra yapılır. İlgililerce alınan

⁶⁸ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (2003), *T.C. Resmi Gazete*, 25326, 24 Aralık 2003, Mad. 68.

⁶⁹ Edds, s. 80.

⁷⁰ Ricchiute, s. 36.

⁷¹ Geist, s. 27.

kararlarda isabetlilik ve hukuka uygunluk yönünden daima bir bilinmezlik olduğundan, düzeltici denetim bir zorunluluktur⁷².

Sürekli denetim, denetim konusunun devamlı olarak denetlenmesi olup, yapılmış veya yapılmakta olan etkinliklerin denetimini amaçlar. Sürekli denetimde, denetim faaliyeti uzun soluklu bir faaliyet olmasına karşın, kesintisiz bir süreç olarak algılanmamalıdır⁷³. Zira sürekli denetim her an, her dakika yapılan denetim anlamına gelmediğinden; denetimin belirli aralıklarla da olsa sık sık yapılması denetimde sürekliliği ortaya koyar. *Süreksiz denetim*, denetimin düzensiz ve talep üzerine veya yetkili denetim organının kendiliğinden veya bir olay üzerine yapılması durumudur⁷⁴.

1.1.8.3. Konusu Yönünden Denetim

Denetime ilişkin kabul gören ayrımlardan biri de, konusu yönünden denetim ayrımıdır. Bu ayrımda devlet denetiminden, genellikle mali denetim ve uygunluk denetimi anlaşılmaktadır. Ancak günümüzde devlet denetiminde; mali ve uygunluk denetiminin yanında performans, çevre, eşitlik, ahlakîyet, denklik, gibi adlarla yeni denetim türlerinin de yer aldığı görülmektedir⁷⁵. Tüm bu denetimler kamu denetiminin önemli alt başlıklarını oluştursa da çalışmanın odak noktasında Sayıştay'lar tarafından yürütülen düzenlilik denetimi ile performans denetimi yer almaktadır. Çalışma ana hatlarıyla, Türk Kamu Mali Yönetimi'ne hâkim denetim yaklaşımına yönelik olup, Sayıştay'ın düzenlilik ve performans denetimi şeklinde yürüttüğü dış denetim görevini esas almaktadır. Zira 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 2. maddesinde Sayıştay denetimi; düzenlilik ve performans denetimi olarak ifade edilmiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68. Maddesinde, Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin mali denetim, hukuka uygunluk denetimi ve performans denetimi ile gerçekleştirileceği belirtilmiştir⁷⁶. Bu bilgiler ışığında, konusu yönünden denetimi Mali ve Uygunluk denetimlerini de bünyesinde barındıran *Düzenlilik Denetimi* ve modern bir denetim türü olarak *Performans Denetimi* şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutmak suretiyle incelemek mümkündür.

⁷² Atay, s. 32-33; O'Regan, s. 208.

⁷³ O'Regan, s. 75.

⁷⁴ Atay, s. 35.

⁷⁵ Özer, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, s. 34.

⁷⁶ "Genel Kurul Kararları", Tarih: 14.6.2007, No: 5189/1, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 66-67, (Temmuz-Aralık, 2007), s. 155.

1.2. DÜZENLİLİK DENETİMİ

Mali yazında klasik denetim, geleneksel denetim gibi isimlerle de anılan düzenlilik denetimi; kamu sektöründe uygulanan en eski denetim türlerindendir. Günümüzde modern denetim türleri geliştirilmiş olsa da kamu sektöründe yapılacak denetimin ilk ayağını düzenlilik denetimi oluşturur⁷⁷. Bu bağlamda düzenlilik denetimi: “Hesap verme sorumluluğu olan kamu kurumlarının mali kayıtlarının incelenmesini, değerlendirilmesini ve mali tablolara ilişkin görüş bildirmesini de içeren mali sorumlulukların tasdiki; bir bütün olarak kamu yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun tasdiki; yürürlükteki mevzuata ve düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi de dâhil olmak üzere mali sistemin ve işlemlerin denetimi; iç kontrol ve iç denetim faaliyetlerinin denetimi; denetlenen kurumda alınan idari kararların doğruluğunun ve yerindeliliğinin denetimi ve Sayıştay’ın açıklanmasını gerekli gördüğü denetimden kaynaklanan veya denetimle ilgili diğer konuların raporlanması⁷⁸” olarak ifade edilebilir.

Düzenlilik denetimi bünyesinde, devlet bütçesinin ve hesaplarının tam ve doğru olup olmadığını ortaya çıkarmayı amaçlayan mali ve uygunluk denetimlerini barındırır⁷⁹. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu olan INTOSAI; düzenlilik denetimini devlet denetiminin önemli bir parçası olarak kabul ederken, “*Düzenlilik (mali) denetimleri yürütülürken, ele alınan konuların mevcut yasa ve düzenlemelere uygun olup olmadığı konusunda bir test yapılmalıdır*⁸⁰” demek suretiyle mali denetimle uygunluk denetimi arasında tamamlayıcılığı ortaya koymuştur.

1.2.1. Mali Denetim

Düzenlilik denetiminin ilk ayağını teşkil eden mali denetim; kamu sektörünün mali faaliyet, yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçlarını esas alarak, mali rapor ve tabloların güvenilirliğine ve doğruluğuna odaklanmaktadır⁸¹. Mali denetim, özü itibarıyla hem uygunluk hem de performans denetimiyle yakın ilişki

⁷⁷ Giorgio Clemente, “Performans Denetimi ve İtalya Sayıştayı”, (Çev. Gül Alptürk), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 5, (Temmuz-Eylül, 1991), s. 35.

⁷⁸ INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Stockholm Sweden, s. 73, Erişim tarihi: 19 Mayıs 2011, <http://www.intosai.org/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>

⁷⁹ Özer, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, s. 53.

⁸⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 131 (d), Erişim tarihi: 12 Kasım 2010, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/intosai1.htm#temel>.

⁸¹ Sayıştay Kanunu, (2010), *T.C. Resmi Gazete*, 27790, 19 Aralık 2010, Mad. 2/c.

içerisindedir. Uygunluk ve performans denetimiyle ilişkisi açısından mali denetim; “Uygulama sırasında ve uygulama tamamlandıktan sonra gelir ve giderlere ilişkin bütçe işlemlerinin yasal yetkilere ve amaçlara uygun kullanılıp kullanılmadığı, yasalara uygun hareket edilip edilmediği, harcamalarda etkinlik ve verimliliğin gözetilip gözetilmediği, harcamalara ilişkin belgelerin bir değerlemeye ve kontrole imkân sağlayacak biçimde düzenli tutulup tutulmadığı, değerlendirme raporlarının çıkarılıp çıkarılmadığı hususlarının incelenmesi ve değerlendirilmesi⁸²” şeklinde tanımlanabilir. Bu bağlamda tahakkuk eden gelirlerin tamamının tahsil edilip edilmediği; harcamaların yetkililer tarafından ve usulüne uygun yapıp yapılmadığı; gelir ve giderlerin bütçe tertibine uygun kaydedilip edilmediği; ödeme belgesine bağlanması gereken evrakın tam olup olmadığı ve bu evrakın maddi hata taşıyıp taşımadığı mali denetimin çalışma alanına girmektedir⁸³.

Mali denetimin amaçları; teknolojik gelişme, kamu harcamalarındaki artış, yurttaş beklentilerinde sübjektif kriterlerin etkili olması gibi nedenlerle değişikliğe uğramıştır. Bu bağlamda mali denetimin güncel amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

1. *Kamuoyunu bilgilendirmek*⁸⁴. Demokrasilerde, yurttaşları yasamayı seçmek suretiyle yönetime katılmaya çağırmak, onların yasamanın faaliyetlerini kontrol etmelerine imkân verirken; yürütme de yasamanın güvenini aldığı sürece iş başında kalabilmektedir⁸⁵. Bu bağlamda, siyasal karar alma mekanizmasının işleyişinin özel bir parçası olan bütçelerin; ilgili organlar tarafından oylama ile saptanması, demokratik sistemin temel işleyişi içerisinde yer almaktadır⁸⁶. Dolayısıyla devlete ait tüm mali işlemlerin yer aldığı bütçelerin, kamuoyunun kontrolüne tabi tutulması gerekir. Zira demokrasilerde her yurttaşın, bütçeleri ve kesin hesapları inceleyebilme ve devlet harcama ve gelirlerinde hata veya eksiklik görmesi halinde bunları eleştirebilme imkânına sahip olması beklenir⁸⁷.

⁸² Ali Osman Sali, “Mali Denetimin Anayasal İlkeleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 16, (Ocak-Mart, 1995), s. 3.

⁸³ İsmail Hakkı Sayın, *Avrupa Birliği Sayıştayı*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet’in 75’nci Yıldönümü Dizisi: 2, Ankara, 1998, s. 24-25.

⁸⁴ Altuğ, *Mali Denetim*, s. 7.

⁸⁵ Heinz Haller, *Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri*, (Çev. Salih Turan), Güray Matbaası, İstanbul 1985, s. 432-433; Münici Kapani, “Demokratik Teori Alanında Bazı Yeni Görüş ve Tartışmalar”, *Prof. Dr. Bülent Nuri Esen’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1977, s. 211-212.

⁸⁶ Richard A. Musgrave, *Kamu Maliyesi Teorisi-Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme*, (1958), (Çev. Orhan Şener, Yaşar Methibay), Asil Yayın Dağıtım, Ankara 2004, s. 108-143.

⁸⁷ Haller, s. 440-446.

2. *Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinden sapmaları açığa çıkarmak*⁸⁸. Mali denetimle; mali tabloların, denetim ilke ve standartlarına, yürürlükteki mevzuatla tespit edilen genel muhasebe ilke ve standartlarına uyup uymadığı tespit edilebilmektedir. Bu amacın yöneldiği nihai hedefse; mali tablo ve bilgilere ilişkin kurum yöneticilerinin ve çalışanlarının açıklamalarının güvenilirliğini sağlamaktır⁸⁹.

3. *Kamu faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu sağlamak; yanlışları ortaya çıkarmak, önlemek ve düzeltilmek; sorumlulukları belirlemek*. Kamu kaynaklarının toplumun tercih ve beklentilerine uygun şekilde kullanılmasına yönelik yetki ve sorumluluklar, mevzuatla belirlenip güvence altına alınmaktadır⁹⁰. Bu sayede, bir taraftan idarenin keyfi uygulamalarının önüne geçilirken diğer taraftan da idareyi denetleyen kurum ve kişilerin çalışma sahası ana hatlarıyla tespit edilmiş olmaktadır.

4. *Kamu hizmet üretiminde verimliliği ve etkinliği sağlamak*⁹¹. Mali denetimle, kamuda planlanan amaca yönelik harcamalarda etkinliğin sağlanması amaçlanır. Amaca ulaşılması tek başına yetmeyip, bu amaçların verimliliği de yani minimum kaynakla arzulan çıktıya ulaşılması da göz önünde bulundurulmaktadır⁹².

5. *Uygulamayı değerlendirmek ve araştırmak*. Bütçenin veya bir yatırım programının uygulama sonuçlarını, başlangıçtaki tahminlerle karşılaştırmak, etkinliği ölçmek ya da yeni vergi uygulamalarının benimsenme derecesini saptamak için mali denetime başvurulur. Aynı zamanda, mali yönetimdeki aksaklıkları giderecek yeni önlemlerin alınmasında, ölçütlerin saptanmasında, kuruluşu daha iyiye götürecek yöntemlerin bulunmasında mali denetim bir araştırma aracı olarak kullanılabilir⁹³.

1.2.2. Uygunluk Denetimi

Hukuk devletinde kişi ve kurumlar kanunların üstünde olamayacağından, kişi ve kurumlar tarafından yapılan faaliyetlerin de hukuka uygunluk açısından denetlenmesi son derece doğaldır⁹⁴. Bu çerçevede yasamadan gelir toplama ve harcama yapma

⁸⁸ M. Akram Khan, “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, (Çev. Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 19, (Ekim-Aralık, 1995), s. 20.

⁸⁹ Guy, Alderman and Winters, s. 9.

⁹⁰ Altuğ, *Mali Denetim*, s. 9-10.

⁹¹ Altuğ, *Mali Denetim*, s. 9.

⁹² O'Regan, s. 100.

⁹³ Altuğ, *Mali Denetim*, s. 10.

⁹⁴ Selami Er, “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Dış Denetimi ve 5018 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 68, (Ocak-Mart, 2008), s. 40.

yetkisini alan yürütmenin faaliyetlerinin, başta bütçe kanunu olmak üzere yasal düzenlemelere uygunluğunun araştırılması gerekir⁹⁵. Bu araştırmalar ise günümüzde uygunluk denetimiyle yerine getirilmektedir. Kamu kurumlarının gelir, gider ve mal varlığına ilişkin hesap ve işlemlerinin yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğunun incelenmesi anlamına gelen⁹⁶ uygunluk denetimi, kamu kurumlarına yönelik denetimin çekirdeğini oluşturmaktadır. Dolayısıyla uygunluk denetimi, mali denetime hem mesnet teşkil etmekte hem de söz konusu denetime yol göstermektedir⁹⁷. Diğer bir ifadeyle uygunluk denetimi mali denetimin tamamlayıcısı olup, etkin bir mali denetimden söz edebilmek için uygunluk denetimine ihtiyaç duyulmaktadır⁹⁸.

Uygunluk denetiminde, izlenecek pek çok yasal düzenleme vardır. Dolayısıyla denetçi; denetlediği her bir gelir ve harcama kalemi için ilgili mevzuata bakarak değerlendirmede bulunduğundan, denetim faaliyetini yürütürken geniş bir mevzuat bilgisine sahip olmalıdır⁹⁹. Aynı zamanda denetçinin uygunluk denetimini yürütürken, mevcut şartlara en uygun gelen denetim aşamalarını ve yöntemlerini seçip uygulaması ve denetim sonuçları üzerinde dolaylı etkisi olabilecek kanuna aykırı işlemler konusunda dikkatli olması da gerekir. Bunun için de denetçiler denetimler esnasında; yetkili hukuk danışmanlarına ve/veya kanunu tatbik ettirici teşkilatlara danışmalıdır¹⁰⁰.

Kurum faaliyetlerinin hukuka uygunluğu bir ön şartken, bu faaliyetlere ilişkin karar ve işlemlerin isabetli olması da beklenir. Alınan kararların isabetli olması içinse, kararın zamanında alınmış olması; araçların, amaçların ve amaçlara ulaşılması için katlanılacak maliyetlerin en uygun çözümü üretecek şekilde kurgulanması gerekir. Dolayısıyla kararlar alınırken, önceden belirlenen birden çok seçenekten en isabetli ve uygun olanı seçilmelidir¹⁰¹. Aynı zamanda performans denetimi açısından uygunluk denetiminin bir zorunluluk olduğu unutulmamalıdır. Nitekim uygunluk denetiminin

⁹⁵ Sadettin Doğanıyğit, “Feedback Denetimi ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 11, (Ocak-Mart, 1993), s. 34.

⁹⁶ Sayıştay Kanunu, Mad. 2/ç.

⁹⁷ Naimatullah Abid, “Performans Denetiminde Pakistan’ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım”, (Çev. Derya Kubalı), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 29, (Nisan-Haziran, 1998), s. 105-106; Necip Polat, “Saydamlık Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 49, (Nisan-Haziran, 2003), s. 74.

⁹⁸ İbrahim Uzunöz (Çev.), “ASOSAI Yolsuzluk ve Sahtecilikle Mücadele Rehberi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 60, (Ocak-Mart, 2006), s. 27.

⁹⁹ Sayın, s. 24.

¹⁰⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 145-148-149-151.

¹⁰¹ H. Ömer Köse, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, (İkinci Basım), T.C. Sayıştay Başkanlığı 145. Yıl Yayınları, Ankara 2007, s. 68.

performans denetimi açısından önemi INTOSAI denetim standartları rehberinde; “*performans denetiminin yürütülmesinde; denetim amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli görüldüğünde mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluk değerlendirmesi yapılmalıdır*”¹⁰²” demek suretiyle ortaya konmuştur.

Mali denetimle ilişkisi çerçevesinde uygunluk denetiminin kapsamı; mali işlemlerden başlayarak, hesap ve mali tabloları yansıtan diğer işlemlere kadar uzanmaktadır. Mali tablo ve hesapların hukuka uygunluğu tespit edildikten sonra, kamu faaliyetlerinin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu da performans denetimiyle incelenebilir hale gelmektedir¹⁰³. Bu bilgiler ışığında uygunluk denetiminin amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

1. Kurallara Uygunluğu Ölçmek: Uygunluk denetiminin ana amacı, denetlenen kişi veya kurumun yaptığı işlemlerin önceden belirlenmiş olan ölçütlere veya kurallara uygunluğunu ölçmektir. Bu kurallar devlet kademesinde hukuk normlarından özel sektör firmalarında ise şirket politikalarından ve prosedürlerinden oluşmaktadır¹⁰⁴.

2. Yapılan Tüm İşlemlerde Uygunluğu Sağlamak: Politika, plan, süreç, kanun, kural, sözleşme ve diğer belirli şartlara bağlı olma anlamına gelen uygunluk, uygunluk denetimi için ön şarttır¹⁰⁵. Tüm devlet kuruluşları, programları, hizmetleri ve faaliyetleri kanunlarla düzenlendiği için bunların yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının incelenmesi gerekir. Zira karar merciinde olanlar yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığını, bunların istenilen sonuçları verip vermediğini ve eğer vermiyorlarsa ne tür değişiklikler yapılabileceğini bilmek ister¹⁰⁶.

3. Uygunluktan Sapmaları Göstermek: Uygunluk denetiminin bir diğer amacıysa; denetlenen kurumun önceden tedbir alabilmesi ve bu yönde işlemleri yapabilmesi, personelin sorumlu tutabilmesi için mevzuata uygunluktan sapmaları göstermektir¹⁰⁷.

¹⁰² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 131-d.

¹⁰³ INTOSAI ASC Working Group on Compliance Audit, *Minutes*, Working Group Meeting, Oslo, (30-31 March 2005), s. 2. Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, [http://psc.rigsrevisionen.dk/media\(170,1033\)/ComplianceWG_Oslo_March2005.pdf](http://psc.rigsrevisionen.dk/media(170,1033)/ComplianceWG_Oslo_March2005.pdf)

¹⁰⁴ Guy, Alderman and Winters, s. 10.

¹⁰⁵ HM Treasury, *Government Internal Audit Standards*, London April 2009, s. 34.

¹⁰⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 146.

¹⁰⁷ Khan, “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, s. 20.

1.3. YENİ BİR DENETİM ANLAYIŞI OLARAK PERFORMANS DENETİMİ

Düzenlilik denetimi, kamu denetiminin ilk ayağını teşkil etse de günümüzde bu denetim türü kamu kaynaklarının etkin kullanımını sağlama konusunda yeterli görülmemektedir. Zira düzenlilik denetimi; Gerçekten para harcanmalı mıydı? Daha az para harcanabilir miydi? Yapılan harcamalarla istenen sonuca ulaşıldı mı? Yapılan harcamayla, harcamadan önceki durum arasında bir fark oluştu mu? Harcamalar diğer sektörlerde ne gibi etkiler meydana getirdi? Kamu kaynakları israf oldu mu? sorularına cevap veremezken; mevcut durumun tespitine yönelik Ne satın alın? Ne kadar para ödendi? Mevzuat hükümlerine uygun hareket edildi mi? gibi sorulara yanıt aramaktadır. Bu bağlamda düzenlilik denetimiyle; kamu hesaplarının mali ve hukuki doğruluğunu ölçmek mümkünken, yapılan harcamaların gerçek sonuçlarını ve performansını değerlendirmek pek mümkün değildir¹⁰⁸. Nitekim kamu hizmet finansmanına katılan yurttaşlara; kamu tasarruflarında düzenlilik kadar, bu kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanıldığının da hesabının verilmesi gerekmektedir. Bu durumda modern kamu denetimi; düzenlilik denetimi yanında performans denetimini gerekli kılmaktadır.

Modern kamu mali yönetimlerinin mihenk taşı olan performans denetimi, iyi şekilde anlaşılmalı ve etüt edilmelidir. Zira performans denetimini tek başına kamudaki her tür kötü yönetimin bir devası olarak değerlendirmek, hem performans denetiminin yöneldiği amaçtan sapmasına neden olacak hem de performans denetimi için gerekli yeniliklerin geliştirilmesine engel olacaktır. Bununla birlikte performans denetiminin bir talep meselesi olduğu da unutulmamalıdır. Zira performans denetimi, gerek yurttaşlar gerekse yönetim tarafından arzulanan ve talep edilen ideal denetim anlayışının bir tezahürüdür.

1.3.1. Denetim Anlayışında Değişikliğe Neden Olan Etmenler

Performans denetimi ve genel kabulleri, modern maliye anlayışının reddetmediği gerçekler haline gelmiştir. Ancak neden böyle bir yapılanmaya gidildiği hususu, kavramın taşıdığı önemi tamamlamaktadır. Bu bakımdan denetim teknik, süreç ve anlayışında meydana gelen değişimi tetikleyen temel etmenleri değerlendirmek gerekir.

¹⁰⁸ Ali Osman Güçlü, “Çağdaş Denetim ve Türk Sayıştayı”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 20, (Ocak-Mart, 1996), s. 19; Özer, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, s. 56-57.

1.3.1.1. Kamu Yönetimi ve Kamu Hizmeti Anlayışındaki Değişiklikler

Kamu denetiminin gelişim seyri, kamu yönetimindeki evrimle paralellik göstermiştir. Bu bakımdan 1980’li yılların başında, devlet yönetiminde meydana gelen değişim dikkate değerdir. 1980’lerde yaşanan iktisadi daralma ve uluslararası rekabetteki artış, batı devletlerinde idari reformları tetiklemiş ve “Yeni Kamu Yönetimi (NPM)” sloganıyla tüm dünyaya yayılan yeni anlayış, kamuda performans değerlendirmesine olan ilgiyi artırmıştır. Çıktı ve sonuçların ölçümüne önem veren ve sonuç odaklı yönetim anlayışının ürünü olan, kamu bütçesinde kısıtlamaya ve kamuda verimliliği ve etkinliği artırmaya yönelik bu yeni anlayışla; devletler, performans ölçümüne her zamankinden daha fazla önem verir hale gelmiştir¹⁰⁹.

Girdi odaklı, toplumun beklentilerini ve ihtiyaçlarını ihmal eden geleneksel yönetim anlayışının yetersizliğini ortaya koyan bu güncel gelişmeler, sonuç ve vatandaş odaklı, VET’i amaç edinen bir yönetim anlayışını gerekli hale getirmiştir. Bu kapsamda özel sektör yönetim tekniklerinin kamu yönetiminde uygulanması, yeni anlayışın temel argümanı haline gelmiştir. Bu gelişmelerden denetim de etkilenmiş; düzenlilik denetimi, kamu hizmet kalitesini ölçmek için performans denetimi ile yeniden tanımlanmıştır¹¹⁰. Kamu yönetimlerinde başlatılan değişim hareketleri, harcanan paranın değerinin ölçümü arayışlarını da tetiklemiştir. Bu yaklaşımla; performans denetimiyle kamu yönetiminde gerçekleştirilen değişim hareketleri arasında organik bir bağın olduğu ortaya çıkarken, bu iki gelişmenin birbirini önerdiği genel kabul görmüştür¹¹¹. Zira performans değerlendirmesinde olduğu gibi performans denetimi de yeni kamu yönetimi anlayışından etkilenirken aynı şekilde kendi de bu yeni anlayışa tesir etmiştir¹¹².

1.3.1.2. Hesap Veren Sorumlu ve Saydam Devlet Anlayışı

Günümüzde kamu mali yönetimleri klasik yapısından sıyrılırken, devletin sorumluluklarının yeniden tanımlanması gereği ortaya çıkmıştır. Özellikle kamu

¹⁰⁹ Sandra Van Thiel, Frans L. Leeuw, “The Performance Paradox in the Public Sector”, *Public Performance & Management Review*, Vol: 25, No: 3, (March, 2002), s. 267-268.

¹¹⁰ Burhan Aykaç, “21. Yüzyılda Kamu Yönetiminde Yeni Eğilimler”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Özel Sayısı*, Sayı: 15-23, 2002, s. 15-17-18-22; Demirbaş, s. 59.

¹¹¹ Christopher Pollitt, Xavier Girre, Jeremy Lonsdale, Robert Mul, Hilkka Summa and Marit Waerness, *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford University Press, New York 1999, s. 3.

¹¹² Linda M. English, “Performance Audit of Australian Public Private Partnerships: Legitimising Government Policies or Providing Independent Oversight?”, *Financial Accountability & Management*, Vol: 23, No: 3, (August, 2007), s. 316.

yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmalarında; devleti etkinlik çerçevesinde vatandaşa karşı daha sorumlu hale getirme, daha demokrat ve saydam bir yapı kurarak devlete olan güveni tekrar kazanma, teşkilat kültüründeki değişimleri güçlendirerek devletin tutumunda uzun vadeli değişim hedeflenmiştir¹¹³. Bu bakımdan hesap verme sorumluluğundaki değişim, pek çok alanda olduğu gibi kamu denetimi üzerinde de büyük etki yaratmıştır. Zira düzenlilikle ilgilenen geleneksel hesap verme sorumluluğu, modern denetim ihtiyacına cevap vermekte yetersiz kalmıştır. Bu bağlamda halkın bilgi düzeyinin artması, bilgiye ulaşmadaki kolaylık ve hizmet kalitesine yönelik talep artışı ile modern hesap verme sorumluluğu anlayışı, Ne Nerede harcandı? sorusu yanında Neden harcama yapıldı? Harcamada kamu çıkarı gözetildi mi? gibi VET’i gözetilen sorular sormayı yeğleyip ve bu sorulara cevap aramaya başlamıştır¹¹⁴.

1.3.1.3. Küreselleşme ve Yolsuzluk-Kötü Yönetim

Günümüzde küreselleşme, uluslararası faaliyetlerde meydana gelen büyük değişimleri açıklamak için kullanılmaktadır¹¹⁵. İktisadi, siyasi ve sosyal değerlerin ulusal sınırları aşarak dünyaya yayılması anlamına gelen küreselleşmeyle¹¹⁶; kamu idaresinde eski yönetim anlayışının yerini, yönetişim anlayışı almıştır. Yönetim, karar alma, politika ve çözüm üretme konusunda resmi ve özel kurumların ve bireylerin birlikte hareket etmesi anlamına gelen yönetişim; taraflar arasında yönetim ortaklığının kurulmasını ve küresel bilinç ve sorumluluğun tesis edilmesini gerekli kılmaktadır¹¹⁷. Bu itibarla devletin de yeniden tanımlanması gerekmiş ve devlet-birey ilişkileri yeniden düzenlenmiş, kamusal karar alma süreci yurttaş beklentileri üzerine inşa edilmiş; siyasi ve idari sorumluluklar düzene sokularak vatandaş-yasama-yürütme arasında bilgilendirme sorumluluğu süreci oluşturulmuştur. Yeni devlet anlayışı çerçevesinde yetkiyi veren yurttaş; yetkiyi kullananlardan hesap sorabilir ve onları denetler hale gelmiştir. Karar alma sürecinin her aşamasında katılım mekanizmaları kurulurken;

¹¹³ OECD, *Government of the Future*, OECD Public Management (PUMA) Policy Brief, Paris June 2001, s. 2-4.

¹¹⁴ Demirbaş, s. 57-58.

¹¹⁵ Jonathan Perraton, David Goldblatt, David Held, Anthony McGrew, “Küreselleşen Bir Dünyada Ekonomik Aktivite”, (Ed. Kudret Bülbül), *Küreselleşme Okumaları*, (Çev. Nedret Demirci), Kadim Yayınları: 10, Ankara 2006, s. 1.

¹¹⁶ T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, *Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşmeler Alt Komisyonu Raporu*, Kitap 2, (Yayın No: DPT: 2375 – ÖİK: 440), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Ankara 1995, s. 1.

¹¹⁷ İstanbul Ticaret Odası, *Dünyada Çok Taraflı Denge ve Türkiye İçin Yakın Gelecek*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2002-20, İstanbul 2002, s. 177-178.

ölçülebilir performans kriterleri, denetime yönelik bilgilendirme ve raporlama yükümlülükleri ile kamuda etkinlik ölçümüne yönelik kriterler tespit edilmiştir¹¹⁸.

Küreselleşmeyle beraber yolsuzluğun ve kötü yönetimin, bir ülkeden diğer ülkelere sıçraması muhtemel uluslararası iktisadi sorunlar haline gelmesiyle; bu durumun telafi edilebilmesi için ulusal normların uluslararası düzenlemelerle desteklenmesi gerekli hale gelmiştir. Bu bakımdan ülkeler denetimi yolsuzlukla mücadelede etkin bir araç olarak kullanmaya başlamış, mevcut denetim sistemlerini genel kabul görmüş uluslararası standartlarla uyumlaştırmaya yönelmiştir¹¹⁹.

1.3.1.4. Bilgi Teknolojilerindeki Gelişme

Bilgi teknolojilerindeki gelişim, hayatın pek çok alanında olduğu gibi denetimin doğasında da dönüşüme yol açmıştır. Kamusal faaliyetlerde giderek artan oranda kullanılan yeni teknolojilere ayak uydurabilmek için devletler denetim sistemlerini yeniden kurgulamak zorunda kalmıştır¹²⁰. Yeni sistemin varlığı temel denetim amaçlarını değiştirmemekle beraber; denetim kanıtını ve ortamını değiştirmesi, yeni hata yapma ve suç işleme mekanizmalarını ortaya çıkarması gibi nedenlerle, denetim süreci, tekniği, kanıtı ve anlayışında değişime neden olmuştur¹²¹.

1.3.1.5. Yönetimin Denetimi ve Denetimin Yönetimi

Günümüzde çağdaş denetim anlayışı; yönetimin denetimi kadar denetimin yönetimi ve planlanması yaklaşımı üzerine inşa edilmiştir. Bu bakımdan, denetim de yönetilmesi gereken bir süreç haline gelmiş; denetimde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk, denetimi hedef ve amaçlarıyla uyumlu olarak planlanma, yetkin personel istihdamı ve eğitimi çağdaş denetimin gözettiği temel amaçlar haline gelmiştir¹²².

¹¹⁸ İstanbul Ticaret Odası, s. 185-186-187.

¹¹⁹ M. Hakan Özbaran, “Yolsuzluk ve Bu Alanda Mücadele Eden Uluslararası Örgütler ve Birimler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 50-51, (Temmuz-Aralık, 2003), s. 18-33; Musa Kayrak, “Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Örgütler”, *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, (Temmuz-Aralık, 2006-2), s. 89.

¹²⁰ Faiza Kefi, “Yeni Bilgi ve İletişim Teknolojileri: Yüksek Denetim Kurumlarının Karşı Karşıya Olduğu Güçlükler ve Fırsatlar”, (Çev. F. Betül Ceylan), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 57, (Nisan-Haziran, 2005), s. 135.

¹²¹ Ö. Rıza Yıldız, “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 65 (Özel), (Nisan-Haziran, 2007), s. 177.

¹²² Erdal Kuluçlu, “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 63, (Ekim-Aralık, 2006), s. 8-9.

1.3.1.6. Kamu Harcamalarındaki Artış

20. yüzyılın başından itibaren devletin ekonomideki payı, hemen her ülkede büyüme eğilimi göstermiş; kalkınmakta olan ülkelerde yatırım harcamaları, gelişmiş ülkelerdeyse sosyal refah harcamaları, devletin kullanımı altındaki kaynakları hem miktar olarak hem de milli gelire oranla artırmıştır¹²³. İktisadi gelişmeye bağlı olarak, önce idari hizmetlere yönelik cari harcamalar, sonrasında iktisadi kalkınmaya ilişkin yatırım harcamaları ve son olarak da refah devletinin gereği olarak gelir aktarımları önem kazanmıştır¹²⁴. Bu çerçevede devletin ekonomide en büyük müteşebbis olduğu günümüzde, devlet harcamalarının ve bu harcamaların fiili sonuçlarının değerlendirilmesi gerekli hale gelmiştir. Harcamalara yönelik değerlendirmeninse; düzenlilik yanında VET yönünden de yapılarak kıt kaynaklarla kamusal ihtiyaçların etkin şekilde karşılanacağı anlaşılmıştır. Bu bağlamda kullanılan kamu kaynağının gerçek değerine ve amacına ulaşip ulaşmadığını değerlendirmek için kamuda performans denetimi ve ölçümü zorunlu hale gelmiştir¹²⁵.

1.3.1.7. Performans Değerlendirmesi, Yönetimi ve Ölçümünün Kamu Sektöründe Zorunluluk Haline Gelmesi

Özel sektörde çıktı kalitesini artırmak için geliştirilen performans yönetimi; sorumlulukların açıkça tespit edilmesi, objektif performans kriterlerinin saptanması ve performans engelleyen hususların ortaya çıkarılması amaçlarıyla, günümüz kamu mali yönetimlerinin üzerinde önemle durduğu bir konu haline gelmiştir. Bu çerçevede performans yönetiminin işlevsel unsurlarından biri olan performans değerlendirmesi; çalışanların amirlerce değerlendirmesi sınırını aşarak, denetimde sıklıkla kullanılan temel argümanlardan biri haline gelmiştir. Performans yönetiminin bir diğer unsuru olan ve¹²⁶ kullanılan kaynakların, çıktının, elde edilen sonuçların takip edilmesi için düzenli olarak veri toplanması, bunların analiz edilmesi ve raporlanması süreci¹²⁷ olan

¹²³ Kemal Yıldırım, Doğan Karaman, *Makroekonomi*, (Dördüncü Basım), Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı, Yayın No: 145, Eskişehir 2005, s. 383; Emin Ertürk, *Uluslararası İktisat*, (2. Baskı), Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 2002, s. 487.

¹²⁴ Kenan Bulutoğlu, *Kamu Ekonomisine Giriş*, (İkinci Baskı), Temat Yayınları, İstanbul 1977, s.194-195.

¹²⁵ Abid, s. 104-108.

¹²⁶ Nihat Falay, "Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 25, (Nisan-Haziran, 1997), s. 23.

¹²⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu*, (Haz. Sacit Yörüker, Levent Karabeyli, Safiye Kaya, Baran Özeren), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 28, Ankara 2003, s. 9.

performans ölçümü; performans denetimine yönelik veri toplanmasında önemli bir role sahiptir. Bünyesinde performans ölçümünü ve değerlendirmesini barındıran; performans yönetimi, kendiyile uyumlu bir denetim anlayışına ihtiyaç duyar¹²⁸. Bu noktada performans yönetimi açısından performans denetiminin konusu performansı değerlendirmek, amacı da denetlenen kurumun performans seviyesine ilişkin bir yargıya varmaktır. Performans ölçümü ve değerlendirmesi de performans denetimi sürecinin merkezinde yer alır¹²⁹.

1.3.2. Genel Olarak Performans Denetimi

Kamu sektöründeki modernleşmeyle beraber, denetim beklentileri de değişmiştir. Önceleri kamu harcamalarında düzenlilik yeterli görülürken; yukarıda sayılan nedenlerle, kamu hizmet sunumunda kıt kaynakların amaca hizmet edip etmediği, kaynakların israf edilip edilmediği; harcamaların genel ekonomik yapının işleyişine etki edip etmediği; kaynak kullanımında fayda-maliyet ilişkisinin gözetilip gözetilmediği konularını araştırmak üzere denetim tekniğinde değişikliğe gidilmesi gerekmiştir. Kamu sektöründeki bu beklenti ve gerekler; “Etkinlik Denetimi”, “Paranın Karşılığı Denetimi”, “3E Denetimi” ve “Performans Denetimi” gibi adlarla anılan modern bir denetim türünün doğuşuna ilham kaynağı olmuştur.

Derin tarihi geçmişe sahip olan denetim içerisinde, performans denetimi yeni bir kavramdır. Kavramın ne zaman ortaya çıktığı konusunda farklı görüşler olsa da üzerine mutabık kalınan dönem 1940’lı yıllardır¹³⁰. Buna karşın geniş kapsamlı ve bilinçli bir uygulama olarak geçmişi 1970’lere dayanan performans denetimi; Batı Avrupa, Kuzey Amerika ve Avustralya’daki devlet reformlarına ilişkin programlarda yer almak suretiyle ülke mali yönetimlerinde kendine hatırı sayılır bir yer edinmiştir¹³¹. Bu bağlamda performans denetimi, kısa sürede pek çok mali yönetimin ilgisini çekmiş, bu kapsamda ülkeler denetim alanlarını genişletmek üzere denetim yasalarında değişikliğe gitmiştir. Yeni kavramın önemi INTOSAI tarafından da 1977 yılında düzenlenen Lima Deklarasyonunda “*Düzenlilik denetimini korumakla beraber kamu idaresinin*

¹²⁸ Derya Kubalı, *Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet’in 75’inci Yıldönümü Dizisi: 11, Ankara 1998, s. 19.

¹²⁹ Pollitt, Girre, Lonsdale, Mul, Summa and Waerness, s. 17.

¹³⁰ Gerold E. Caiden, “Devlet Denetiminin Yeni Yönleri”, (Ed. Beyhan Ataç.), *Devlet Denetimi (Makaleler)*, (Çev. Fethi Heper), T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No: 28/10, Ankara 1988, s. 128.

¹³¹ Pollitt, Girre, Lonsdale, Mul, Summa and Waerness, s. 1.

performansına iktisadiliğine, etkinliğine ve verimliliğine yönelik bir başka denetim türü –performans denetimi- vardır. Performans denetimi, sadece bir takım özel mali faaliyetleri değil aynı zamanda hem örgütsel hem de idari sistemleri içeren her tür kamu faaliyetlerini kapsar¹³²” demek suretiyle resmen kabul edilmiştir.

Performans denetimi özde; idari ve mali düzenlemelerin yeterliliğini, mali bilginin ve bütçenin etkinliğini ve kalitesini, ödenek kullanım miktarını ve kamu kurumları tarafından belirlenen hedefleri ve bunların uygunluğunu incelemektedir¹³³. Dolayısıyla performans denetiminin uygulayıcıları; yayınlanmış olan kamu politikalarının, projelerinin ve organizasyonun verimli, etkin ve tutumlu olup olmadığını araştırmaktadır. Bunun için de performans denetiminin, siyasi ve demokratik manada öneme sahip, güçlü ve bağımsız bir kuruluş tarafından yürütülmesi gerekmektedir. Bu bakımdan tüm dünyada performans denetimi, kamu sektöründe çoğunlukla Sayıştaylar tarafından kullanılan ve uygulanan bir denetim türü haline gelmiştir¹³⁴.

Kamu politika, proje ve kurumlarındaki VET’i araştırmaya yönelik bir denetim türü olan performans denetimi; aynı zamanda bir *kaynak yönetimi analizidir*. Zira performans denetimi; kamu hizmet sunumunda verimlilik derecesini ölçerek, fayda-maliyet ve girdi-çıktı ilişkisini analiz eden modern bir denetim anlayışını ortaya koyar¹³⁵. Performans denetimi diğer denetim türlerinden gerek kapsam gerekse denetim konusunda seçici olması bakımından da ayrılır. Nitekim performans denetimi, maliyet etkinliğinin sağlanması için belli bir zaman diliminde kısımlar halinde yürütüldüğü için; bir kurumun veya faaliyetin tamamının tek tek denetlenmesi performans denetiminin karakteristik yapısına uymaz¹³⁶.

Yukarıdaki bilgiler ışığında performans denetimine ilişkin geniş kapsamlı tanım yapmak gerekirse: “Performans Denetimi, yargısal bir faaliyetle sonuçlanmayan, hedef tayini ve planlaması yapılan, tamamen teknik ve objektif olmasına azami özen gösterilen, ilgililerin görüşlerini de içeren, sadece yönetimle ilgili özel noktaları değil,

¹³² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi*, (Çev. Gonca İstanbulluoğlu), Ankara 2005; INTOSAI, “Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts”, *Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Mexico Declaration On SAI Independence*, Vienna, s. I-11, Erişim tarihi: 26 Temmuz 2010, <http://www.intosai.org/uploads/englisch.pdf>

¹³³ “Country Appendices”, (Ed. Organisation for Economic Co-Operation and Development-OECD), *Performance Auditing and the Modernisation of Government*, Paris 1996, s. 88.

¹³⁴ Pollitt, Girre, Lonsdale, Mul, Summa and Waerness, s. 2.

¹³⁵ Clemente, s. 36.

¹³⁶ Kubalı, s. 46.

aynı zamanda örgütlenme ve yönetim faaliyetlerini de kapsayan, idarenin siyasi kararlarının eleştiri konusu yapılmadığı, alınan siyasi kararların verimliliğinin, tutumluluğunun ve etkinliğinin araştırıldığı bir denetim türüdür¹³⁷.

1.3.2.1. Performans Denetiminin Ayırt Edici Özellikleri ve Amaçları

Kamu sektöründe kaynaklar edinilirken, kullanılırken ve korunurken verimli, etkin ve tutumlu davranılıp davranmadığını, etkin olmayan faaliyetlerin nedenlerini ve VET kriterleri kapsamında mevzuat hükümlerine uygun hareket edilip edilmediğini araştıran performans denetimini¹³⁸, geleneksel devlet denetimi anlayışından ayıran bir takım özellikleri vardır. Bunları alt başlıklar halinde irdelemek mümkündür.

1. *Performans Yönetiminin Bir Alt Unsurudur*: Performans denetimi performans yönetiminin bir alt unsuru olup; temel amacı performans ölçümünü ve değerlendirilmesini sağlamaktır. Bu itibarla, performans denetimi; süreçleri ve çıktıları irdelemek suretiyle, yanlış seçilmiş program amaçlarını, kaynakların etkin olmayan kullanım şekillerini ve yönetim yanlışlıklarını ortaya çıkarmada yönetime ve sorumlulara yardımcı olmaktadır¹³⁹.

2. *Performans Ölçümüyle Arasında Doğrudan Bir İlişki Vardır*: Performans denetimi için birim sorumluluklarının veya program hedeflerinin açıkça belirlenmesi, nesnel performans kriterlerinin belirlenmesi ve performansın gerçekleşmesini engelleyen unsurların ortaya çıkarılması gerekir. Bu itibarla, yönetim tarafından kurum performansının geliştirilmesine yönelik karar alınırken performans ölçümü temel dayanak olarak kullanılır¹⁴⁰; performans denetimi de bu ölçümlerle yönetime, kaynakların kullanımı ve yönetimi konusunda tarafsız ve bağımsız bilgi sunar¹⁴¹.

3. *Hesap Verme Sorumluluğunu Artırmaya Yönelik Bir Araçtır*: Hesap verme sorumluluğu; her geçen gün genişleyen kamu bürokrasisinin performansının kontrolünde önemli hale gelmiştir¹⁴². Nitekim geleneksel hesap verme sorumluluğunun

¹³⁷ Yaşar Okur, *Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi*, (1. Basım), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2007, s. 62.

¹³⁸ Dittenhofer, “Performance Auditing in Governments”, s. 440.

¹³⁹ Falay, s. 23; Demirbaş, s. 70.

¹⁴⁰ Falay, s. 23.

¹⁴¹ Kubalı, s. 31.

¹⁴² B. Guy Peters, “Performance-Based Accountability”, (Ed. Anwar Shah), *Performance Accountability and Combating Corruption*, The World Bank Public Sector, Governance and Accountability Series, Washington D.C. 2007, s. 15-17.

zayıflıkları; kamu faaliyetlerinde performans ölçümünü ön plana çıkaran performans hesap verme sorumluluğuyla giderilmeye çalışılmaktadır¹⁴³. Performans yönetiminin temel unsurlarından olan performans denetimi de performansın hesabını veren sorumlu yönetimin temel yapıtaşını oluşturmaktadır¹⁴⁴. Performans denetimi; yurttaşlar ve yasama tarafından; kurumların, programların, faaliyetlerin ve fonksiyonların bağımsız şekilde değerlendirilmesine imkân verdiği için performans hesap verme sorumluluğunun tesisinde yardımcı olmaktadır¹⁴⁵.

4. *Kıt Kaynakların Etkin Kullanımında Önemli Bir Araçtır*: Kıt kaynakların etkin kullanımını sağlamak üzere pek çok analiz tekniğinden yararlanılmaktadır. Bu tekniklerde önemli olan, kaynaklarla çıktı arasında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilişkisini kurmaktır. Kaynakların verimliliğine, etkinliğine ve tutumluluğuna ilişkin durum tespitiyse performans denetimiyle sağlanır¹⁴⁶. Bu itibarla performans denetimi yapılırken; mülakat, anket, gözlem, uzman tanıklığı, yönetim bilgi sistemi, zaman serileri, sapma analizleri, sistem analizi, yön-eylem araştırması, fayda-maliyet analizi gibi sayısal ve sayısal olmayan analiz tekniklerinden faydalanılmaktadır¹⁴⁷. Performans denetiminde, sayısal olduğu kadar sayısal olmayan analiz teknikleri kullanıldığından; mali nitelikte veriler yanında mali nitelikte olmayan veriler de analiz edilmektedir¹⁴⁸.

5. *Nitelikli Denetçi Kadrosuna İhtiyaç Duyar*: Performans denetiminde görevlendirilecek personelin yeterliliği için mevcut şartların değiştirilmesi veya yeniden tanımlanması gerekir¹⁴⁹. Zira performans denetiminde denetçi; bilgi ve tecrübe yönünden objektif, kişisel nitelikler bakımından da sübjektif bir takım özelliklere sahip olmalıdır. Bu bakımdan denetçiden öncelikli olarak; *yönetim ilkeleri* açısından bütçeleme, planlama, yönetim ve kontrol hakkında; *yönetim ekonomisi* açınsındansa fayda-maliyet çalışma teknikleri, indirgenmiş nakit akım yöntemleri, üretim ekonomisi ve maliyet kaynakları konusunda bilgi sahibi olması beklenir. Söz konusu hususlar hakkında bilgi sahibi olmak da yetmeyip denetçiden, muhasebe ve yönetim ile ilgili bir takım kişisel özelliklere de sahip olması beklenir. Bu çerçevede denetçinin denetimler

¹⁴³ Peters, s. 19-20.

¹⁴⁴ Colleen, Morgan, s. 323.

¹⁴⁵ Dittenhofer, "Performance Auditing in Governments", s. 439.

¹⁴⁶ Falay, s. 25.

¹⁴⁷ Falay, s. 25; Özer, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, ss. 102-106.

¹⁴⁸ Kubalı, s. 47.

¹⁴⁹ Dittenhofer, "Performance Auditing in Governments", s. 440.

esnasında, inisiyatif kullanması, bağımsız karar verebilmesi, hayal gücüne sahip olması ve denetimin her aşamasında da meraklı olması gerekir¹⁵⁰. Tüm bu bilgiler ışığında performans denetimi için görevlendirilen denetçilerin; bir bütün halinde kamu faaliyetleri, yönetim ilkeleri, kişisel ilişkiler, muhasebe ve denetim prosedürleri gibi konularda gerekli bilgi ve yeteneğe sahip olması ve bunun için de sürekli eğitim faaliyetleri ile denetçi niteliklerinin geliştirilmesi gerekir¹⁵¹.

6. *Alan Araştırmasını ve Kıyaslamayı Gerekli Kılar:* Performans denetimi süresince denetçiler idari personelle görüşür, çalışma alanını ziyaret eder, mal varlığında yer alan değerleri kontrol eder, gerek duyması halinde kurumdan sağladığı bilgileri dış kaynaklardan sağladığı bilgilerle teyit eder. Bu durum denetçinin, fiilen sahaya inmesi anlamına geldiğinden; güncel ve denetim koşullarına uygun değerlendirmelerde bulunmasına imkân verir¹⁵². Dolayısıyla performans denetimi evrak üzerinde denetim yanında yerinde ve sorgusuz denetim yöntemini kullanmayı gerektirir.

7. *Tamamen Hata Odaklı Olmayıp Yapıcıdır:* Objektif esaslar üzerine kurulmuş olan performans denetimi; ön yargılardan, salt eleştirel ve hata bulma yaklaşımdan uzak durmaktadır. Performans denetimi hem verimsiz, etkin ve tutumlu olmayan hususları inceler hem de denetim konusundaki performans düşüklüğünün nedenlerini araştırır. Nitekim performans denetiminde esas olan caydırıcılık değil, elde edilen bilgilerle kurumlara performanslarını artırma yönünde yardımcı olmaktır¹⁵³. Performans denetiminde, birimlerin başarı dereceleri ortaya çıkarılırken, düşük performansın nedenleri üzerinde durulmak suretiyle gerek denetlenen kuruma gerekse yönetime performansı artırıcı tavsiyelerde bulunmak amaçlanır. Ancak başarı derecelerinin ortaya çıkarılmasındaki amaç ilgili birimler arasında bir başarı sıralaması yapmak değildir¹⁵⁴. Bu bilgiler ışığında performans denetimi; faaliyetlerin verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde yürütülüp yürütülmediğini tespit etmeyi ve eğer verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde yürütülüyorsa maliyet etkinliği olan yenilikleri tavsiye etmeyi amaçlar¹⁵⁵.

¹⁵⁰ Mortimer A. Dittenhofer, "Performance Auditing Simplified", *Public Administration Review*, Vol: 31, No: 2, (March-April, 1971), s. 193-194.

¹⁵¹ Dittenhofer, "Performance Auditing in Governments", s. 440.

¹⁵² Muhammad Akram Khan, "Performans Denetiminin Esasları", (Çev. Necmiddin Bağdadioğlu, Atilla İnan), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 27, (Ekim-Aralık, 1997), s. 74.

¹⁵³ Khan, "Performans Denetiminin Esasları", s. 74-75.

¹⁵⁴ Kubalı, s. 31-32; Demirbaş, s. 70.

¹⁵⁵ Ricchiute, s. 41.

8. *Çoğunlukla Düzeltici (a posteriori) ve Sonradan (ex post) Denetim Niteliğindedir*: Performans denetimi, denetim konusuna ilişkin her aşamada yapılabilse de genellikle faaliyetler tamamlandıktan sonra yapılmaktadır¹⁵⁶. Performans denetimlerinin sonradan yapılması esas olsa da raporların, sadece geçmişin eleştirisi üzerine yoğunlaşmaması ve yapıcı olması gerekir¹⁵⁷.

1.3.2.2. Performans Denetiminin Unsurları: Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk

Yeni yönetim anlayışıyla devletler, kurumsal yapıları tarafından üretilen çıktılarının ve ulaşılan sonuçların nicelik ve nitelik bakımından en iyi olması için gayret sarf etmektedir. Bu çerçevede asıl hedef, üretilen mal ve hizmetlerin en az zamanda, en ucuza, en iyi kalitede ve en çok sayıda üretilmesidir¹⁵⁸. Nitekim 21. yüzyılda kamu denetimin yöneldiği nihai amaç da verimlilik, etkinlik ve tutumluluk olmuştur. Kaynakların iyi kullanılması anlamına gelen **verimlilik**, eldeki kaynaklarla mümkün olan en çok çıktının elde edilmesini amaçlamaktadır. Verimlilik, ancak girdi maliyetlerinin ve çıktı değerlerinin nicel olarak ölçülebildiği durumlarda anlamlı sonuçlar verebilmektedir. Ne var ki, kamu kesiminde üretilen bazı mal ve hizmetlerin nicel olarak ifade edilmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Nice olarak ifade edilemeyen durumlardaysa etkinlik ön plana çıkmaktadır. **Etkinlik**, genel anlamıyla çıktının değerini yansıtır. Yani, belli bir amacın veya ürünün toplumsal olarak düşük maliyetle üretilmesi halinde etkinlik sağlanmış olur. Öyleyse etkinlik, aynı amacı veya çıktıyı en az maliyetle üretebilmek için temel yol göstericidir ve çıktı-amaç arasındaki karşılıklı etkileşimi esas alır. Her iki kavram bazen eşanlamlı olarak kullanılsa da etkinlik verimlilikten daha geniş bir anlama sahiptir. Zira verimlilik kamu hizmetlerinin niceliksel olarak ölçülebildiği yerlerde yararlıyken, etkinlik bütün kamu hizmetleri için söz konusudur¹⁵⁹. Verimlilik ve etkinlik arasındaki ilişkiye karşın her iki kavramı maliyet çerçevesinde tamamlayan bir diğer kavram ise tutumluluktur. **Tutumluluk**, kaliteden vazgeçmeksizin belli miktarda mal veya hizmetin en düşük maliyetle elde edilmesidir¹⁶⁰.

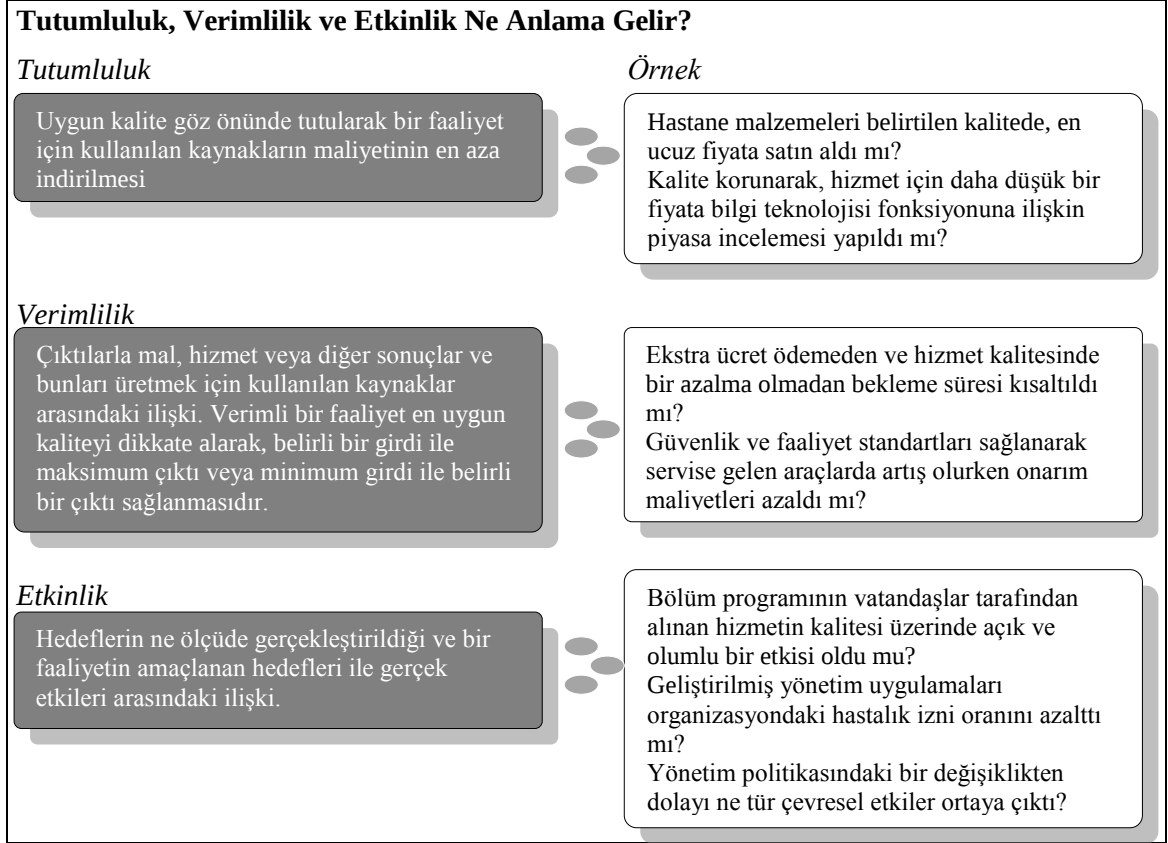
¹⁵⁶ Kubalı, s. 20.

¹⁵⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 187; INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Mad. 4.0.25, s. 66.

¹⁵⁸ Atay, s. 24.

¹⁵⁹ Falay, s. 20-21.

¹⁶⁰ Sayın, s. 27.



Şekil 1.1. Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk

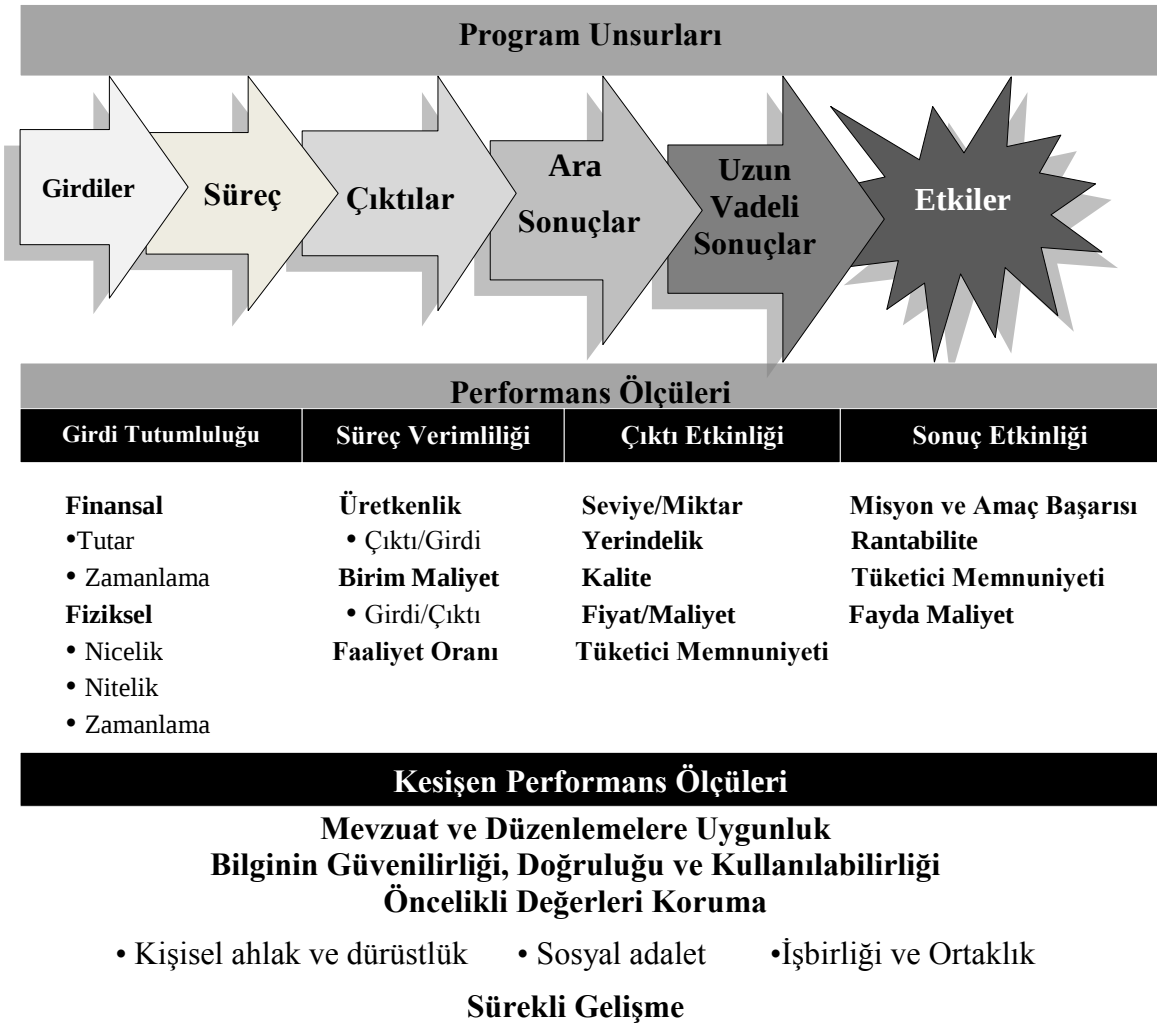
Kaynak: Sir John Bourn, *Public Sector Auditing: Is it value for money?*, John Wiley & Sons Ltd, England 2007, s. 57.

Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk birbirini dışlayan kavramlar olmayıp; aksine birbirine bağlı ve birbirini tamamlayan bir süreci ifade etmektedir. Kaynakların tutumlu şekilde elde edilmesi girdilerin maliyetini azaltarak verimliliğe katkıda bulunmakta; etkinlik çerçevesinde bir hükümet programının veya faaliyetinin hedeflerine ve amaçlarına ulaşmasını sağlayan en ucuz yöntem seçilirken, verimlilik göz önünde tutulmaktadır¹⁶¹. Bu bakımdan tutumlulukta girdi, verimlilikte çıktı ve etkinlikte de sonuç ön planda tutulmakta, her üç kavram birbirini takip eden serileri halinde işlemektedir. Bu seriler kaynak kullanımının planlanması aşamasında tutumluluğun, kaynak kullanımında verimliliğin, çıktıların amaçlara uygunluğunun değerlendirilmesinde ise etkinliğin göz önünde bulundurulmasını gerekli kılar¹⁶².

¹⁶¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım*, (Birinci Basım), T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 10, Ankara 1997, s. 4.

¹⁶² A. Premchand, *Public Expenditure Management*, International Monetary Fund, Washington D.C. 1993, s. 39-40.

Aşağıdaki şekil hükümet programlarıyla bu programların yürütülmesi esnasında performansın nasıl göz önünde tutulduğunu ortaya koymaktadır. Bu bağlamda yürütülen her kamu programı; programı desteklemek üzere kullanılan girdi, programı yürüten süreç, süreç tarafından üretilen çıktı ve sonuç unsurlarından oluşur. Belirtilen bu program unsurlarından her biri, performans beklentilerini açıklayan belirli bir performans ölçüsüne bağlanır. Hükümetler girdileri tutumlu şekilde kullanmayı, süreçleri verimli şekilde yönetmeyi, etkin çıktılar ve sonuçlar üretmeyi bekler¹⁶³.



Şekil 1.2. Hükümet Program Unsurları ve Denetime Konu Olan Unsurlar

Kaynak: Colleen G. Waring, Stephen L. Morgan, “Public Sector Performance Auditing in Developing Countries”, (Ed. Anwar Shah), *Performance Accountability and Combating Corruption*, The World Bank Public Sector, Governance and Accountability Series, Washington D.C. 2007, s. 328.

¹⁶³ Waring, Morgan, s. 327-328.

Kamu harcamalarında VET'in sağlanabilmesi için bir takım temel hususlar hayata geçirilmelidir. Bu itibarla öncelikli olarak *verimliliğin* sağlanabilmesi için, birbirini aynı şekilde tekrar eden çabalar veya eşgüdüm eksikliği önlenmelidir. Aynı zamanda bir faaliyette *etkinlikten* bahsedebilmek için, ihtiyaçlar belirlenmeli ve gerekçelendirilmeli, hedefler ve politikalar açıklığa kavuşturulmalıdır. *Tutumluluğun* sağlanabilmesi içinse, kamu alımlarında daha iyi sözleşmeler yapılmalı, büyük miktarlarda ancak gerekli satın alımlar yapılarak maliyetler düşürülmeli, personel veya diğer kaynakların kullanımında tasarruf yapılmak suretiyle masraflar kısılmalı ve fizikî imkânlar rasyonel şekilde kullanılmalıdır¹⁶⁴. Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramları arasındaki yakın ilişkiye karşın, bu kavramlardan birinin ön plana çıkarılması diğerinden taviz verilmesine neden olmamalıdır¹⁶⁵.

Kamu sektöründe VET'in hayata geçirilmesi suretiyle performansın sağlanması yöneticilerin sorumluluğundadır. Buna karşın performans denetimini yapan denetçinin görevi, bu sorumluluğun yerine getirilişindeki başarı derecesini incelenmek ve sonucu raporlamaktır¹⁶⁶. Bu bağlamda performans denetiminin kapsamına; idari faaliyetlerin *tutumluluğunun* sağlıklı idari ilke ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi; bilgi sistemleri, performans ölçütleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kuruluşlarca belirlenen eksikliklerin giderilmesi için takip edilen yöntemlerin incelenmesi de dâhil olmak üzere tüm kaynakların kullanımındaki *verimliliğin* denetlenmesi; denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının *etkinliğinin* ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi girmektedir¹⁶⁷.

Performans denetimi bünyesinde Etkinlik, Program Verimliliği, Performans Yönetim Kapasite ve Performans Bilgi Denetimlerini barındırmaktadır. *Etkinlik Denetimi*; maliyetler açısından girdilerin optimum şekilde çıktıya dönüştürülüp dönüştürülmediğini değerlendirmek için kurumların görevlerini, işleyişini ve program unsurlarını inceler. *Program Verimliliği Denetimi*, yürütülen programların sonuçlarına göre programların nedensel etkisini inceler. *Performans Yönetimi Kapasite Denetimi*,

¹⁶⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, (Sait Yörüker, Baran Özeren), T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 24, Ankara 2002, s. 78.

¹⁶⁵ Sayın, s. 27.

¹⁶⁶ Sayın, s. 27.

¹⁶⁷ Pollitt, Girre, Lonsdale, Mul, Summa and Waerness, s. 12; INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Mad. 1.0.40, s. 33; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 40.

denetim konusunun süreç ve programlarının verimli ve etkin bir yönetim kapasitesine sahip olup olmadığını değerlendirir. *Performans Bilgi Denetimi* ise raporlama kurumları tarafından üretilen mali olmayan bilginin doğruluğunu sınar. Ancak performans bilgi denetiminde denetim organı; kurumun veya programın VET'ini değerlendirmezken, yönetime bildirilen performans bilgilerinin doğruluğuna ilişkin görüş sağlar¹⁶⁸. Her ne kadar söz konusu denetim türleri, ayrı ayrı yürütülebilse de hepsinin birlikte yürütülmesi halinde performans denetiminde etkinlik sağlanabilecektir. Özellikle geleneksel Sayıştaylar; misyonlarında ve kurumsal stratejilerinde radikal değişiklikleri ve yenilikleri gerektirmediği için çoğunlukla performans denetimi kapsamında, etkinlik denetimini tercih etmektedir. Buna karşın program verimliliği denetimi; söz konusu kurumların misyonlarında ve kurumsal stratejilerinde radikal değişiklikleri ve genişlemeyi gerekli kıldığından çok fazla tercih edilmemektedir. Performans yönetimi kapasite denetimiye; diğer iki performans denetimi türü arasında yer aldığından ve Sayıştayların mutlak manada geleneksel rolünü değiştirmedığından program verimliliği denetimine kıyasla kendine daha geniş uygulama alanı bulmaktadır¹⁶⁹.

Tablo 1.1. Ülkelere Göre Performans Denetimi Türleri

Ülke Adı	Etkinlik	Program Verimliliği	Performans Yönetimi Kapasite	Performans Bilgi
Avustralya	√	√	√	
Kanada	√		√	
Finlandiya	√		√	√
Fransa	√	√		
Almanya	√	√	√	
İrlanda	√		√	
Hollanda	√	√	√	
Yeni Zelanda	√			√
Norveç	√		√	
İsveç	√	√	√	√
İngiltere	√	√		
ABD	√	√	√	

Kaynak: Michael Barzelay, “Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD”, s. 246.

¹⁶⁸ Michael Barzelay, “Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD”, *An International Journal of Policy and Administration*, Vol: 10, No: 3, (July, 1997), s. 243-245.

¹⁶⁹ Michael Barzelay, “Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions”, (Ed. Organisation for Economic Co-Operation and Development-OECD), *Performance Auditing and the Modernisation of Government*, Paris 1996, s. 27-28-29.

1.3.2.3. Başarılı Bir Performans Denetiminin Temel İlkeleri

Performans denetiminin başarılı olabilmesi için denetim sürecinde belirli ilkelere uyulması gerekir¹⁷⁰. Bu ilkeler Sayıştay mensupları, yasama, yürütme, vatandaşlar ve diğer üçüncü kişilere denetimler hakkında bilgi verirken; denetçiye de denetimlerde kendinden ne beklendiğini gösteren bir yol haritası çizmektedir¹⁷¹. Dolayısıyla performans denetiminde dikkate alınması gereken 8 ilkeden bahsedilebilir.

a) *Sorumluluk*: Halkın temsilcilerine yardımcı olma, performans denetiminin ana amacıdır¹⁷². Bu itibarla performans denetiminde temel ilke; yasamaya ve bu kapsamda yurttaşlara kamu kaynaklarının düzenli ve etkin kullanıldığı konusunda güvence vermek ve onlara karşı hesap verme sorumluluğu içerisinde olmaktır. Bu da yasamaya bağımsız bilgi sunmak ve denetlenen kurumlara kaynak kullanımında nasıl verimli, etkin ve tutumlu olunacağı konusunda önerilerde bulunmak suretiyle sağlanır¹⁷³.

b) *Güvenilirlik*: Denetçilerin sorumluluklarını dürüstlük, açıklık ve doğruluk esasları çerçevesinde yerine getirmesini gerekli kılan güvenilirlik¹⁷⁴; kanıtların toplanıp soru kâğıtlarının hazırlanmasında açık olmayı ve denetim kanıtlarının önceden belirlenmiş kriterlerle tutarlı olunmasını gerekli kılar¹⁷⁵. Dolayısıyla toplanan kanıtlar; denetim raporunun içeriğini, tüm gözlem ve tavsiyeleri desteklemeli; sayı bakımından yeterli, denetim sorularına uygun ve güvenilir olmalıdır¹⁷⁶.

c) *Objektiflik ve Bağımsızlık*: Performans denetiminde denetçi; hükümetten, siyasi partilerden ve diğer kurumlardan bağımsız olmalı, incelemelerinde veya raporlarında tarafsızlığını korumalıdır¹⁷⁷. Kamu hesapları uluslararası standartlara uygun olarak denetlenmeli; inceleme için kamu fonlarının yönetimi açısından önemli olan konular seçilmeli ve hazırlanan raporlar yapıcı, adil ve dengeli olmalıdır¹⁷⁸.

¹⁷⁰ Sayıştay Denetçileri Derneği, *Avrupa Birliği Sayıştay Performans Denetimi El Kitabı*, (Çev. Sacit Yörüker), SAYDER Kitaplığı – 3, Ankara 2009, s. 23.

¹⁷¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, (1. Basım), T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 11, Ankara 1997, s. 23.

¹⁷² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 4.

¹⁷³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 24.

¹⁷⁴ K. H. Spencer Pickett, *The Internal Auditing Handbook*, (Third Edition), John Wiley & Sons Ltd., United Kingdom 2010, s. 98.

¹⁷⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 24.

¹⁷⁶ Sayıştay Denetçileri Derneği, *Avrupa Birliği Sayıştay Performans Denetimi El Kitabı*, s. 25.

¹⁷⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 24.

¹⁷⁸ Office of the Comptroller Auditor General, *Statement of Strategy: 2007-2009*, s. 11-12, Erişim tarihi: 05 Şubat 2012, http://audgen.gov.ie/documents/Strategy_Stat_2007_09.pdf

d) *Ek Katkı Sağlama*: Performans denetimi, hem yaşamaya hem de denetlenen kuruma ek katkı sağlamalıdır. Ek katkı; kullanılan kaynakların yönetiminde VET'in ne ölçüde sağlandığı konusunda bağımsız bilgi verme; önemli bir konunun anlaşılmasını sağlayacak ve toplumun her kesiminin bilgisini artıracak kanıtların toplanması ve analizi; VET'i geliştirmek suretiyle sağlanacak mali kazancın kapsamının belirlenmesi; kaynakların yönetilmesi; programların uygulanması ve hedeflerin başarılması konusunda yeni bilgiler edinilmesi hususlarını kapsar¹⁷⁹.

e) *Yeterlilik*: Performans denetimi gerek bilgi gerekse tecrübe bakımından uygun yeterliliğe sahip denetim ekipleri tarafından yürütülmelidir. Bu bakımdan denetçi, performans denetimini yürütebilecek bilgiye ve yeteneğe sahip olmalıdır. Aynı zamanda yeterlilik, finansal raporlama ve yönetim konusunda kavrama gücünü gerekli kılmaktadır. Performans denetimi için görevlendirilen denetçiler, denetim faaliyetini eğitim ve uygulama ile kazanılan mesleki beceriyle yürütür¹⁸⁰.

f) *Titizlik*: Denetçiler denetim konusuna titizlik ve mesleki şüpheci tutum ile yaklaşırken, çalışmaları esnasında elde edilen bilgi ve açıklamaları eleştirel olarak değerlendirirler¹⁸¹. Bu itibarla performans denetimine titizlikle yaklaşılmalı, bulgulara ve sonuçlara esas teşkil eden bilgiler her yönüyle değerlendirilmelidir. Bunun için de performans denetimini destekleyen kanıtlar yeterli, ilgili ve güvenilir olmalıdır¹⁸².

g) *Kararlılık*: Performans denetimini yürütürken denetlenen kurumun tepkisine yol açmamak ve kurumun denetim esnasında desteğini alabilmek için önyargısız, anlayışlı olunmalıdır. Ancak performans denetiminden beklenen faydanın sağlanabilmesi için de denetçinin kararlı olması gerekir¹⁸³.

h) *Açık İletişim*: Hazırlanan denetim raporunun objektif, içerik ve anlatım biçimi yönünden dengeli, güvenilir, anlaşılır ve inandırıcı olması gerekir¹⁸⁴. Bu itibarla hazırlanan raporlar denetçi görüşünün net anlatımını ve bu görüşün doğru anlaşılması için gerekli bilgileri ihtiva etmelidir¹⁸⁵. Özellikle Sayıştaylar tarafından yürütülecek

¹⁷⁹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 24-25.

¹⁸⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 25; Pickett, s. 99; Dittenhofer, "Performance Auditing in Governments", s. 440.

¹⁸¹ Pickett, s. 99.

¹⁸² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 26.

¹⁸³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 26.

¹⁸⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 26.

¹⁸⁵ Pickett, s. 99.

denetimlere başlamadan önce, denetlenenlere denetimin detayları hakkında bilgi verilmelidir¹⁸⁶. Diğer bir ifadeyle denetimin planlanma aşamasında denetçinin denetlenenle görüşerek, denetimin hedefi, incelenecek denetim konuları ve kullanılacak kriterler hakkında denetlenene bilgi vermesi sayesinde, daha sonraki aşamalarda doğabilecek anlaşmazlıklar da önlenmiş olacaktır¹⁸⁷.

1.4. PERFORMANS DENETİMİ SÜRECİ

Sistematik bir yapıya sahip olan performans denetiminde; denetim süreci denetimin etkinliğini ve başarısını etkiler¹⁸⁸. Denetim süreci; denetim konusunun yapısına ve niteliğine göre farklılık gösterse de, ana hatlarıyla planlama, uygulama, raporlama ve izleme aşamalarından oluşur¹⁸⁹.

1.4.1. Planlama

Denetime hazırlık için ilk adım olan denetim planlaması; denetim konusuna ilişkin mali durum ve altyapı hakkında bilgi toplanması, denetlenenle görüşülmesi, denetim alanına ilişkin risk tespitinin yapılması, denetlenecek yerin ziyareti için gerekli ulaştırma imkânlarının tespit edilmesi ve kurumun mali tablolarına ilişkin analitik inceleme yapılması hususlarını kapsar. Denetimin beklenen hedefe ulaşmaması ve denetlenen kurumun işleyişinin bozulması gibi olumsuz durumlarla karşılaşılması için denetim planlaması dikkatli şekilde yapılmalıdır¹⁹⁰. Aynı zamanda tüm denetim planlarının, iyi şekilde belgelenmiş olması ve bir denetim programını bünyesinde barındırması gerekir. Denetim planlaması, denetçiye denetim konusunun bütünü hakkında, sunduğu hizmetler ve ürettiği mallar, mali durum ve diğer pek çok konu hakkında farklı bakış açısı sağlar¹⁹¹.

Performans denetimi, düzenlilik denetiminin aksine sürekli kendini tekrarlayan bir yapıya sahip olmadığından, her yeni denetim için yeni denetim planının hazırlanması gerekir¹⁹². Zira performans denetiminde planlama, gerek denetim için tahsis edilen kaynaklardan etkin şekilde faydalanılması gerekse gelecekte ortaya çıkması muhtemel

¹⁸⁶ Sayıştay Denetçileri Derneği, *INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi*, (Çev. M. Hakan Özbaran, Sacit Yörüker), SAYDER Kitaplığı – 2, Ankara 2009, s. 23.

¹⁸⁷ Sayıştay Denetçileri Derneği, *Avrupa Birliği Sayıştay Performans Denetimi El Kitabı*, s. 26.

¹⁸⁸ Kubalı, s. 61.

¹⁸⁹ Demirbaş, s. 108.

¹⁹⁰ O'Regan, s. 34.

¹⁹¹ Cook, Winkle, s. 35-36.

¹⁹² Waring, Morgan, s. 334.

sorunların önlenmesi bakımından önemlidir¹⁹³. Performans denetiminin yönetim tarafından talep edilmesinin ardından başlatılan planlama aşamasında; denetçiler, denetim konusu hakkında mevzuat hükümleri, örgüt yapısı, yükümlülükler ve temel iş görme prosedürleri gibi konularda bilgi edinmeye çalışırlar¹⁹⁴. Aynı zamanda potansiyel önem taşıyan konular, denetim hedefleri, kapsamı ve süresi tespit edilerek; denetim için gelir kaynakları öngörülür¹⁹⁵. Bu çerçevede performans denetiminde 5 temel husus göz önünde bulundurularak planlama yapılır. Bunlar bilgi toplama; risk değerlendirmesi yapma; denetim konusunun önemli risklere karşı güvenlik açıklarını değerlendirme; denetim amaçlarını tanımlama; denetim kapsamını, yöntemlerini, saha çalışmalarını ve kaynaklarını geliştirmedir¹⁹⁶. Söz konusu unsurları tespit etmeye yönelik yapılan denetim planlaması; stratejik planlama ve ön inceleme aşamalarından oluşur.

1.4.1.1. Stratejik Planlama

Planlama aşamasında hazırlanan stratejilerin, denetim alanı hakkında doğru bilgi edinilmesine imkân verecek ve öngörülen değişiklikleri değerlendirecek şekilde Sayıştay'ın karşılaştığı fırsat ve riskleri açıkça ortaya koyması gerekir¹⁹⁷. Dolayısıyla sağlam temellere dayanan bir stratejik planlama, Sayıştay'ın kaynaklarını etkin şekilde kullanmasına da imkân verir. Stratejik planlamayla; yürütülecek denetimlerle ilgili Sayıştay yönetimine stratejik yön verecek bir zemin sağlama; hesap verme sorumluluğunu geliştirme potansiyeli olan denetimleri tespit etme; Sayıştay'ın denetim stratejileri konusunda yasama ve yürütmeyle iletişim için temel oluşturma; kullanılması düşünülen kaynaklarla gerçekleştirilecek bir çalışma programı üretme; kuruluşun risklerini tespit edip bu riskleri denetim seçiminde dikkate alma amaçları gözetilmektedir¹⁹⁸. Stratejik planlama performans denetiminde tüm süreçlerle ilintili olduğundan, denetimin başlangıcından izlenmesine kadar tüm süreçlerde bu plana uygun geri bildirimlerin yapılması gerekir (Şekil 1.3.).

¹⁹³ Demirbaş, s. 108-109.

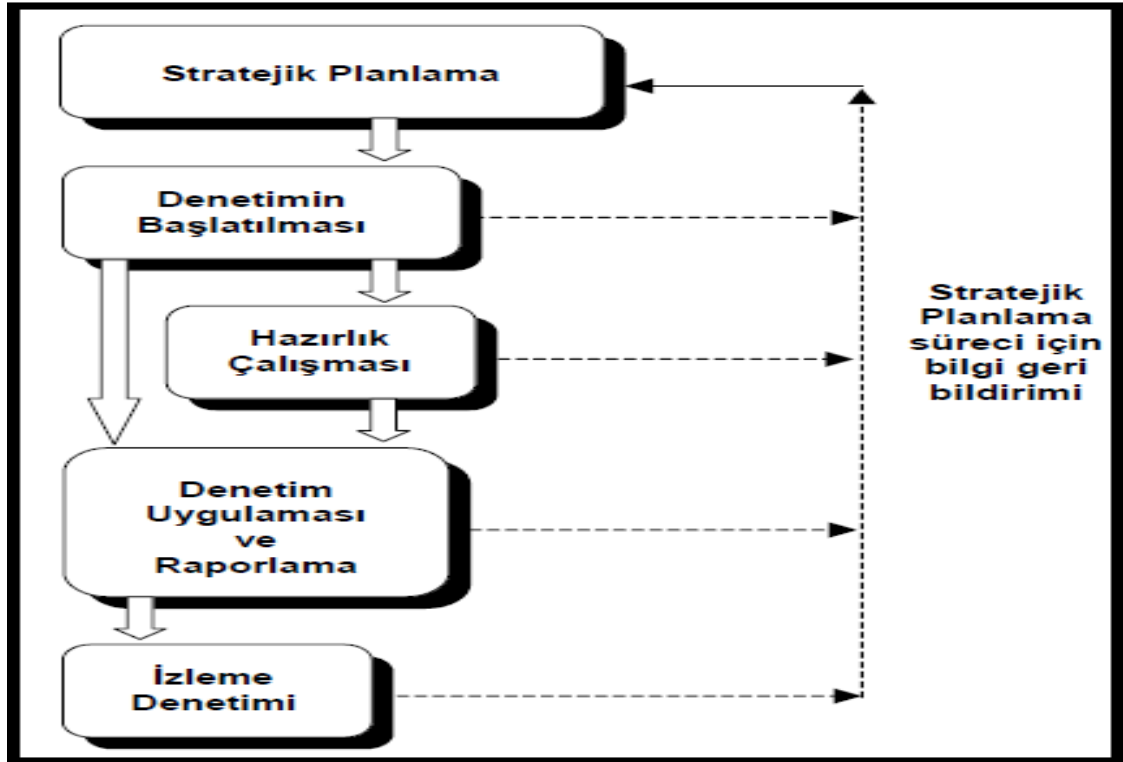
¹⁹⁴ Ricchiute, s. 42; Khan, "Performans Denetiminin Esasları", s. 76.

¹⁹⁵ Kubalı, s. 62.

¹⁹⁶ Waring, Morgan, s. 334.

¹⁹⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 30.

¹⁹⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 11.



Şekil 1.3. Performans Denetimi Sürecinde Kilit Aşamalar

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, (Sacit Yörüker, Baran Özeren), T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 24, Ankara 2002, s. 7.

Etkin bir planlamanın yapılabilmesi ve planlanan hedeflere ulaşılabilmesi için denetim alanına ilişkin yetkin bilgiye ihtiyaç duyulduğundan; stratejik planlamada denetim alanı ve konusu ile ilgili alan araştırması yapmak suretiyle sistematik veri toplanması gerekir¹⁹⁹. Bu itibarla stratejik plan; denetim konusunun tanıtımını, Sayıştay'ın her kuruma uzun vadeli stratejik bakışını, denetim kapsamına girebilecek alanların bir listesini, son Sayıştay denetimlerini, yasama tarafından yakın zamanda yapılan ve yapılması önerilen araştırmaları, kuruluşun iç denetimini, gelecek 2-3 yıl için önerilen denetimlerin bir listesini ve bunların seçiminde neyin esas alındığını ve zamanlamasını belirten çalışma kâğıtlarıyla desteklenmelidir²⁰⁰.

Performans denetimine ilişkin stratejik planlamada, biri denetimin konusunun seçimi diğeri kaynakların tahmin edilmesi olmak üzere iki temel süreç bulunmaktadır.

¹⁹⁹ Demirbaş, s. 110-111.

²⁰⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 12.

1- *Denetim Konusunun Seçimi*: Denetim konusunun seçilebilmesi için; bütçe, yetki, kanıt ve insan kaynağı gibi faktörlerin dikkate alınarak denetçilere denetim alanlarının tanımlanması gerekir. Bu tanımlama işleminden sonra, bu alanlar içerisinde denetlenmeye değer denetim konuları seçilir²⁰¹. Denetim konusunun denetime değer olup olmadığına karar verilirken; hesap verme sorumluluğuna ve VET'e en fazla değer katması beklenen denetimlere ağırlık verilmesi ve mevcut denetim kaynaklarının program faaliyetlerini kapsanması hususları göz önünde tutulur²⁰². Bu hususlara bağlı olarak denetim konusunun denetlenmeye değer olup olmadığının tespit edilebilmesi için katma değer, önemlilik, risk, anlamlılık ve kapsama alma kriterlerinden faydalanılır.

- Öncelikli olarak konuların seçiminde denetimden beklenen *katma değer (fayda)* göz önünde bulundurulur. Bu bakımdan denetimin olası faydalarına ilişkin ön değerlendirme, stratejik planlama aşamasında yapılmalıdır²⁰³.

- Denetimden elde edilecek fayda tek başına yeterli olmayıp, aynı zamanda denetim konusunun *önemli* olması da gerekir²⁰⁴. Denetim alanının önemliliğin göstergesi kimi zaman mali büyüklük kimi zaman da kamuoyunun ilgisidir. Ancak bu durum mali büyüklüğü düşük olan veya kamuoyunun ilgisine mazhar olamamış konuların önemsiz olduğu anlamına gelmez²⁰⁵.

- Bir diğer kriterse VET'in *risk* altında olup olmadığının tespit edilmesidir²⁰⁶. VET'e yönelik risk göstergeleri; belirlenen zaaflar karşısında yönetimdeki hareketsizlik, yasama ya da medyanın aleyhteki yorumları, personel sayısındaki anormal değişkenlik, iç kontrol zaafları, yüksek miktarda ödenek altı-üstü harcamalar, ani program genişlemesi-daralması ve çakışan-bulanıklaşmış hesap verme sorumluluk ilişkileridir²⁰⁷.

- *Anlamlılık* da denetim konusunun tespitinde bir kriter olarak kullanılabilir. Konunun kuruluş için özel önem taşıdığının düşünüldüğü ve iyileşmenin kuruluş çalışmaları üzerinde etkisinin geniş olduğu durumlarda anlamlılık yüksek; rutin faaliyetlerde ve performansın çok düşük seviyede kaldığı hallerde anlamlılık düşük olarak derecelendirilir²⁰⁸.

²⁰¹ Demirbaş, s. 111.

²⁰² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 12.

²⁰³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 14.

²⁰⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 14.

²⁰⁵ Demirbaş, s. 112-113.

²⁰⁶ Demirbaş, s. 113.

²⁰⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 14-15.

²⁰⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 16.

- *Kapsama alma* kriterine göre; önceden denetim kapsamına alınan konular, iç denetim ya da dış danışmanlar tarafından incelemeye alınan konular denetim konusunun seçiminde gösterge niteliğindedir. Dolayısıyla incelemenin yasama tarafından istenilmiş olduğu veya önceki denetimin izlemeyi gerekli kıldığı durumlarda denetim konusunun derecelendirmesi yüksek olacaktır. Bir faaliyetin önemliliği, riski ve anlamlılığı; kapsama alma için yapılan derecelendirmeyi etkilemektedir. Nitekim bir faaliyet bu öğelerin hepsi veya çoğu için yüksek olarak derecelendirilmişse, bu faaliyetin denetim konusu olarak seçilmesi olasılığı da artacaktır²⁰⁹.

2- *Kaynakların Tahmin Edilmesi*: Kriterlere uygun denetim konularının seçimi konusunda yönetimle uzlaşma sağlandıktan sonra denetim için gerekli kaynakların tahmin edilmesi aşamasına geçilir. Bu sayede uzun vadeli olarak, hangi konuların denetleneceği ve hangi kaynakların kullanılacağı tespit edilir²¹⁰.

1.4.1.2. Ön İnceleme Aşaması

Denetim konusunun tespitine ve kullanılacak kaynakların tahminine ilişkin tekliflerin Sayıştay yönetimi tarafından onaylanmasının ardından, planlamada ön inceleme aşamasına geçilir²¹¹. Denetim alanının ve şekli koşulların belirlenmesine yönelik bir alt yapı çalışması olan ön inceleme aşamasında; hem stratejik planda yer alan hususların hayata geçmesi sağlanmakta hem de denetim faaliyeti gün gün planlanmaktadır²¹². Stratejik planlamayla birlikte işleyen ön inceleme aşamasında Sayıştay'ın; stratejisini ve uygulamaların kontrol edilmesi ve yönetilmesi için sorumlulukları tanımlaması gerekir²¹³.

Ön inceleme çalışmasının amacı; denetimin kapsam, amaç ve zamanını tespit etmek ve denetim konusuna ilişkin bilgileri toplamaktır. Zira ön inceleme çalışmasının sonucunda, incelemeye devam edilip edilmeyeceğine karar verilir. Eğer ön incelemenin herhangi bir aşamasında denetim konusunun tam incelemeye uygun olmadığı görülürse; çalışmaya devam etmeme gerekçesi Sayıştay yönetimine bildirilir²¹⁴. Buna karşın tam inceleme yapılması kararlaştırılırsa; denetim konusunun hedefleri, amaçları ve riskleri;

²⁰⁹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 16-17.

²¹⁰ Demirbaş, s. 114-115.

²¹¹ Demirbaş, s. 115.

²¹² Pickett, s. 709.

²¹³ Frederick Gallegos, Sandra Senft, Daniel P. Manson, Carol Gonzales, *Information Technology Control and Audit*, (Second Edition), Auerbach Publications, USA 2004, s. 201.

²¹⁴ Kubalı, s. 79-81; Pickett, s. 828-829.

yetki, yöntem, zamanlama gibi temel performans konularının seçimi; üst yönetimin bilgilendirilmesi; denetlenen kurumla ilişki; kanıtların elde edilebilirliği; muhtemel sonuçlar; çalışmanın gerekçeleri konularını kapsayan ön inceleme çalışması başlatılır²¹⁵.

Detaylı olarak incelenmesi gereken konular belirlendikten sonra, incelemeye yol gösterici nitelikte bir ön inceleme raporu hazırlanarak Sayıştay'ın orta kademe yönetimine sunulur²¹⁶. Söz konusu raporda öncelikli olarak hem denetlenen kurumu hem de incelemeye konu olan sorunu tanıtmak için; stratejik planda tespit edilen denetim alanı ve denetim alanının seçimine etki eden kriterler ortaya konur. Denetim konusunun ve sorununun tanımlanmasından sonra denetimde göz önünde bulundurulması gereken hususlar ve denetimin kapsamı tespit edilirken, hangi kriterlerin göz önünde bulundurulup hangi analiz tekniklerinin kullanılacağına karar verilir. Aynı zamanda ön inceleme raporunda; uygulama aşamasında ne tür ve büyüklükte maddi ve beşeri kaynağın kullanılacağına, alan araştırmasının maliyetine ve denetimin ne zaman sona erdirileceğine yer verilir. Ön incelemenin sonunda denetim uygulama ekibi oluşturularak denetim süresi ve tahmini bütçesi öngörülür²¹⁷. Denetim faaliyeti nihayetinde bir soru cevap ilişkisini gerekli kıldığından; denetim esnasında denetçiler tarafından yöneltilen sorulara ne tür cevaplar verildiği de önemlidir. Dolayısıyla ön inceleme aşamasında; sorulacak sorulara ve yönetilecek iddialara alınacak muhtemel cevaplar da tespit edilmeye çalışılır. Ön inceleme aşamasında denetlenen kurumla sürekli iletişim halinde olunmalıdır. Bu çerçevede ön inceleme raporunun yönetime sunulup onaylanmadan önce denetlenen kurumun görüşünün alınması, denetimin sağlıklı şekilde yürütülmesine imkân verir²¹⁸.

1.4.2. Uygulama (Denetimin Yapılması-Tam İnceleme)

Stratejik planın hazırlanıp ön inceleme raporunun Sayıştay yönetimi tarafından onaylanmasının ardından; ön inceleme raporunda yer alan sorulara cevap aramak üzere uygulama aşamasına geçilir. Uygulama aşamasında öncelikli olarak detaylı bir denetim programı hazırlanır ve programın hazırlanmasının ardından esas denetime başlanarak eldeki kanıtların güvenilirliği sorgulanır. VET esaslarına uygun inceleme yapmak için,

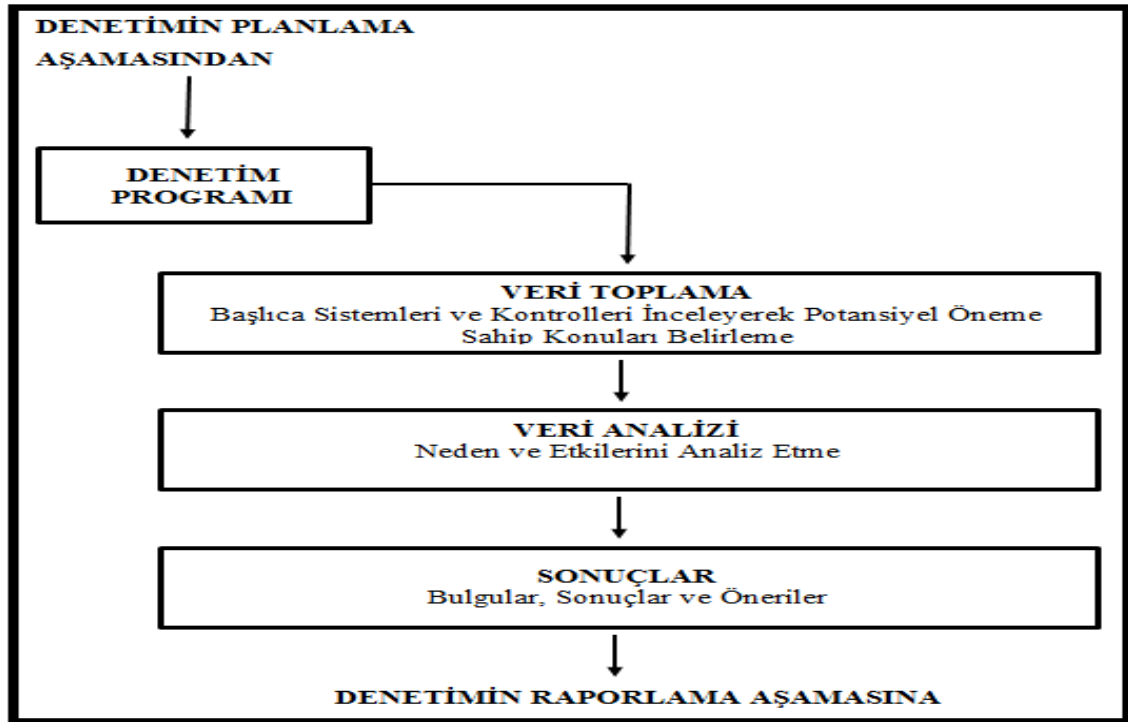
²¹⁵ Kubalı, s. 81-82-83.

²¹⁶ Khan, "Performans Denetiminin Esasları", s. 76; Kubalı, s. 83.

²¹⁷ Kubalı, s. 84.

²¹⁸ Kubalı, s. 83; Demirbaş, s. 123-124.

denetlenen kurumun düzenli bilgi vermesine, proje yönetimine ve kanıt toplama ve analizine dikkat edilmelidir. Bunu yaparken elde edilen bilgiler incelenerek, her bir denetim konusu üzerinde bir sonuca varılmaya çalışılır. İhtiyaç duyulan kanıtlar ön inceleme aşamasında tespit edildiğinden, bu aşamada temel görev; kanıt toplamak ve bu kanıtları analiz etmek ve bunların raporda nasıl kullanılacağına karar vermektir. Ancak bu aşamada analizlerin ve kanıtların belgelendirilmesine dikkat edilmelidir. Bilgilerin denetim faaliyetleri esnasında doğrulanmasından sonra, değerlendirmeler yazıya dökülecek hale getirilir²¹⁹. Bu bilgiler ışığında denetimin uygulanmasında; denetim programının hazırlanması, kanıtların toplanması, denetimin belgelendirilmesi ve kanıtların dosyalanması, veri analizi yapılması, denetim bulgu ve sonuçlarının hazırlanarak önerilerde bulunulması süreçleri işletilir.



Şekil 1.4. Denetimin Uygulanma Aşaması

Kaynak: Derya Kubalı, *Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet’in 75’inci Yıldönümü Dizisi: 11, Ankara 1998, s. 89.

²¹⁹ Khan, “Performans Denetiminin Esasları”, s. 77; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 49-50-51.

1.4.2.1. Denetim Programı (Çalışma Programını) Hazırlama

Denetçinin, denetimin konusunu anlaması ve onun hakkında rapor hazırlayıp görüş bildirebilmesi için, denetim konusu hakkında soru sorması, incelemede bulunması ve bunları tasdik etmesi gerekir. Bu bağlamda her denetim için; soru sormak, incelemede bulunmak ve tasdik etmek üzere denetim süreçlerinin bir programı hazırlanır. Denetim programının hazırlanmasında bütün ihtimallerin önceden tahmin edilmesi mümkün olmadığından programın; değişen koşullara göre düzenli olarak revize edilmesi ve geçerliliği kabul edilmiş denetim standartlarına, yöntemlerine ve tekniklerine uygun olarak geliştirilmesi gerekir²²⁰. Denetim programı genel olarak denetim için gerekli olan görevleri düzenlerken, denetimin uygulanmasında izlenecek süreçleri de planlar²²¹. Hazırlanan denetim programı: gözlemede bulunma, görüşme yapma, doküman etme, test etme, yoklama yapma ve analiz etme hususlarını içerir. Dolayısıyla bir denetim programını üstlenmek için; prosedür (bütçeler, finansal raporlar, program rehberleri, yıllık ve diğer planlar gibi dokümanların) analizi, sonuç analizi, olay incelemesi, anket gibi pek çok analitik yaklaşımdan faydalanılmaktadır²²².

Programın hazırlanmasında kullanılan kriterlerin; denetim amaçlarıyla bağlantılı ve mantık kurallarına uygun olması; denetçilerin anlamasına imkân verecek açıklıkta olması; yetkin kanıt toplamanın verimli bir metodunu oluşturması; konuyla ilgili olan daha önceki denetim çalışmalarını ve yayımlanmış araştırmaları dikkate alması gerekir. Denetim programları; denetimin boyutu, karmaşıklığı, coğrafi dağılımı, denetim ortamı, denetçilerin yeterlilik düzeyi gibi faktörlere göre ayarlanmalıdır²²³.

1.4.2.2. Kanıt Toplama

Denetim amacını destekleyen veya çürüten bilgi olarak değerlendirilebilecek olan denetim kanıtı; belge bilgisi, sözlü beyan ve süreçlerin izlenmesi gibi pek çok kaynaktan toplanabilir. Denetim kanıtı; denetimin tutarlılığı ve bağlayıcılığı açısından büyük bir önem taşıırken, kanıtların yorumlanması da denetimin temel bir yönünü teşkil etmektedir²²⁴. Bu itibarla yürütülen denetimlerde; denetim konusu hakkındaki denetçi kararını ve yargılarını destekleyecek yeterli, konuyla doğrudan ilgili ve makul miktarda

²²⁰ Holmes, Overmyer, s. 53.

²²¹ Waring, Morgan, s. 346.

²²² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 28-30.

²²³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 28-29-33.

²²⁴ O'Regan, s. 31.

kanıt toplanmalıdır²²⁵. Denetim kanıtının toplanmasındaki ve değerlendirilmesindeki amaç; denetim önermesi hakkında bir kanaate varmak için bilgi sahibi olmaktır. Dolayısıyla amaç denetim önermesinin doğruluğunu ispat etmek değildir. Zira yapılan inceleme sonucunda; önermenin doğru veya yanlış olduğu sonucuna varılabileceği gibi, önermenin sonuçlandırılmaması da mümkündür²²⁶.

Denetimin uygulanması aşamasında sağlıklı bilginin elde edilmesi büyük bir öneme sahip olmakla beraber; bilgi edinmek ve güncel-İlgili bilgileri anlamlı bir bütün haline getirmek güç bir iştir. Bu bakımdan denetçinin kanaatini yalnızca yöneticilerden ve personelden alınan bilgilere dayandırması zor olup; denetçinin denetimin amacına uygun bilgi ve verileri toplama hususunda bir takım metotları kullanması gerekir²²⁷. Diğer bir ifadeyle denetçi, planlama aşamasında belirlediği önemli konular hakkındaki görüşlerini kanıtlamak için çok sayıda mali ve mali olmayan veriyi toplamak zorundadır. Bu verilerse; resmi istatistikler, kurum çalışma planları, mevcut kayıtlar ve analizler, izleme raporları ve anketler gibi *nicel veriler*; gözlemler, mülakatlar, meslek örgütleri ve bilim çevrelerinin görüşleri ve uzman değerlendirmesi gibi *nitel verilerdir*. Nicel veriler; düzenlilik denetiminde sıklıkla kullanılırken, performans denetiminde daha çok nitel veriler kullanılmaktadır²²⁸.

Yukarıdaki bilgiler ışığında denetimde, fiziki (kişilerin, malların ve olayların doğrudan gözlemlenmesi suretiyle elde edilen); sözel (soruşturma ve mülakata dayalı sözlü ve yazılı ifadeler); belgesel (belge, rapor, bilgisayar depolama aygıtları vb.) ve analitik (diğer kaynakların ürettiği bilgilerin analize tabi tutulması suretiyle elde edilen bilgilerden) kanıtlardan yararlanılmaktadır²²⁹. Bu itibarla toplanan bilgiler denetçiler tarafından sözel, belgesel, analitik ve fiziksel bilgi şeklinde dörtlü bir sınıflandırmaya tabi tutulur²³⁰. Söz konusu veri toplama ve analiz yöntemleri aşağıdaki tabloda görülmektedir.

²²⁵ INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Mad. 3.5.1, s. 57; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 152.

²²⁶ Ricchiute, s. 68.

²²⁷ Liaqat Ali Chaudhary, "Performans Denetiminde Soru Kâğıtları", (Çev. Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 26, (Temmuz-Eylül, 1997), s. 79.

²²⁸ Arife Coşkun, Murat Toker (Çev.), "Performans Denetiminde Veri Toplama", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 33, (Nisan-Haziran, 1999), s. 168-169-170; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 33.

²²⁹ Sayın, s. 28.

²³⁰ Waring, Morgan, s. 345.

Tablo 1.2. Veri Toplama ve Analiz Yöntemleri

Veri Toplama Yöntemleri	Veri Analiz Yöntemleri	
	Kantitatif (Nicel) Yöntemler	Kalitatif (Nitel) Yöntemler
❖ Örneklem ❖ Otomatik Bilgi Erişimi ❖ Anketler, Odak Grupları ❖ Uzman Değerlendirmeleri ❖ Mülakatlar ❖ Kıyaslama	❖ İçerik Analizi ❖ Oran Analizi ❖ Trend Analizi ❖ Akış Diyagramı ❖ Fayda-Maliyet Analizi ❖ Yorumsal İstatistikler ❖ Sapma (Varyans) Analizi ❖ Karşılaştırmalı Analiz ❖ Regresyon ❖ Kesintili Zaman Serileri	❖ Örnek Olay Çalışmaları ❖ Uzman Kararı ❖ Belge İncelemesi

Kaynak: Colleen G. Waring, Stephen L. Morgan, “Public Sector Performance Auditing in Developing Countries”, (Ed. Anwar Shah), *Performance Accountability and Combating Corruption*, The World Bank Public Sector, Governance and Accountability Series, Washington D.C. 2007, s. 341.

1.4.2.3. Belgelendirme ve Kanıtların Dosyalanması

Denetim programına uygun olarak, aranan cevaplara ulaşabilmesi ve denetim kararlarına esas teşkil etmesi için çalışma kâğıtlarından faydalanılır. Çalışma kâğıtları, denetim süresince elde edilen verileri düzenleyerek denetim raporuyla bu veriler arasında sistematik bir bütünlük sağlar, denetim raporundaki denetçi görüşlerini destekler. Eğer denetim programı iyi tasarlanmışsa, çalışma kâğıtları denetim sürerken mantıklı bir biçimde geliştirilebilir. Her bir çalışma kâğıdı, incelenmekte olan denetim şartlarına uygun olarak düzenlendiği için, çalışma kâğıtlarına ilişkin standart bir biçim bulunmamaktadır. Buna karşın bir önceki yıl hazırlanmış olan bir çalışma kâğıdı, cari yıl için tasarlanacak çalışma kâğıtları için yalnızca bir kılavuz olarak kullanılabilir. Eğer önceki yıla ait çalışma kâğıtları cari yılda körü körüne izlenecek olursa, denetim kanıtlarının toplanmasında herhangi bir gelişme sağlanamayacaktır²³¹.

Çalışma kâğıtlarının; denetime katılmayan tecrübeli bir denetçinin, sonuca ulaşmak için nasıl bir denetim yürütüldüğünü anlamasına yetecek ayrıntı ve bütünlükte olması²³²; denetime ilişkin sonuç, tavsiye ve kararları destekleyecek yeterli kanıtı ihtiva

²³¹ Holmes, Overmyer, s. 68-69.

²³² INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Mad. 3.5.7, s. 58; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 158.

etmesi gerekir. Bu itibarla denetçiler tarafından çalışma kâğıtlarında, denetim kanıtı yeterli ölçüde belgelendirilmelidir. Zira yeterli belgelendirme, denetçinin kanaat ve raporlarını desteklemede; denetimin etkinliğini artırmada; çeşitli çevrelerden gelebilecek sorulara cevap vermek için bilgi kaynağı oluşturmada; denetçinin denetim standartlarına uyduğunu kanıtlamada; planlama ve gözetimi kolaylaştırmada ve denetçinin mesleki gelişmesine yardımcı olmada büyük öneme sahiptir²³³. Denetçi tarafından hazırlanacak çalışma kâğıtları; maddi bilgileri kapsayacak yeterli şekilde hazırlanmalı ve denetim konusuyla ilgisi olmayan (özellikle maddi olmayan) verileri içermemelidir. Raporda herhangi bir ögeyi destekleyen bilgiler, gelecekte kullanılabilecek veriler ve kayıtlar çalışma kâğıtlarına dâhil edilmelidir. Tüm çalışma kâğıtları tarihli ve parafli olmalı, düzenli şekilde hazırlanmalı ve matematiksel doğruluğa sahip olmalıdır. Bu kâğıdın hazırlanmasıyla ilgili olarak yapılan çalışmanın kısa bir izahatını içermelidir. Denetim süresince, tüm çalışma kâğıtları korunup, kontrol ve muhafaza edilmelidir²³⁴.

Çalışma kâğıtlarına ilave olarak denetçiler, aradıkları bilgilere istedikleri zamanda ve kolaylıkta ulaşabilmek için, etkin bir dosyalama sistemine ihtiyaç duyarlar. Dosyalama; denetçiye bilgiye ulaşma konusunda kolaylık sağladığı gibi, denetim takımından bir üyenin ayrılması halinde yerine gelecek olan denetçinin yürütülmekte olan denetime uyum sağlamasını ve bu çerçevede denetim raporunun aksamadan hazırlanmasını kolaylaştırır²³⁵. Aynı zamanda etkin bir dosyalama, denetçilerin denetim bulgularını yasamaya daha iyi açıklamasına imkân verirken birbirini izleyen denetimler arasında bağlantı da kurar²³⁶.

1.4.2.4. Veri Analizi

Denetçi elde ettiği bilgiler ışığında, öncelikle yapılan faaliyetlerin VET'yle ilgilenir. Dolayısıyla toplanan bilgiler; yetersiz performansı veya muhtemel israfı belirlemeye ve VET'i artıracak diğer kanıtları bulmaya imkân verecek şekilde değerlendirilmelidir. Bilgiler toplandıktan sonra önermenin oluşturulması gerekir. Performans denetiminin genel önermesi, bir kamu kurumunun tercih edilen uygulama

²³³ INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Mad. 3.2.3(d) - 3.5.5 - 3.5.6, s. 53-57-58; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 138(d)-156-157.

²³⁴ Holmes, Overmyer, s. 70.

²³⁵ Demirbaş, s. 130.

²³⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 46.

usulleri ışığında performansı ile ilgilidir. Tercih edilen uygulamalar ise benzer kamu kurumları için geçmişte etkin ve ekonomik olan uygulamalardır. Performans denetimi için seçilen ve toplanan kanıtlar denetim faaliyetinin önem ve kapsamıyla doğrudan ilgilidir. Toplanan kanıtların niteliği ve sayısı yorumlanan faaliyetlerin kapsam ve önemi ışığında dikkate alınmalıdır²³⁷. Bu itibarla denetim konusunun, VET'i ne ölçüde karşıladığının tespit edilebilmesi için elde edilen kanıtların analiz edilmesi gerekir. Kanıtlara dayanarak elde edilen nitel ve nicel verilerin analizi, denetim sonuçlarını resmetmekten başka bir şey değildir²³⁸. Veriler analiz edilirken kantitatif (nicel-sayısal) ve kalitatif (nitel-sözel) veri analiz tekniklerinden faydalanılır (Tablo 1.3)²³⁹.

1.4.2.5. Denetim Bulguları, Sonuçlar ve Tavsiyelerin Oluşturulması

Verilerin toplanıp analiz edilmesinden sonra; elde edilen kanıtlar denetim kriterleriyle karşılaştırılarak denetim bulgularına ulaşılır. Yapılan bu işlem olanla olması gereken arasında bir karşılaştırma çalışmasıdır. Örneğin denetim kriteri olarak denetim konusunun 10 birimlik girdi ile 40 birimlik çıktı üretmesi belirlenmesine karşın, elde edilen kanıtlarda 10 birimlik girdi ile 30 birimlik çıktı üretildiği tespit edilmişse, yapılan bu denetimde 10 birimlik eksi çıktı olduğunun tespit edilmesi bir denetim bulgusudur. Denetim bulgularına ulaşıldıktan sonraysa bulguların etkilerinin değerlendirilmesi ve nedenlerinin araştırılması aşamasına geçilir. Örneğin 10 birimlik eksik çıktının etkisi, zarar edilmesi ve talebin karşılanamaması; nedeniyle pahalı girdiler, atıl kaynaklar ve verimsiz iş süreçleri olarak gösterilir. Yapılan değerlendirmelerin ardından denetimin sonuçları ortaya konur ve yetersiz uygulama alanlarını geliştirecek tavsiyeler geliştirilir ve olası etkiler tahmin edilir²⁴⁰.

1.4.3. Raporlama

Her performans denetimi, denetim bulgularını detaylandıran bir raporla sonlandırılır²⁴¹. Denetim bulgularını özetleyen bir belge olan denetim raporu; bünyesinde denetime ilişkin görüşleri barındırır ki, denetçinin görüşü denetim raporunda vücut bulur. Denetim raporu mali veri ve tabloların gerçek durumu yansıtır yansıtmadığıyla ilgili denetim kapsamını belirtirken denetçi görüşünü de ortaya koyar.

²³⁷ Ricchiute, s. 42-43; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 34.

²³⁸ Demirbaş, s. 130.

²³⁹ Waring, Morgan, s. 341-342.

²⁴⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 35; Demirbaş, s. 133.

²⁴¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 49.

Etkin bir rapordan bahsedebilmek için denetçinin denetim amacına uygun şekilde mali tabloları okuyup anlayabilecek, karşılaştırma ve analiz yapabilecek bilgi ve beceriye sahip olması gerekir. Tüm denetim raporları; anlaşılabilirlik, kesinlik, açıklık, belirlilik ve kapsamlılık gibi temel kriterleri izler ve bünyesinde barındırır²⁴². Diğer bir ifadeyle raporun içeriğinin kolay anlaşılır ve kesin olması, yeterli ve uygun denetim kanıtlarınca desteklenen bilgileri kapsamı, bağımsız, objektif ve yapıcı olması gerekir²⁴³. Performans denetimi raporu, düzeltici işlemleri teşvik eden ve artıran konularda okuyucunun dikkatini çekmeye odaklanmalıdır. Bu bakımdan iyi hazırlanmış bir denetim raporundan söz edebilmek için raporun; değişen koşullara ayak uydurması ve kamu sektöründe performansı artırmaya doğrudan katkı sağlaması gerekir²⁴⁴.

Raporlama aşaması da kendi içerisinde bir dizi süreci barındırır. Bu süreçler; taslak raporun hazırlanması, taslak raporun denetlenen kurumun yönetimiyle görüşülmesi, nihai raporun hazırlanması, nihai raporun yasamada müzakere edilmesi ve raporun yayınlanması şeklinde işler.

1.4.3.1. Taslak Raporun Hazırlanması (Rapor Teklifi) ve Denetlenen Kurumun Yönetimiyle Görüşülmesi

Uygulama aşamasının sonunda, denetim ekibi kesin raporun temelini oluşturan ve yoruma imkân veren bir taslak rapor hazırlar²⁴⁵. Taslak rapor, hem denetlenen kuruluşa denetim bulgu ve sonuçlarının tam metnini görme imkânını verir hem de Sayıştay'ın nihaî sonuçlarını ve tavsiyelerini gösterir²⁴⁶. Taslak rapor hazırlanırken biçimsel ve içerik olarak; raporun başlığının raporun konusunu tam olarak yansıtması; bilgilerin mantıklı ve izlenebilir şekilde sunulması; denetim konusunun arka planı hakkında yeterli ve detaya girmeden bilgi vermesi; sunuşun ölçülü olması; bulguların tarafsız olarak sunulması; inceleme sonuçları ve tavsiyeleri arasından diğer kurumlara uygulanabilecek olanların açıklanması gibi esaslara uyulmalıdır²⁴⁷.

²⁴² Holmes, Overmyer, s. 9; O'Regan, s. 34.

²⁴³ INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Mad. 4.0.7(a), s. 61; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 169(a); T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 49.

²⁴⁴ Kenneth M. Dye, "Communicating the Work of Independent SAIs in Public (Media Cooperation)", INTOSAI (Haz.), *Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions: Contributions and Results of the INTOSAI Conference: 26 – 27 May 2010 Vienna*, INTOSAI, Vienna 2010, s. 109.

²⁴⁵ Kubalı, s. 117.

²⁴⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 51-52.

²⁴⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 59-60-61.

Taslak raporun hazırlanmasından sonra denetlenen kurumla görüşme aşamasına geçilir. Sayıştay denetimler esnasında tespit ettiği eksiklikleri ve bunlara ilişkin tavsiyeleri taslak raporla birlikte; görüş bildirmesi ve eksiklikleri gidermesi için denetlenen kurumun yönetimine bildirir. Bu bildirimden sonra kurumun belirli bir dönem içerisinde cevap vermesi beklenir. Bu sayede, sonuçlara ulaşmada ve tavsiyeler geliştirmede ilgili kurumun görüşleri ve açıklamaları dikkate alınmış olur. Eğer Sayıştay'la kurumun görüşleri arasında belirgin farklılıklar olursa, idareden yazılı bir görüş alınarak bu görüş ve denetçinin muhalif görüşü nihai rapora yansıtılır. Denetlenen kurumun yönetimiyle yapılan bu görüşmeler sayesinde, nihai raporun yasamaya sunulmasından önce bütün görüşler değerlendirilmiş olur²⁴⁸.

1.4.3.2. Nihai Raporun Yasamada Müzakere Edilmesi ve Yayınlanması

Taslak rapor çalışmalarının bitmesinin ardından hazırlanan nihai rapor, Sayıştay üst yönetimi tarafından onaylanarak yasamaya ve denetlenen kurumun üst yönetimine sunulur²⁴⁹. Nihai raporun denetlenen kurumun iyileştirilmesiyle ilgili etkisini artırmak için; eksiksiz, mantıklı, zamanlı, tarafsız, hatasız, kolay anlaşılır, savunulabilir ve dengeli olmasına dikkat edilmelidir²⁵⁰. Aynı zamanda nihai rapor, denetimin hedefini ve kapsamını açıkça ortaya koymalıdır. Bu bakımdan raporlar; kamu kaynaklarının kullanımında eleştirel bir yaklaşım içerisinde olabileceği gibi, VET kurallarına uyulup uyulmadığı veya ne ölçüde uyulduğu konusunda bağımsız bilgi ve tavsiye verebilir²⁵¹.

Denetim raporları hakkında yasama organına bir sunum yapılması gerekir²⁵². Zira hazırlanan bu raporlar; kamu kurum ve kuruluşları ile diğer kuruluşların kaynaklarını ne kadar verimli, etkin ve tutumlu şekilde kullandıkları konusunda yasamaya bağımsız bilgi, tavsiye ve güvence veren temel araçlardır²⁵³. Hesap verme sorumluluğunu sağlamak için denetim raporları yasamayla birlikte kamuya, medyaya ve tüm kamu kurumlarının kullanımına açık olmalıdır²⁵⁴.

²⁴⁸ Kubalı, s. 117-118.

²⁴⁹ Kubalı, s. 118.

²⁵⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 53.

²⁵¹ INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Mad. 4.0.22-4.0.25-4.0.29, s. 65-66-67; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 184-187-191.

²⁵² Kubalı, s. 119.

²⁵³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 55.

²⁵⁴ Dittenhofer, "Performance Auditing in Governments", s. 441.

1.4.4. İzleme

İzleme aşamasında; denetim raporunda yer alan tavsiyelerin ve sonuçların, denetlenen kurum tarafından dikkate alınıp alınmadığı denetlenmekte ve bu sayede denetim sonuçları takip edilmektedir. Raporda yer alan önerilerin izlenmesi performans denetiminin etkilerini ölçme ve izleme açısından önemlidir²⁵⁵. İzleme; denetim raporlarının etkinliğinin artırılması, yasamaya yardımcı olunması ve Sayıştay'ın performansının değerlendirilmesi amaçlarına hizmet etmektedir. Bu süreç, gerek Sayıştay'a gerekse yasamaya performans denetiminin amacına ulaşmış ve ulaşmadığı ve performans etkinliğinin izlenmesi yönünde bilgi sağlar²⁵⁶.

1.5. PERFORMANS DENETİMİNİN DEĞERLENDİRMESİ

Günümüzde, kamu kaynaklarının VET kriterlerine uygun kullanımı, performans sorumluluğunu ve saydamlığı geliştirme, israf ve kötü yönetimi önleme yönünde performans denetiminin etkin kullanımı için gerekli koşullar sağlanmıştır. Ancak bu koşullar sağlansa dahi kimi zaman performans denetiminin yapısından kimi zaman da mali yönetimin genel işleyişinden kaynaklanan çeşitli güçlüklerle karşılaşabilmektedir. Bu bağlamda performans denetimi değerlendirilirken; öncelikli olarak performans denetiminden sonuç alınması için gerekli koşullar ve performans denetiminde karşılaşılan veya karşılaşılmaması muhtemel güçlükleri irdelemek gerekir.

1.5.1. Performans Denetiminde Etkinliğin Sağlanması İçin Gerekli Koşullar

Pek çok alan ve yapıyla etkileşim içerisinde olan performans denetiminden arzu edilen sonucun elde edilebilmesi için bir takım asgari ve azami ihtiyacın karşılanması gerekmektedir²⁵⁷. Performans denetiminde etkinliğin sağlanması için gerekli koşullar olarak değerlendirilebilecek olan bu ihtiyaçları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

1. Öncelikli olarak, performans denetiminin kamu mali yönetimini iyileştirmeye yönelik bir uygulama olduğu, düzenlilik denetiminde olduğu gibi suçlu bulmaya yönelik bir çalışma olmadığı başlangıçta kabul edilmelidir²⁵⁸.

²⁵⁵ Kubalı, s. 121; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, s. 72.

²⁵⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 56.

²⁵⁷ Khan, "Performans Denetiminin Esasları", s. 81.

²⁵⁸ Khan, "Performans Denetiminin Esasları", s. 81.

2. Gerek kamu kurumlarında gerekse Sayıştay'da uzmanlaşmayı sağlayacak bir yapı kurulmalıdır. Uzmanlaşma performans denetiminden beklenen sonuçlara ulaşılmasını sağlarken, düzenlilik denetimini de daha etkin hale getirecektir. Aksi takdirde, denetimde etkinlik azalıp bilgi aktarımı zorlaşacak ve denetim kurumsal bir faaliyet olmaktan çıkarak bireysel bir faaliyete dönüşecektir²⁵⁹.

3. Etkin işleyen bir raporlama ve planlama sistemi kurulmalıdır. Zira performans denetimi, genel uygunluk bildirimi gibi yıllık raporlara ek olarak kendi kendine işleyen bir raporlama sistemine ihtiyaç duymaktadır. Raporlama sistemiyle birlikte denetim planlaması da şekli uygulamanın ötesine geçerek yönlendirici bir nitelikte olmalıdır. Bu çerçevede planlama faaliyetinin bir kurul vasıtasıyla yürütülmesi doğru olacaktır²⁶⁰.

4. Sağlıklı ve sürekli bilgi toplanmalıdır. Zira sunulan kamu hizmetinin ve kullanılan kamu kaynağının nerede, ne şekilde ve ne amaçla kullanıldığının ve yönetildiğinin tespit edilebilmesi için etkin işleyen bir bilgi yönetim sistemine ihtiyaç vardır. Etkin işleyen bir bilgi yönetimi sisteminin kurulabilmesi içinse bilgi teknolojilerinden azami ölçüde istifade edilmelidir²⁶¹. Bu çerçevede denetim konusunun performansını izleyebilmek için gerekli bilgiyi derleyip belirli bir standarda oturtacak bir *Denetim Bilgileri Kurumu* kurulabilir. Bu sayede denetçiler, genel veri toplanmasıyla vakit kaybetmeyerek, denetim konusunun performansını değerlendirmek için daha fazla vakit kazanabileceklerdir.

5. Her ne kadar günümüzde denetimler, bilgi teknolojilerine kaysa da denetimin temelinde insan vardır. Zira denetim özü itibarıyla muhakeme yürütecek akıllı bir varlığa ihtiyaç duymaktadır. Bu bakımdan denetimi yürütecek kadronun, değişen koşullara ayak uyduracak ve bağımsız nitelikte olması, temeli değerlendirme ve muhakemeye dayanan performans denetimi açısından önemlidir.

6. Denetçiler, mali olmayan ve teknik bilgi gerektiren konuları göz önünde bulundurmalıdır²⁶². Bu bakımdan performans denetimlerinde, teknik bilgi gerektiren konuların çözümlenmesinde ve yorumlanmasında ilgili uzmanların bilgi birikiminden faydalanılmalıdır. Örneğin bir elektrik santralinin yapımına ilişkin araç, gereç ve

²⁵⁹ Ahmet Özdemir, "Performans Denetiminin Türk Sayıştayı Açısından Uygulanabilirliği", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 7, (Ocak-Mart, 1992), s. 51-52.

²⁶⁰ Özdemir, s. 52-53.

²⁶¹ Özdemir, s. 53.

²⁶² Khan, "Performans Denetiminin Esasları", s. 85.

süreçler hakkında denetçinin teknik bilgi yetersizliği, kendine danışmanlık yapacak teknik personelin varlığını gerekli kılar. Nitekim Japonya, ABD ve Kanada gibi pek çok gelişmiş ülke Sayıştay'ında, performans denetimi için mühendis, mimar ve teknisyen gibi değişik meslek gurubundan kişiler danışman olarak istihdam edilmektedir. Buna karşın özellikle gelişmekte olan ülkelerde, gerek kaynak sıkıntısı gerekse yetişmiş personel yetersizliği gibi nedenlerle, bu tip danışmanların Sayıştay bünyesinde istihdam edilemedikleri görülmektedir. Ancak bu durum performans denetimi açısından büyük bir eksikliktir. Zira performans denetimlerinde teknik bilgi sahibi uzmanlardan faydalanılmadığı sürece, denetçi bilinmeyen alanlarda risk üstlenecek ve hazırladığı raporlar da bu teknik bilgi yetersizliğinden dolayı her an eleştiriye açık olacaktır²⁶³.

1.5.2. Performans Denetiminin Güçlükleri

Mali yönetimin işleyişinde faydalanılan pek çok yönetim tekniğinde rastlandığı üzere; gerek mali yönetimin gerekse denetimin doğasından kaynaklanan nedenlerle, performans denetiminde bir takım güçlüklerle karşılaşılması muhtemeldir. Bu güçlüklerse büyük ölçüde performans denetiminin multidisipliner ve dinamik yapısından kaynaklanmaktadır. Aşağıda detaylı şekilde ele alınan bu güçlükler kesinlikle çözüme kavuşturulamayacak nitelikte değildir. Ancak bu güçlüklerin üstesinden gelinebilmesi için, performans denetiminin yönetim, sorumlular ve bilgi kullanıcıları tarafından bir ihtiyaç olarak algılanması büyük önem taşımaktadır.

a) *Etkinliğin Ölçümünde Yaşanabilecek Güçlükler*: Performans denetiminin temel unsurlarından biri olan etkinlik, faydaya dayanmaktadır. Ancak kamu mal ve hizmetlerine etki eden çok sayıda faktör olduğu için, bunların faydasının ölçülmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Örneğin eğitim hizmetinde; dersin yürütüldüğü sınıfın fiziki yapısı, öğretmenlerin yetkinliği, öğrenci sayısı, coğrafi konum, öğrenciler arasındaki iktisadi ve sosyal farklılıklar gibi hizmetin etkinliğine tesir eden çok sayıda içsel ve dışsal faktör vardır²⁶⁴. Tüm bu faktörlere karşın, etkinlik ölçümünün güç olduğunu ileri sürmek çok doğru değildir. Zira günümüzde etkinliğin ölçümüne yönelik kriterlerin ve ölçüm tekniklerinin gelişmesiyle bu güçlükler de aşılmaya başlamıştır²⁶⁵.

²⁶³ Kubalı, s. 126-127; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 104.

²⁶⁴ Hüseyin Özer, "Performans Denetimi (04.03.1992 Tarihinde Yapılan Performans Denetimi Konferansı Konuşma Metni)", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 7, (Ocak-Mart, 1992), s. 37.

²⁶⁵ Kubalı, s. 125.

b) Amaç Belirsizliği: Performans denetiminden sonuç alınabilmesi için, kamusal programlara ait amaçların belirlenmiş olması gerekir. Oysa kamusal programların amaçları ve hedefleri, ya net ortaya konmamakta ya da karmaşık bir şekilde tanımlanmaktadır. Bu anlaşılmazlığın ve karmaşıklığın temelindeyse, siyasilerin açık bir hedef belirlemek suretiyle kendilerini sınırlandırmak istememe düşüncesi yatmaktadır²⁶⁶. Bu amaç belirsizliğinin bir diğer nedeniyse, siyasiler tarafından hazırlanan politika hedefleriyle kurum yöneticilerinin amaçları arasındaki tutarsızlıktır. Bu durum politika hedeflerinin tarafsızlığını engellerken hem siyasiler arasında hem de siyasilerle bürokratlar arasında anlaşmanın sağlanamamasına da neden olmaktadır²⁶⁷.

c) Performansı Değerlendirecek Genel Kabul Görmüş Standartları Tespit Etmede Yaşanan Güçlükler: Performans denetimine uygulanacak genel kabul görmüş standartların olmayışı, denetçinin denetim faaliyeti ve konusu hakkında karar vermesini güçleştirmektedir. Bu belirsizliğin nedenlerinden biri standartların tespit edilebilmesi için geniş kapsamlı ve maliyetli araştırmaların yapılması gereğidir. Ancak her mali yönetim bu tip standartları tespit edecek ne yeterli kaynağa ne de zamana sahiptir. Standartlar tespit edilmiş olsa dahi VET'e tesir eden faktörlerin farklılığı; tek düze ve her kuruma, kişiye ve olaya uygulanacak denetim standartlarının belirlenmesini güçleştirmektedir²⁶⁸. Tüm performans denetimleri için geçerli genel standartları tespit etmek güç olsa da bu standartları büyük ölçüde; mevzuat hükümlerinden, genel kabul görmüş denetim standartlarından, kamu kurumlarında teknik alt yapıyı inceleyen çalışmalardan, ilgili idari uygulamalardan ve tecrübelerden sağlamak mümkündür²⁶⁹.

d) Veri Hazırlama ve Toplamada Karşılaşılan Tutumluluk Sorunu: Performans denetimi, denetçinin denetim konusu hakkında geniş kapsamlı bilgi sahibi olmasını gerekli kılar. Denetim konusu hakkında bilgi pek çok veri kaynağından derlendiğinden, bu durum katlanılması gereken maliyetleri artırmaktadır. Aynı zamanda denetlenecek alan genişleyip karmaşıklaştıkça çeşitli alanlardan uzman kişilerin bir araya getirilmesi

²⁶⁶ Ali Osman Güçlü, "Performans Denetiminin Zorlukları Üzerine Düşünceler", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 18, (Temmuz-Eylül, 1995), s. 8.

²⁶⁷ Thiel, Leeuw, s. 275.

²⁶⁸ Güçlü, "Performans Denetiminin Zorlukları Üzerine Düşünceler", s. 9-10.

²⁶⁹ Khan, "Performans Denetiminin Esasları", s. 71-72.

gereği ortaya çıkmakta, bu da yine denetimin maliyetini artırmaktadır. Her iki durumdan kaynaklanan maliyeti artışı denetimi tutumluluktan uzaklaştırabilmektedir²⁷⁰.

e) *Performans Denetiminin Talep Görmemesi*: Kurumsal kabullenmeyi gerekli kılan performans denetiminin karşılaştığı önemli güçlüklerden biri, denetime konu olan kurum bürokratları ve çalışanları tarafından kabul görmemesidir. Nitekim bürokratların ve çalışanların hem yerleşmiş alışkanlıklarını terk etmeme konusunda gösterdiği direnç hem de faaliyetlerinin VET yönünden denetlenmesi neticesinde otorite ve yetki kaybetme korkusu, performans denetiminin hayata geçirilmesini güçleştirmektedir²⁷¹. Bu direnç ve korku; performans denetiminin ne kazandıracağını bürokratlara ve çalışanlara anlatılması ve denetçilerin denetimlerde ılımlı yaklaşımları ile kırılabilir²⁷².

f) *Yetkin ve Yeterli Denetim Elemanının Olmaması*: Teknik bilgi ve tecrübeyi gerektiren performans denetimi, uzman yöneticilerden ve davranış bilimcilerden oluşan geniş bir çalışan ekibine²⁷³ ve dolayısıyla da iyi yetişmiş bir uzman denetçi kadrosunu ihtiyaç duyar. Zira muhakemeye dayanan performans denetiminde, yetkin personelin görevlendirilmesi denetimin faydasını doğrudan etkilemektedir. Eğer performans denetimi için geleneksel denetim mantığıyla denetçiler görevlendirilecek olursa, denetimden beklenen sonuçlara ulaşamayacak ve hem zaman hem de para kaybedilecektir²⁷⁴. Bu güçlüğün aşılabilmesi içinse; yetkin ve yeterli personelin, performans denetiminin vazgeçilemez unsurlarından olduğu yönetim tarafından kabul edilerek bu yönde önlemlerin alınması gerekir.

g) *Demokratik Geleniğin Zayıflığı*: Modern demokratik devlet uygulamasında; devletin faaliyet alanı ve yetkileri genişlerken, yurttaşların kamu tasarruflarına yönelik denetim talebi de artmaktadır²⁷⁵. Bu bakımdan denetim, halkın iktidarına dayanan bir yapının kurulmasında tamamlayıcı bir unsurdur. Halkın iktidarından söz edebilmek için de kamu faaliyetlerine yurttaşların katılımının sağlanması ve hak arama yollarının açık olması gerekmektedir. Nitekim yurttaşların meşru yollarla haklarını arayabilmeleri hukuk devletinin vazgeçilmezlerinden olup, hukuk devletinin en önemli ilkelerinden

²⁷⁰ Güçlü, “Performans Denetiminin Zorlukları Üzerine Düşünceler”, s. 10.

²⁷¹ Falay, s. 24.

²⁷² Kubalı, s. 127.

²⁷³ Caiden, s. 129.

²⁷⁴ Kubalı, s. 127.

²⁷⁵ Server Tanili, *Devlet ve Demokrasi-Anayasa Hukukuna Giriş*, (8. Bası), Çağdaş Yayınları, İstanbul 1996, s. 27; Mustafa Erdoğan, *Anayasal Demokrasi*, (7. Baskı), Siyasal Kitabevi, Ankara 2005, s. 121.

biri de idarenin mali sorumluluğa sahip olmasıdır²⁷⁶. Dolayısıyla yurttaşların, idarenin mali faaliyetlerini ve sorumluluklarını sorgulaması denetimi bir gereklilik olarak düşünmeleriyle bağlantılıdır. Oysa yurttaşların performans denetimini teknik ve karmaşık bir süreç olarak algılaması ve sonuç alamama kaygısıyla hak arama refleksi kullanmaması, performans denetimi açısından önemli bir sorundur. Zira performans denetiminden, ancak yurttaşların hak arama ve idareyi sorgulama yönündeki gayretleri ile etkin sonuç alınabilecektir.

h) Kaynak Sıkıntısı ve Mali Güçlükler: Uzun soluklu ve dinamik bir denetim türü olan performans denetimi farklı kurumlar, teknikler ve işlemler ile etkileşim içerisindedir. Bu dinamik yapı da ancak çağın gereklerine uygun bilgi işlem sistemleri ve yetkin denetçi kadrosu ile desteklenirse etkin şekilde işleyebilecektir. Bunlar da elbette büyük bir kaynak tahsisini gerekli kılmaktadır. Oysa bu tip maliyetli bir yapının kurulmasında kamu bütçesinden ayrılan fonlar her zaman yeterli olamayabilir. Bu bağlamda, kaynak sıkıntısının giderilmesi ve mevcut kaynakların israf olmaması için performans denetiminde etkinliğin göz önünde bulundurulması gerekir²⁷⁷. Aynı zamanda performans denetimine yönelik kaynak sıkıntısının üstesinden gelinebilmesi için, her kurumun bütçesinden belirli bir denetim payının ayrılması suretiyle oluşturulacak fonun, bu kurumlara yönelik denetimlerde kullanılması sağlanabilir. Bu sayede Sayıştay'ın mali bağımsızlığı güçlendirilirken, performans denetimlerinde kaynak sıkıntısı da büyük ölçüde aşılmış olacaktır.

²⁷⁶ Erdoğan, s. 130; Metin Günday, *İdare Hukuku*, (5. Baskı), İmaj Yayınları, Ankara 2002, s. 62.

²⁷⁷ Khan, "Performans Denetiminin Esasları", s. 89.

İKİNCİ BÖLÜM

YÜKSEK DENETİM VE SAYIŞTAY

Yüksek denetim; kamu gelir ve giderleri ile malvarlığı üzerinde tasarruf yetkisine sahip olanlar tarafından tutulan hesapların ve gerçekleştirilen faaliyetlerin düzenliliğinin ve performansının, yasama ve yürütmeden bağımsız bir organ tarafından tespit edilerek raporlanması sürecidir¹. 20. yüzyılın getirdiği yeniliklere bağlı olarak, kamu sektörünün hesap verebilir hale getirildiği ve kaynak kullanımında idarenin sorumluluğunun sadece düzenlilikle sınırlı tutulmadığı bir yapının tesis edilebilmesi amacıyla yüksek denetimden beklentiler de değişmiş ve artmıştır. Bu beklentilerin karşılanabilmesi için, bilgi teknolojilerinden etkin şekilde faydalanılması, özel sektörde kullanılan çeşitli ölçüm ve değerlendirme metotlarının kamu sektörüne kazandırılması ve ülke yüksek denetim kurumlarıyla sürekli bilgi ve deneyim paylaşımına gidilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu gayretlerin temelinde, sınırlı kamu kaynakların verimli, etkin ve tutumlu şekilde kullanımını sağlama amacı yatmaktadır. Düzenlilik denetiminden performans denetimine uzanan yüksek denetim; ülke mali idareleri için büyük öneme sahiptir. Zira kamu kaynaklarının düzenli ve VET kriterlerine uygun şekilde kullanımının, bağımsız bir üst otorite tarafından denetlenmesi, günümüz parlamenter demokrasinin temel dinamiklerinden biri haline gelmiştir. Yasama ve yürütmeden bağımsız, kimi zaman denetim ve yargılama kimi zaman da yalnızca denetim göreviyle donatılmış yüksek denetim kurumları; demokrasi, parlamentarizm ve bütçe hakkı ile paralel şekilde gelişmiştir.

2.2. YÜKSEK DENETİMİN DOĞUŞU VE PARLAMENTOCULUK

Sistematik yüksek denetim; mutlak monarşinin hâkimiyeti altındaki halkın, ödediği vergiler ve bu vergilerle yapılan harcamalar hakkında söz sahibi olma gayretinin bir ürünüdür. Bu itibarla vergi alma hakkının, kraldan halka geçmesini sağlayan 1215 tarihli “*Magna Carta*” ile yüksek denetimin temeli atılmıştır². Mutlak monarşi altında yüksek denetim; hükümdar adına ve devletin mali durumu hakkında ona bilgi vermek amacıyla yapılırken, devlet hazinesinin hükümdarın özel malvarlığı olmaktan çıkmasıyla yüksek denetimin muhatabı hükümet olmuştur. Günümüze

¹ Sayın, s. 23.

² Demirbaş, s. 5.

gelindiğindeyse yüksek denetim, yasama adına yapılır hale gelmiştir³. Bu durumu parlamenter demokrasinin, bütçe hakkının ve anayasal düzenin doğuşu ve gelişimi belirginleştirmiştir. Dolayısıyla yüksek denetimin gelişimiyle; parlamenter demokrasinin, bütçe hakkının ve anayasal düzenin gelişimi arasında derin ve ayrılmaz bir ilişki ve etkileşim olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

2.2.1. Parlamentarizm ve Yüksek Denetim

Mali yapıların, siyasi yapıları destekleyebilmesi için onu yakından takip etmesi gerekir⁴. Bu itibarla parlamentonun millet adına hâkimiyet hakkını kullanırken temel dayanaklarından olan yüksek denetimin gelişimiyle parlamentarizmin gelişimi arasında paralellik vardır⁵. Zira bireysel çabalarla çözülemeyen sorunlara çözüm üretme amaçlı parlamentarizm, kamu harcamalarında bir üst otoriteyi gerekli kılmıştır⁶. Yasama ve yürütmeden bağımsız olan bu otoritenin fonksiyonu, yasamanın denetim işleviyle örtüşmektedir. Zira parlamentarizmde yasamanın amaçlarını rasyonel şekilde yerine getirebilmesi için yürütmeyi denetlemesi ve denetim yapacağı konular hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Ancak yasama bütçe gibi teknik bilgi gerektiren konularda her zaman bilgi sahibi olamamaktadır. Bu nedenle yürütmenin mali nitelikteki işlemlerinin denetiminde, yasama kendine yardımcı olacak bağımsız bir yapıya ihtiyaç duymaktadır⁷. Aynı zamanda yasamada çoğunluğa sahip siyasi parti, hükümeti kurma hakkına kavuştuğundan; yasamanın yürütme üzerindeki denetim yetkisi muhalefetin bilgi alma hakkıyla sınırlı kalmaktadır. Bu nedenle yasama denetimini depolitize edip etkinliğini artırabilmek için bağımsız bir yapıya görev düşmektedir⁸.

2.2.2. Demokrasi ve Yüksek Denetim

Günümüzde her ne kadar ideal bir durum olsa da uygulamada yönetimde meşruluğun kaynağı olarak kabul edilen ve halkın halk tarafından, halk için yönetilmesi

³ Necdet Kesmez, "Dünya Yüksek Denetim Kurumları ve Sayıştay", (Haz. Tülay Arın, Necdet Kesmez, İhsan Gören), *Parlamento ve Sayıştay Denetimi*, TESEV Yayınları 16, İstanbul 2000, s. 187.

⁴ Bedi Necmeddin Feyzioğlu, *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, (6. Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul 1981, s. 15.

⁵ H. Ömer Köse, "Denetim ve Demokrasi", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 33, (Nisan-Haziran, 1999), s. 75.

⁶ Herbert A. Simon, Donald W. Simon, Victor A. Thompson, *Kamu Yönetimi*, (Çev. Cemal Mihçioğlu), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 457, Ankara 1985, s. 22.

⁷ M. Akif Özer, "Parlamentolar ve Denetim Fonksiyonları", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 33, (Nisan-Haziran, 1999), s. 30; Kesmez, s. 190; Köse, "Denetim ve Demokrasi", s. 75.

⁸ İzak Atiyas, Şerif Sayın, *Siyasi Sorumluluk, Yönetiş Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, TESEV Yayınları 4, İstanbul 1997, s. 14.

anlamına gelen demokrasi; doğal bir durum olmayıp despotik anlayıştan bir sapma niteliğindedir⁹. Yasama ve yürütme arasında eşitlik, işbirliği ve etkileşim unsurlarından oluşan parlamentarizmle, demokrasi arasında yakın ilişki vardır. Zira parlamentarizm otoriter devlet anlayışıyla bağdaşmayacağından, demokrasinin olmadığı yerde de parlamentarizmden söz edilemez. Mali yükümlülükler, kamu harcamaları ve çeşitli yasal düzenlemeler hakkında danışma amaçlı kurulan parlamentolar gelişim süreci sonunda, halk egemenliğini temsil eden organlar haline gelmiştir¹⁰. Yeniden kurgulanan yapı; yönetenlerin yaptıklarından dolayı vatandaşlar tarafından sorumlu tutulduğu bir yönetim biçimi haline gelmiştir. Bu bakımdan demokrasinin gelişimiyle vatandaşlara karşı hesap verebilir bir yapı kurulması ihtiyacı, kamusal karar alan ve seçimlerle bağlı olmayan kuruluşların çeşidini ve gücünü artırmıştır¹¹. Bu çerçevede yüksek denetimi kuruluşları olan Sayıştaylar hesap verebilir bir yapının kurulmasına yönelik ihtiyacın vücuda getirdiği kuruluşlar olarak ülke yönetiminde yerini almıştır¹².

2.2.3. Kuvvetler Ayrılığı ve Yüksek Denetim

Devletin yasama, yürütme ve yargı fonksiyonlarının, her birinin yetkisinin diğerinin yetkisiyle sınırlandırıldığı üç değişik organa verilmesi, kuvvetler ayrılığı kuramı olarak adlandırılmaktadır. Diğer bir ifadeyle yasamanın kendi koyduğu kuralları uygulama yetkisi olmadığından, yürütme yasamanın koyduğu kuralları yürüttüğünden, yargı sadece kanunların sözlerini dile getirdiğinden; yasama, yürütme ve yargı sınırlı birer kuvvettir¹³. Yasama adına yürütmeyi denetleyen ve kimi zaman sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan yüksek denetim; yasama, yürütme ve yargı kuvvetleriyle doğrudan ilişkilidir. Yasama, yürütme ve yargı kuvvetleri arasında bir denge unsuru olarak yer alan yüksek denetim; kuvvetler ayrımı sınıflandırmasına sokulamayan, bu üç kuvvetten de bağımsız nevi şahsına münhasır bir devlet

⁹ Robert A. Dahl, *Demokrasi ve Eleştirileri*, (1989), (Çev. Levent Köker), Yetkin Yayınları, Ankara 1996, s. 295-296; Tarık Zafer Tunaya, *Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku*, (3. Baskı), Sulhi Garan Matbaası, İstanbul 1975, s. 521.

¹⁰ Tunaya, s. 189-190; Kenan Bulutoğlu, Erciş Kurtuluş, *Bütçe ve Kamu Harcamaları*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1988, s. 29.

¹¹ Philippe C. Schmitter, Terry Lynn Karl, "Demokrasi Nedir Ne Değildir", (Ed. Larry Diamond ve Marc F. Plattner), *Demokrasinin Küresel Yükselişi*, Yetkin Yayınları, Ankara 1995, s. 68-72.

¹² Demirbaş, s. 10.

¹³ Kemal Gözler, *Devletin Genel Teorisi*, (2. Baskı), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2009, s. 198-199; Mehmet Turhan, *Hükümet Sistemleri ve 1982 Anayasası*, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 9, Diyarbakır 1989, s. 4.

faaliyetidir¹⁴. Bu itibarla yüksek denetim kimi zaman ileri sürüldüğü üzere devletin dördüncü bir erki olmayıp, yapısı gereği bu tip bir sınıflandırmadan da uzaktır¹⁵.

2.2.4. Bütçe Hakkı ve Yüksek Denetim

Parlamentarizmin vazgeçilmez unsurlarından ve yüksek denetimin ana çalışma alanlarından biri olan bütçe hakkı; 1700'lerin sonlarına doğru yasamanın yetki alanına girmiştir. En genel şekliyle *bütçe hakkı*; devletin nerelerde ve ne ölçüde harcama yapacağı ve bu harcamalara bağlı olarak vatandaşlara ne tür mükellefiyetlerin yükleneceği konusunda yasamanın söz sahibi olmasıdır. Bu hak, mutlak monarşiye karşı yüzyıllarca süren mücadeleler sonucunda elde edilmiştir. Dolayısıyla bütçe hakkı, demokratik parlamenter sistemdeki gelişimle uyumlu olarak doğmuş ve gelişmiştir¹⁶.

Yasamanın milli hâkimiyet yetkisini kullanırken beliren bütçe hakkının, hem bütçe tasarısının onaylanma aşamasında hem de bütçe uygulama sonuçlarına ilişkin aşamalarda kullanılması gerekir¹⁷. Buna karşın bütçeler teknik bilgi gerektiren ve yürütmenin güvenoyu aldığını gösteren olağanüstü kanunlar olduğuna göre, bütçeyle yürütmeye verilen gelir toplama ve gider yapma yetkisinin yerinde kullanılıp kullanılmadığını, mevzuata uygun olarak hareket edilip edilmediğini, herhangi bir yolsuzluk veya usulsüzlüğün bulunup bulunmadığını ve kaynakların verimli, etkin ve tutumlu şekilde kullanılıp kullanılmadığını yasamanın bizzat araştırması ve denetlemesi her zaman mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla yasama adına gerek bütçenin onanma ve uygulama aşamasında, gerekse kesin hesabın onanma aşamasında; bu araştırmayı ve denetimi gerçekleştirecek güvenilir ve bağımsız bir kuruma ihtiyaç vardır. Bu çerçevede bütçe uygulamasının denetlenmesi ve mali kaynaklara ilişkin etkin bir denetim yapılması, ancak Sayıştay aracılığıyla mümkün olabilmektedir¹⁸.

2.2.5. Anayasal Düzen ve Bütçe Hakkı

Anayasal düzenin temsili demokrasiye dayanıp dayanmamasına göre bütçe hakkı farklı şekillerde kullanılmaktadır. Zira hazırlanma, onaylanma, uygulanma ve aklanma

¹⁴ Köse, "Denetim ve Demokrasi", s. 72-76.

¹⁵ Geist, s. 12.

¹⁶ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, *Bütçe Hukuku*, (2. Baskı), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s. 9-54; Feyzioğlu, *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, s. 15; Demirbaş, s. 6.

¹⁷ Bedii Necmettin Feyzioğlu, "Sayıştay ve Parlamento", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 13, (Temmuz-Eylül, 1993), s. 23.

¹⁸ Zehra Odyakmaz Altınbaş, "Sayıştay", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 2, (Ekim-Aralık, 1990), s. 47.

aşamalarından oluşan bütçe süreci, anayasal düzenle sıkı sıkıya bağlıdır. Bazı düşünürler bu durumu daha da öteye götürerek; anayasal hareketlerin temelinde, halkın bütçe üzerinde söz sahibi olma gayretlerinin bulunduğunu ileri sürmüştür¹⁹. Ülkelerin anayasal düzenleri temsili demokrasiye dayananlar ve dayanmayanlar olarak ikiye ayrılmasına karşın, bütçe hakkının varlığından söz edebilmek için anayasal düzenlerin temsili demokrasiye dayanması gerekir. Bu bilgiler ışığında anayasal düzenin başkanlık hükümet sistemine ve parlamenter hükümet sistemine dayanmasına göre bütçe hakkının nasıl kullanıldığına değinmek gerekir. Zira anayasal düzenle bütçe hakkı arasındaki bağın ortaya konması, yüksek denetimin anayasal düzendeki yerini tespit etme açısından gerekli bilgiyi sağlayacaktır.

1. *Parlamenter Hükümet Sisteminde Bütçe Hakkı:* Parlamento'nun hükümeti ve meclisi birleştirdiği parlamenter hükümet sisteminde; parlamentoda çoğunluğu kazanan parti iktidar olurken parti başkanıysa Başbakan olmak suretiyle hükümeti kurar. Parti disiplini milletvekilleri için bağlayıcı olduğundan; bütçe politikalarında ve bütçenin onaylanma aşamasında milletvekilleri kendi görüşleri yerine parti talimat ve programlarına göre oy kullanıp görüşlerini bildirir. Bütçenin parlamentoda görüşülmesi aşamasında, iktidar ya da muhalefet partisi milletvekilleri, hükümetin karşı çıktığı değişiklikleri yapamaz, ödenekleri artırıcı ve gelirleri azaltıcı teklifte bulunamaz. Bütçenin parlamento tarafından reddi, hükümetin güvensizlik göstergesi olarak kabul edildiğinden; hükümetin düşmesi, seçimlerin yenilenmesi gibi siyasi sonuçlar doğurur²⁰.

2. *Başkanlık Hükümet Sisteminde Bütçe Hakkı:* Yürütmenin tek kişiden oluştuğu ve başkanın doğrudan veya doğruya-benzer şekilde halk tarafından seçildiği başkanlık hükümet sisteminin, günümüzde istikrarlı bir düzen olarak ABD'de uygulandığı görülmektedir. Bu bağlamda başkanlık hükümet sistemi dendiğinde ilk akla gelen ABD örneğinden yola çıkarak bütçe hakkını irdelemek mümkündür. Krallık rejiminin cumhuriyetleştirilerek uygulandığı ABD başkanlık hükümet sisteminde; kuvvetlerin sert ayrılığı ilkesi benimsenmiştir. Yasama ve yürütmenin ayrı ayrı yapılan seçimlerle seçildiği bu yapıda Kongre, bütçeyi onaylama ve vergileri kabul etme yetkileriyle donatılmıştır. Başkanın bu yapıdaki görevi, bütçe önerisi yapmak ve bütçeyi meclisten

¹⁹ Bulutoğlu, Kurtuluş, s. 28; Nur Uluşahin, *Anayasal Bir Tercih Olarak Başkanlık Sistemi*, Yetkin Yayınları, Ankara 1999, s. 31.

²⁰ Bulutoğlu, Kurtuluş, s. 33-34; Figen Altuğ, *Kamu Bütçesi*, (1. Baskı), Ezgi Kitabevi, Bursa 1999, s. 61-63.

geçirmektir. Bu bakımdan Başkan'ın bütçe konusunda tek başına tüm siyasal tercihleri yapma yetkisi bulunmaktadır. Parlamentar hükümet sisteminden farklı olarak, bütçenin meclisten geçmemesi halinde Başkan'ın Kongreyi feshetme yetkisi yoktur ki yasama ve yürütme arasındaki sert ayrılık burada da kendini göstermektedir. Bununla birlikte başkan tarafından yapılan bütçe önerisi üzerinde, meclisin değişiklik yapma yetkisi de oldukça geniştir. Nitekim Kongre üyeleri ödenekler hakkında mensubu oldukları partinin benimsediği görüşten farklı oy kullanmak suretiyle, kendilerinin yeniden seçilmelerini sağlayacak hususlara dikkat ederek baskı gruplarının isteklerine önem verdikleri görülmektedir²¹. Buna karşın Kongre, yürütmenin hazırladığı bütçeyi kabul etme, kabul etmeme ya da değiştirerek kabul etme gibi yetkilere sahip olduğu için, bütçe Kongre'nin Başkana karşı kullanabileceği en etkili silah konumundadır²².

2.3. YÜKSEK DENETİMİN KAPSAMI

Yasama halk adına egemenlik hakkını kullanırken, kamu kurumu olsun veya olmasın kamuya ait kaynakları kısmen veya tamamen kullanan tüm kurumların ve yöneticilerin her türlü faaliyetlerini denetleyebilmelidir. Bu bakımdan yasama adına yapılan yüksek denetimin kapsamının geniş tutulması gereği kendini göstermektedir. Çünkü yüksek denetime tabi olan her alan, aynı zamanda yasama egemenliğinin sağlandığı alanı ifade etmektedir. Bu itibarla son yıllarda tüm dünyada yüksek denetimin kapsamının genişletilmesi, gerek ülke uygulamalarında gerekse INTOSAI gibi yüksek denetime ilişkin uluslararası örgütlerin hazırladığı dokümanlarda genel bir kabul haline gelmiştir²³.

Yüksek denetimin Magna Carta'sı olarak kabul edilen 1977 tarihli Lima Deklarasyonu'nda; tüm kamu mali yönetiminin yüksek denetime tabi tutulması gerektiğine, mali yönetimin ulusal bütçe dışında kalan kısımlarının da bu denetimden muaf tutulmadığına işaret edilmektedir. Bu çerçevede deklarasyonda, özel hukuk kapsamında yapılan yatırımlarda devlet katkısı söz konusuysa bu alanların; kamu fonundan aktarılan mali yardımların kullanımının ve bu mali yardımdan faydalanan kurumların mali yönetiminin; belli şartlar altında da üye ülkeler tarafından finanse

²¹ Bulutoğlu, Kurtuluş, s. 31-32-33; Uluşahin, ss. 28-31.

²² Hasan Tunç, Bülent Yavuz, "Avantaj ve Dezavantajlarıyla Başkanlık Sistemi", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 81, 2009, s. 10.

²³ Safiye Kaya, "Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 39, (Ekim-Aralık, 2000), s. 19-20.

edilen uluslararası kuruluşların yüksek denetime dâhil edilmesi gerektiği belirtilmiştir²⁴. INTOSAI denetim standartları rehberinde de yüksek denetimin kapsamının geniş tutulması üzerinde durulurken, tüm denetim faaliyetlerinin Sayıştay'ın denetim görev ve yetki alanı içerisinde olması gerektiği belirtilmiştir²⁵. Avrupa ortamındaki merkezi ve doğu Avrupa ülkeleri Sayıştaylarının entegrasyonu için gereken, *Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubunun* tavsiyelerinde; ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına bakılmaksızın, tüm kamu kaynaklarının ve faaliyetlerinin yüksek denetim kapsamına alınması gerektiği belirtilmiştir²⁶.

Yukarıdaki bilgiler ışığında yapılan yüksek denetim faaliyeti, ilgili kurum ve kuruluşlar üzerinde olabildiği gibi kamu finansman kaynakları ve kamu harcamaları üzerinde de olabilmektedir. Her ne kadar kamu gelirleri, harcamaları ve bu süreçlerde yer alan kurumlar arasındaki ilişkiler iç içe girmiş olsa da, her biri açısından yüksek denetimin ayrı ayrı ele alınması mümkündür. Dolayısıyla yüksek denetimin kapsamını kamu malvarlığı, harcamaları, gelir kaynakları ve faaliyetleri ile bu kaynakları doğrudan veya dolaylı olarak kullanan kuruluşlar açısından ayrı ayrı ele almak mümkündür.

2.3.1. Kamu Harcama-Gelir-Malvarlığı-Faaliyetleri Üzerinde Yüksek Denetim

Kamu harcamaları geniş manada; devlet, mahalli idareler, devlet teşebbüsleri, sosyal güvenlik kurumları, kamuya yararlı kurumlar tarafından yapılan harcamalar ve vergi harcamaları sonucunda devlet aktifinde meydana gelen azalmaları ifade eder²⁷. Bu harcamalar; yatırım, cari ve transfer harcamaları şeklinde gerçekleştirilirken; yapılan işlemlerin gerek hukuka uygunluk yönünden gerekse VET yönünden yüksek denetime tabi tutulması gerekir. *Kamu gelirleri*, devletin veya diğer kamu kuruluşlarının görevlerini yerine getirebilmesi için anayasal sınırlar içerisinde çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerin tümünü kapsar. Bu gelirlerin başında vergiler gelirken onu harçlar, şerefiyeler, resimler, para fiskal gelirler, para ve vergi cezaları, mülk ve teşebbüs gelirleri, para basmadan doğan gelirler ve bağış ve yardım gibi gelirler takip

²⁴ Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, s. I-18-19-20.

²⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 6-i.

²⁶ Kaya, s. 24.

²⁷ Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, (3. Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s. 90-91.

eder²⁸. Bu çerçevede yüksek denetim; tüm kamu gelir ve harcamalarını denetleme konusunda yasal otorite olarak kabul edilmektedir²⁹.

Kamu gelir ve harcamaları yanında, kamu mal varlığı da yüksek denetimin çalışma alanına girmektedir. Bu çerçevede yüksek denetim açısından kamu malının neyi ifade ettiğine değinmek gerekir. “Kamu idare ve kurumlarının gerek kamunun doğrudan kullanımına ayrılmış, gerekse nitelikleri gereği veya hizmetin amacına uygun düzenlenmiş olmak koşulu ile kamu hizmetine özgülenmiş malların tümü kamu malıdır³⁰”. Kamu malları yanında, kamuya ait özel mallar da vardır. Kamuya ait özel mallar; kamu yararından çok, gelir getirme amacını taşıyan, özel hukuka tabi, kamu hizmetine ve kamunun doğrudan yararlanmasına özgülenmemiş olan mallardır. Bu tip mallar satın alma, miras ve bağış gibi yollarla edinilebildiği gibi devletleştirme yoluyla da kazanılabilmektedir³¹. Yüksek denetim; kamu hizmetlerinde kullanılan askeri tesisler, enerji santralleri, okullar, hastaneler, su şebekeleri gibi kamu mal varlığıyla, kamuya ait özel mallar üzerinde gerçekleştirilen tüm tasarruflarla ilgilenir³². Dolayısıyla yüksek denetim, kamuya ait taşınır ve taşınmaz mallarla kamuya ait özel malların; girişi, saklanması, kullanımı ve çıkışı ile bunların kullanımında yetkilendirilen kişilerin faaliyetlerini kapsar. Malların girişi, saklanması, kullanımı yanında söz konusu malların değerlendirilmesi de birer idari ve mali işlem olduğundan bu işlemlerin de yüksek denetim kapsamında olması gerekir. Bu bakımdan, özellikle devlete ait malların ekonomiye kazandırılması için uygulanan özelleştirme, satış, kiralama, gayrimenkul yatırım ortaklığı, yap-işlet-devret, işletme hakkı devri gibi işlemler de yüksek denetime tabi tutulmalıdır³³.

2.3.2. Kamu İdaresi ve Kurumları Üzerinde Yüksek Denetim

Kamu kurumları dışında kamu kaynağını kısmen veya tamamen kullanan pek çok tüzel yapının bulunması sebebiyle yüksek denetimin kapsamı yalnızca kamu

²⁸ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s. 131-140.

²⁹ Ali Acar, İsmail Sevinç, “Avrupa Birliği SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management) Programı’nın Türk Kamu Yönetimine Yansımaları”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:25, Sayı: 2, 2011, s. 5.

³⁰ Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, *İdare Hukuku*, Cilt 1 Genel Esaslar, (7. Baskı), Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 1076-1077.

³¹ Gözübüyük, Tan, s. 1144.

³² Gözübüyük, Tan, s. 1078.

³³ İlhami Söyler, *Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi*, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/368, Ankara 2005, s. 171-267.

kurumlarıyla sınırlı tutulamaz. Örneğin dernekler, vakıflar, meslek örgütleri, siyasi partiler birer kamu kurumu olmamakla beraber, faaliyetlerini yerine getirirken zaman zaman kamu kaynağını kullanırlar. Etkin işleyen bir yüksek denetimden bahsedilebilmesi için; yüksek denetimin kamu idare ve kuruluşları yanında kamu kaynağını kullanan tüm tüzel yapılar üzerinde uygulanabilir olması gerekir.

2.3.2.1. Devlet İdaresi Üzerinde Yüksek Denetim

Devlet tüzel kişiliği tarafından yerine getirilen milli kamu hizmetleri; bakanlıklar ve yardımcı kuruluşlar şeklinde ayrılmış, devlet tüzel kişiliğini temsil eden ve onun adına yetki kullanan Merkezi İdare (Merkez Teşkilatı) tarafından planlanıp yürütülür. Merkezi idarenin üstlendiği hizmetler tüm ülkeye yayılmış olup, bu hizmetler merkezi idarenin uzantısı olan Taşra İdaresi (Taşra Teşkilatı) tarafından yerine getirilir³⁴. Devlet idaresi içerisinde yer alan merkezi ve taşra idaresi; yüksek denetimin kapsamına girmektedir. Buna karşın bakanlıkların küçük yapıda olmaları nedeniyle, yüksek denetim büyük ölçüde bakanlıkların işlevlerini gören birimlerle ilgilenmektedir³⁵.

2.3.2.2. Kamu Kurumları Üzerinde Yüksek Denetim

Hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları olan kamu kurumları; teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren belli bir hizmetin devlet ve yerel idare tüzel kişiliği dışında örgütlenmesi sonucu ortaya çıkan kamu tüzel kişileridir. Bu kurumlar, merkezi idare veya mahalli idareler tarafından kurulup, ilgili idarenin vesayeti altında belli bir özerkliğe sahip olarak çalışırlar. Türkiye’de üniversiteler, TÜBİTAK, PTT, RTÜK, BDDK gibi kurumlar milli; İSKİ, İETT gibi kurumlar mahalli; GAP İdaresi ve Bölgesel Kalkınma Ajansları bölgesel kamu kurumlarına örnek gösterilebilir³⁶. Bu çerçevede kamu kurumları genel olarak yüksek denetimin kapsamına girmektedirler³⁷.

2.3.2.3. Devlet Teşebbüsleri Üzerinde Yüksek Denetim

Devlet teşebbüsleri; sosyal fayda/maliyet ilişkisini gözetmek amacıyla iktisadi faaliyetlerde bulunmak ve piyasa koşullarına göre çalışmak üzere, kamu sermayesi veya katkısıyla, kanunla veya kanunun verdiği yetkiye dayanılarak kurulup işletilen; idari ve

³⁴ Gözübüyük, Tan, s. 165-166; Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt 1, s. 239-240.

³⁵ Demirbaş, s. 46.

³⁶ Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt 1, s. 551-552-566.

³⁷ Demirbaş, s. 47.

mali özerkliğe sahip tüzel kişiliklerdir³⁸. Bu kurumlar, belirli ölçüde devlete ait olup devlet tarafından finanse edildiğinden, kamu fonlarının kullanımından sorumludurlar³⁹. Dolayısıyla bu kurumlar; birer özel işletme gibi çalışanlar da kamu sermayesi veya kamu sermayesinin katkısıyla kuruldukları için yüksek denetime dâhil edilmelidirler⁴⁰.

2.3.2.4. Sosyal Kamu Kurumları Üzerinde Yüksek Denetim

İnsanların sosyal güvenlik, çalışma, sağlık, emeklilik gibi sosyal ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulmuş olan sosyal kamu kurumları; sosyal güvenliğe ve istihdama ilişkin kurumlar şeklinde örgütlenebilir. Temel gelir kaynakları üyelerinden topladığı aidat ve prim gibi zorunlu kesintilerden oluşsa da⁴¹ bu kurumlar devlet bütçesinden yardım aldıkları için yüksek denetimin kapsamına girmektedir.

2.3.2.5. Eyaletler ve Mahalli İdareler Üzerinde Yüksek Denetim

Ulusal sınırlar içerisinde yaşayan topluluğun ortak ihtiyaçları merkezi idare tarafından karşılanmasına karşın; bu topluluğun oluşturduğu diğer pek çok irili ufaklı yerleşim biriminin de kendi bölgesel sınırları içerisinde geçerli olan bir takım yerel ve ortak ihtiyaçları vardır. Bu ihtiyaçlar merkezi idareden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan mahalli idareler tarafından karşılanır⁴². Merkezi idareyle mahalli idareler arasındaki bu ayrışma çerçevesinde; mahalli idarelerin kendilerine ait gelir kaynakları ve bütçeleri vardır. Ancak devlete ait mali olaylar sadece merkezi idareyle sınırlı olmadığından, devredilmiş yetkiye sahip mahalli idareler de bu kapsama dâhil edilmektedir⁴³. Yapılan bu açıklamalar büyük ölçüde üniter sistemlerde geçerli olup; federal sistemlerde mahalli idare yapılanması farklılık arz etmektedir. Bu çerçevede federal sistemlerde; federal idare altında mahalli idare kavramına girmeyen federe devletler ve federe devlet sınırları içerisinde de çeşitli düzeylerde mahalli idare kuruluşları vardır⁴⁴. Ülkelerin federal veya üniter yapıda olmalarına göre, federe devletler ve mahalli idareler de yüksek denetimin kapsamına girmektedir. Zira mahalli idarelerin bütçelerinin tamamı

³⁸ Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt 1, s. 568; Özhan Çetinkaya, *Türkiye’de Devlet İşletmeciliği ve Özelleştirme*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, s. 72.

³⁹ Geist, s. 14.

⁴⁰ Domingo L. Cruz, “Uluslararası Sayıştay Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)”, (Ed. Domingo L. Cruz), *INTOSAI’nin 30. Yılı*, (Çev. Semiramis Serin), T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No: 23/5, Ankara 1987, s. 21.

⁴¹ Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt 1, s. 575-576.

⁴² Halil Nadaroğlu, *Mahalli İdareler*, (6. Bası), Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998, s. 3-11-15.

⁴³ Yenal Öncel, *Mahalli İdareler Maliyesi*, (3. Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s. 5-7.

⁴⁴ Öncel, s. 3-6.

yerel gelirlerden karşılanamadığından, genel bütçeden bu idarelere belli oranlarda pay ayrılmaktadır. Genel bütçe gelirlerinin oluşmasına ödedikleri vergilerle katkıda bulunan yurttaşlar da mahalli idarelere aktarılan kaynakların ne şekilde kullanıldığı konusunda bilgi sahibi olmak isterler. Bu bilgi talebi ise yasama adına yüksek denetim kurumları tarafından yapılan denetimlerle karşılanır⁴⁵. Özellikle gelirlerinin büyük kısmı devletten aldıkları paylarla sınırlı olduğu idareler üzerinde yüksek denetim yoğun; öz gelir kaynakları yüksek olan idareler üzerinde yüksek denetim sınırlı şekilde hissedilir⁴⁶.

2.3.3. Kamu Kaynağını Doğrudan veya Dolaylı Olarak Kullanan Diğer Kurum ve Kuruluşlar Üzerinde Yüksek Denetim

Kamu kaynağı öncelikli olarak yukarıda sıralanan idare ve kurumlar tarafından kullanılsa da söz konusu kaynaklar belirli şekillerde bu yapılar haricinde çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından da kullanılabilir. Bu kaynak kullanımı; kimi zaman doğrudan kimi zaman da sübvansiyonlar, vergi harcamaları gibi dolaylı şekilde olabilmektedir. Bu itibarla kamu kaynağını doğrudan veya dolaylı olarak kullanan kurumları da yüksek denetim açısından değerlendirmek gerekir.

2.3.3.1. Özel Sektör Kuruluşları

Özel sektör kuruluşları; kar sağlamak amacıyla özel mal ve hizmet üretmek ve satmak için kurulan, hukuki ve mali kişiliği ve sürekliliği olan kuruluşlardır⁴⁷. İktisadi amaçlı transfer harcamaları arasında yer alan sübvansiyonlarla devlet; kamu mal varlığından tarım, ulaştırma, sanayi ve konut gibi alanlarda faaliyet gösteren özel sektör kuruluşlarına kaynak transferi gerçekleştirmektedir⁴⁸. Bazı uygulamalarda kamu kaynağının doğrudan özel sektör kuruluşları tarafından kullanıldığı görülmektedir. Aynı zamanda söz konusu kurumlar, vergi harcaması olarak da adlandırılan vergi indirimi, muafiyet ve istisnasından faydalanmak suretiyle, dolaylı olarak kamu kaynağını kullanmaktadır. Bu çerçevede kamu kaynağından doğrudan veya dolaylı olarak faydalanan özel sektör kuruluşları da yüksek denetim kapsamına girebilmektedir.

⁴⁵ Sadettin Doğanyigit, “Yerel Yönetimlerin Mali Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 18, (Temmuz-Eylül, 1995), s. 4-5-6; Sadettin Doğanyigit, “Yerel Yönetimlerde Nasıl Bir Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 30 (Özel Sayı), (Temmuz-Eylül, 1998), s. 149-150.

⁴⁶ Ruşen Keleş, “Yerel Yönetimlerde Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 25, (Nisan-Haziran, 1997), s. 12.

⁴⁷ Çetinkaya, s. 71.

⁴⁸ Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi*, (9. Baskı), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2007, s. 97-99.

2.3.3.2. Siyasi Partiler

“Siyasi parti, merkezi ve yerel düzeyde kurulmuş, siyasi iktidarı elde etmeyi ve kullanmayı amaçlayan ve bunun için de halkın desteğini sağlamaya çalışan sürekli bir kuruluştur⁴⁹.” Halkın siyasi düşüncelerinin oluşmasına etki eden siyasi partilerin, kendilerine ait gelirler kaynakları ve harcamaları vardır. Siyasi partilerin gelir kaynakları temelde üye aidatlarından ve bağışlardan oluşsa da bu gelir kaynakları her zaman giderleri karşılamada yeterli olmayabilir. Bu nedenle aidat ve bağışlar yanında; devlet yardımlarının da partilerin gelir kaynakları arasında yer aldığı görülmekte ve siyasi partilere yapılan devlet yardımları üzerinde nasıl bir denetimin tesis edileceği sorunu ortaya çıkmaktadır⁵⁰. Türkiye örneğinde siyasi partiler üzerinde mali denetim, Anayasa Mahkemesi tarafından yapılırken; Mahkeme söz konusu denetimi Sayıştay’dan yardım sağlayarak da yapabilmektedir⁵¹. Ancak siyasi partiler üzerinde Sayıştay’ın doğrudan denetim yapma yetkisi olmayıp, görevi sadece Anayasa Mahkemesine raporlulukla sınırlıdır. Oysa yüksek denetime ilişkin pek çok uluslararası bildiri ve tavsiyede; kamu fonundan aktarılan mali yardımların kullanımının ve bu mali yardımdan faydalanan kurumların mali yönetiminin yüksek denetim kapsamında olması gerektiği belirtilmektedir. Bu itibarla hazine yardımı alan siyasi partilerin mali yapılarının yüksek denetime açık olması gerekmektedir⁵².

2.3.3.3. Kamuya Yararlı Kurumlar

Dernekler ve vakıflar gibi kamuya yararlı özel hukuk tüzel kişileri de kamu hizmeti niteliğinde faaliyetler yürütür⁵³ ve bu kurumların da belli şartlarda yüksek denetimin kapsamına girmesi gerekebilir. Bu itibarla söz konusu kurumların yüksek denetim karşısındaki durumunu değerlendirmek doğru olacaktır.

Dernekler, kaynak paylaşımı dışında kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir gayeyi gerçekleştirmek üzere kurulmuş, insan topluluklarından oluşan ve sürekliliği olan özel hukuk tüzel kişileridir. Dernekler, devletin idari faaliyetinde ona yardımcı

⁴⁹ Erdoğan Teziç, *Anayasa Hukuku*, (13. Bası), Beta Basım, İstanbul 2009, s. 322.

⁵⁰ Teziç, s. 333.

⁵¹ Siyasi Partiler Kanunu, (1983), *T.C. Resmi Gazete*, 18027, 24 Nisan 1983, Mad. 74-75.

⁵² Hasan Baş, Hüseyin Özer, “Siyasi Partilerin Mali Denetiminin Sayıştayca Yapılıp Yapılamayacağı”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 25 (Özel Sayı), (Nisan-Haziran, 1997), s. 61-62; Orhan Şener, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, (7. Baskı), Beta Basım, İstanbul 2001, s. 442.

⁵³ Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt 1, s. 563.

olduğu gibi belli konularda da onun faaliyet alanını da genişletmektedir⁵⁴. Derneklerin gelir kaynakları temelde; üye aidatlarından, bağış ve yardımlardan ve dernek malvarlığından oluşur. Aynı zamanda dernekler, manevi amaçlarına ulaşmak için ticari şirketler işletmek suretiyle de gelir elde edebilir⁵⁵. Dernekler işletmelerine; devlet tarafından belirli şartlar altında vergi muafiyeti, istisnası veya indirimi uygulanmakta ve bu çerçevede kamu kaynağında bir azalış meydana gelmektedir⁵⁶. Her ne kadar ülke uygulamalarında derneklerin mali denetimi Sayıştay'lar haricindeki çeşitli denetim birimleri tarafından gerçekleştiriliyor olsa da⁵⁷, özellikle devletten ve devletin iştiraki olan kuruluşlardan yardım alan veya vergi muafiyeti, istisnası ve indiriminden faydalanan derneklerin, yüksek denetime tabi tutulması yararlı olacaktır.

Vakıflar, mal topluluğu mahiyetindeki tüzel kişiler olup, bir malın belli bir amaca tahsisidir⁵⁸. Vakıflar özleri itibariyle, kamuya yararlı ve kamu görevlerinin görülmesine katılan özel hukuk tüzel kişileri olması nedeniyle; devletin vakıfların kamuya karşı verimli, sürekli ve düzenli olarak işlemlerini temin etmesi gerekir. Bu itibarla vakıfların kişisel çıkarlara alet edilmemesi ve amaçlarından uzaklaşmaması için özellikle mali işlemlerinin devlet tarafından denetim altında tutulması gerekir⁵⁹. Nitekim belirli uygulamalarla kamu kaynağından vakıflara doğrudan veya dolaylı olarak aktarım yapılması söz konusu olabilmektedir. Derneklerde olduğu gibi gerek vakıflara gerekse vakıfların işlettiği işletmelere doğrudan veya dolaylı kaynak aktarımı yapılması halinde kamu kaynağında bir azalış meydana gelecektir. Bu çerçevede kaynak aktarımı yapılan ilgili vakıfların ve bunların kurduğu işletmelerin de yüksek denetimin kapsamına girmesi doğru olacaktır.

2.3.3.4. Meslek Kuruluşları

“Meslek kuruluşları; avukatlık, hekimlik, eczacılık, tacirlik, mühendislik gibi serbest meslek denen mesleklerde çalışanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak, mesleği dışa karşı temsil etmek ve özellikle bu mesleklerin iç disiplinini ve meslek ahlakını

⁵⁴ Bülent Köprülü, *Medeni Hukuk*, (2. Bası), 1-2. Kitaplar, Acar Matbaacılık, İstanbul 1984, s. 427-430.

⁵⁵ Demet Özdamar, Ahmet Türk, Metin İkizler, Senar Çağırman, *Yeni Dernekler Hukuku Mevzuatımızın Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008, s. 37.

⁵⁶ Özgür Saraç, “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 159, (Temmuz-Aralık, 2010), s. 265.

⁵⁷ Suat Ballar, *Türk Dernekler Hukuku*, (1. Baskı), Bilimsel Yayıncılık, İstanbul 1987, s. 182-183-230.

⁵⁸ Feyzi N. Feyzioğlu, Ümit Doğanay, Aydın Aybay, *Medeni Hukuk Dersleri*, (2. Bası), Birinci Cilt, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1973, s. 136.

⁵⁹ Köprülü, 589-590; Feyzioğlu, Doğanay, Aybay, s. 137.

sağlamak üzere kurulmuş⁶⁰ kuruluşlardır. Meslek kuruluşlarının kurulmasının ve ilgili meslek mensuplarının bu kuruluşlara üye olma zorunluluğunun temelinde, kamu kesimi açısından önem taşıyan mesleklerde disiplini sağlama ve devletin bu kuruluşlar üzerinde denetimini kolaylaştırma düşüncesi yatmaktadır⁶¹. Bu itibarla meslek kuruluşları da yüksek denetime ilişkin ülke örneklerinde görüleceği üzere çeşitli ülke uygulamalarında yüksek denetimin kapsamına girebilmektedir.

2.4. SAYIŞTAYLARIN İŞLEVLERİ

Demokratik bir devlette anayasal çerçevede, kamu fonlarının hukuka ve VET kriterlerine uygun şekilde kullanılmasını sağlamadan ve hesap verme sorumluluğunu özendirmeden sorumlu bağımsız bir kurumunun mevcudiyetine ihtiyaç vardır⁶². Bu bakımdan kamu tasarruflarına ilişkin en üst denetim yaklaşımı olan yüksek denetim, bağımsızlığı anayasal güvence altına alınmış bir otorite tarafından yerine getirilmektedir. Nitekim yüksek denetim dendiğinde ilk akla Sayıştaylar gelmektedir.

Devletler ister parlamenter hükümet sistemiyle isterse başkanlık hükümet sistemiyle yönetilsin, günümüz modern Sayıştay'ının algılanışı, kamu tasarruflarının düzenliliğini sağlamanın ötesine geçerek; kaynak kullanımında VET'i ön planda tutan, sorumluların hesap verebildiği, saydam, kötü yönetime kapalı ve etkin işleyen bir kamu yönetiminin koruyucusu ve düzenleyicisi olduğu yönündedir. Bu itibarla ülkelerin siyasal ve idari yaşamında önemli rol oynayan Sayıştaylar, kamu hizmet kalitesinin artırılmasında düzenlilik denetimine ilave olarak performans denetimini etkin bir araç olarak kullanmaktadır⁶³. Yeni denetim anlayışı çerçevesinde kamu sektöründe etkin işleyişi teşvik etmek üzere Sayıştay'a, klasik işlevlerine ilave olarak, pek çok güncel işlev tevdi edilmiştir. Bu işlevleri ana başlıklar halinde ele almak mümkündür.

2.4.1. Yürütme Organını Denetleme

Sayıştayların temel işlevi, yasama adına yürütmenin faaliyetlerini denetlemektir. Zira yasamadan kamu kaynakları üzerinde tasarrufta bulunma yetkisini alan yürütmenin

⁶⁰ Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt 1, s. 600.

⁶¹ Ergun Özsunay, *Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1982, s. 41.

⁶² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Avrupa Birliği ile Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi ile İlgili Tavsiyeler – Çeviri*, (Çev. Baran Özeren, Cem Suat Aral), T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 10, Ankara 2000, s. 4.

⁶³ Christopher Pollitt, Hilka Summa, "Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account For Themselves", *Public Administration*, Vol: 75, No: 1, (Spring, 1997), s. 313.

bu yetkiyi, sınırları önceden tespit edilmiş kriterlere uygun olarak kullanıp kullanılmadığının denetiminin bağımsız, tarafsız ve uzman bir birim tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Yürütmenin, bütçe vasıtasıyla taahhüt ettiği hizmet sunumunu ne şekilde yerine getirdiğinin tespiti Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimlerle ortaya çıkmakta ve yasama da bu sayede yürütmenin faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmaktadır⁶⁴. 1970’li yılların sonlarına doğru kamuda hesap verme sorumluluğunu artırmak ve kamu kaynak kullanımında VET’i sağlamak üzere, düzenlilik denetimi yanında performans denetimi de Sayıştayların geleneksel çalışma alanları arasına girmiştir⁶⁵. Bu çerçevede günümüzde Sayıştaylar, mali yönetimdeki düzenliliği sağlama yanında, VET kriterlerinden sapmaları ortaya çıkarmak suretiyle bunlara yönelik düzeltici işlemlerin yapılmasını sağlamaya çalışmaktadır⁶⁶. Sayıştaylar tarafından yapılan düzenlilik ve performans denetimi tüm kamu kesimini kapsarken, esas olan yürütmeyi düzenlilik ve VET yönünden denetlemektir⁶⁷.

2.4.2. Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunu Tesis Etme

Modern demokrasinin köşe taşı olan hesap verme sorumluluğu, yönetimin yasallığı için esas olup, saydam bir yönetimin de temel ilkesidir⁶⁸. Hesap verme sorumluluğu; bazı aktörlerin diğer aktörleri, önceden tespit edilmiş olan bir takım ölçütlerle sınırlaması, bu ölçütler çerçevesinde sorumluluklarını yerine getirip getirmediğine yönelik hükümde bulunulması ve bu sorumlulukların yerine getirilmediğinin tespit edilmesi halinde yaptırım uygulanması anlamına gelmektedir. Bu itibarla hesap verme sorumluluğu bir süreç olup, işlemlerin tamamlanmasından sonra bu işlemlerin çeşitli aktörler tarafından değerlendirilip yargılanmasını gerekli kılmaktadır⁶⁹. Aktörler, aynı zamanda hesap verme sorumluluğunun tarafları olup bu taraflar ise yasama ve yürütmedir. Bu itibarla hesap verme sorumluluğu yasama ve yürütmenin tüm

⁶⁴ Demirbaş, s. 8-9.

⁶⁵ Christopher Pollitt, Hilka Summa, “Performance Audit and Evaluation: Similar Tools, Different Relationships?”, *New Directions for Evaluation*, Vol: 1996, Issue: 71, (Autumn (Fall), 1996), s. 29.

⁶⁶ Kesmez, s. 189.

⁶⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Avrupa Birliği ile Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi ile İlgili Tavsiyeler – Çeviri*, s. 9.

⁶⁸ Helmut Drüke, “Can E-Government Make Public Governance More Accountable?”, (Ed. Anwar Shah), *Performance Accountability and Combating Corruption*, The World Bank Public Sector, Governance and Accountability Series, Washington D.C. 2007, s. 61-62.

⁶⁹ Ruth W. Grant, Robert O. Keohane, “Accountability and Abuses of Power in World Politics”, *American Political Science Review*, Vol: 99, No: 1, (February, 2005), s. 29-30.

organlarıyla yurttaşlara karşı yükümlü olduğu bir ödev olup, sadece etkin işleyen bürokrasinin değil aynı zamanda demokratik yönetimin işleyişi için de önemlidir⁷⁰.

Bütçe kanalıyla kendine kamu kaynakları üzerinde tasarrufta bulunma yetkisi verilen yürütmenin, bu kaynakların hukuka uygun olarak kullanılmasını sağlamak üzere *finansal hesap verme sorumluluğu*, kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılması suretiyle hizmet kalitesini artırmaya yönelik *performans hesap verme sorumluluğu* vardır. Bu sorumlulukların izlenmesinde ve ölçülmesinde ise yasama ve yürütme dışında diğer bir aktör olan Sayıştay'ın mevcudiyetine ihtiyaç vardır⁷¹. Zira kamu yönetiminde yasamaya yardımcı olan Sayıştay'ın işlevi; denetimlerle kamusal hesap verme sorumluluğunu geliştirmektir⁷². Nitekim Sayıştay'ın yaptığı performans denetimi, kamuda hesap verme sorumluluğu kavramıyla yakından ilişkilidir. Zira performans denetiminin siyasi ve demokratik öneme sahip olması gereğinden, bu tip bir denetimin güçlü ve bağımsız bir kurum tarafından icra edilmesi gerekmektedir. Her ne kadar performans denetimi; hesap verme sorumluluğunun önemli bir yönünü oluşturup, kamu kesiminin performansını artırma yönünde katkı sağlasa da ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği unutulmamalıdır⁷³.

Kamuda hesap verme sorumluluğunu tesis etme konusunda Sayıştay'a büyük görev düşse de diğer tüm kurumlarda olduğu gibi Sayıştay'ın da kendine tahsis edilen kaynaklardan dolayı hesap verme sorumluluğuna sahip olması gerekir. Bu bakımdan Sayıştay, kendi bütçesinin yönetiminden özellikle sorumlu tutulmalı; yıllık hesapları ve faaliyetleri de dış denetime tabi tutulmalıdır⁷⁴. Sayıştay'ın sadece kendine tahsis edilen kaynakların kullanımı konusunda hesap verme sorumluluğuna sahip olması yetmeyip; aynı zamanda gerek bulguları gerekse değerlendirmeleri konusunda da sorumlu olması gerekir. Bu tip bir hesap verme sorumluluğu da denetim raporlarının gerek yasamanın gerekse kamuoyunun bilgisine sunulmasıyla sağlanmaya çalışılmaktadır⁷⁵.

⁷⁰ Köse, "Denetim ve Demokrasi", s. 76; Drüke, s. 62.

⁷¹ Demirbaş, s. 42.

⁷² Bayram Barun, *Yolsuzlukla Mücadelede Dış Denetimin Rolü*, TEPAV, Ankara 5-6 Aralık 1997, s. 13.

⁷³ Pollitt, Girre, Lonsdale, Mul, Summa and Waerness, s. 2-13-19.

⁷⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Avrupa Birliği ile Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi ile İlgili Tavsiyeler – Çeviri*, s. 6.

⁷⁵ Mahesh Tripathi, *Auditing and Finance Management*, (First Edition), Navyug Publishers & Distributors, New Delhi 2008, s. 71.

2.4.3. Yolsuzlukla Mücadele

Yolsuzluk kişisel çıkarlar için kamu gücünün kötüye kullanılması anlamına gelip⁷⁶, kamu görevlileri tarafından zimmete geçirme ve adam kayırma gibi tek taraflı; rüşvet, irtikâp, nüfuz kullanma ve hile şeklinde iki taraflı suiistimalleri kapsamaktadır⁷⁷. Yolsuzluk kamu yönetiminde resmi işleyişi bozarak demokrasi ve iyi yönetişimi, hükümetin meşruluğunu ve demokratik değerleri zayıflatırken, iktisadi gelişmeyi de olumsuz yönde etkiler⁷⁸. Kamu görevlilerinin yetkilerinin geniş buna karşın hesap verme sorumluluğunun az olduğu ülkelerde, yolsuzluk seviyesi yüksektir⁷⁹. Nitekim hesap verme sorumluluğunun olmadığı bir ülkede, hem kamu yönetiminin vatandaşlara karşı sorumlu olmasını sağlamak hem de yolsuzlukları önlemek zordur. Bu itibarla hesap verme sorumluluğunun olmadığı ülkelere kıyasla, kamu bürokrasi kalitesinin yüksek olduğu ülkelerde yolsuzluk için imkânlar sınırlıdır⁸⁰. Hesap verme sorumluluğuna ilave olarak, devlet yönetiminde yolsuzluğun ana nedenlerinden biri de zayıf ve yetersiz devlet hesaplarının ve denetiminin mevcudiyetidir⁸¹. Dolayısıyla yolsuzlukla mücadelede temel çözüm yollarından biri kamuda hesap verme sorumluluğunu geliştirmek suretiyle denetimin etkinliğini ve gücünü artırmaktır. Bu itibarla kamu çalışanların performansının ölçülmesi, raporlama sistemini geliştirilmesi ve denetimle ilgili olan kuruluşların güçlendirilmesi gerekir⁸².

Yolsuzlukla mücadelede Sayıştaylar yasama ve yürütme arasında ara bir örgütlenme olarak yer alsa da yolsuzlukla etkin şekilde mücadele edilebilmesi için devlet iktidarıyla Sayıştay arasında mesafenin korunması⁸³; Sayıştay'ın bağımsızlığının,

⁷⁶ Alvaro Cuervo-Cazurra, "Who Cares About Corruption?", *Journal of International Business Studies*, Vol: 37, No: 6, (November, 2006), s. 807-808.

⁷⁷ US Agency for International Development, *A Handbook for Fighting Corruption*, Center for Democracy and Governance, Bureau for Global Programs, Field Support and Research, Washington D.C. February 1999, s. 76.

⁷⁸ US Agency for International Development, s. 76; Antonio Argandoña, "The United Nations Convention Against Corruption and its Impact on International Companies", *Journal of Business Ethics*, Vol: 74, No: 4, (September, 2007), s. 482.

⁷⁹ US Agency for International Development, s. 77.

⁸⁰ Carmen R. Apaza, "Measuring Governance and Corruption through the Worldwide Governance Indicators: Critiques, Responses, and Ongoing Scholarly Discussion", *Political Science & Politics*, Vol: 42, Issue: 1, (January, 2009), s. 139.

⁸¹ K. P. Joseph, "Growing Fraud in Government", *Economic and Political Weekly*, Vol: 36, No: 7, (February 17-23, 2001), s. 537.

⁸² Jeff Everett, Dean Neu, Abu Shiraz Rahaman, "The Global Fight Against Corruption: A Foucaultian, Virtues-Ethics Framing", *Journal of Business Ethics*, Vol: 65, No: 1, (April, 2006), s. 5.

⁸³ Susan Rose-Ackerman, "Democracy and 'Grand' Corruption", *International Social Science Journal*, Vol: 48, No: 3, (September, 1996), s. 11.

yetkin personele sahip olmasının ve tüm mali bilgilere sınırsız erişim hakkına sahip olmasının sağlanması gerekir. Bu çerçevede kimi ülke uygulamalarında; Sayıştaylara yolsuzluklar ve benzeri suçlar hakkında kolluk kuvvetlerine rapor verme konusunda açık yetkiler verildiği görülmektedir⁸⁴. Aynı zamanda günümüzde pek çok modern Sayıştay; sahtecilik ve yolsuzluk ile mücadele konusunda eğitim programları, kurs ve konferanslar düzenlemekte; inceleme yetkilerini artırmakta; adli denetim birimleri kurmakta; yolsuzluk denetimi standartları oluşturmakta; ulusal ve uluslararası kurumları destekleyerek onlarla işbirliği yapmakta; sahtecilik kontrol planları oluşturma konusunda kamu kurum ve kuruluşlarını teşvik etmektedir⁸⁵.

2.4.4. Mali Saydamlığı Tesis Etme ve Koruma

Etkin işleyen bir kamu mali yönetiminden bahsedilebilmesi için; kamuda rol ve sorumlulukların, bilginin ve bütçe sürecinin kamuya açık olması, denetim ve istatistik organlarının bağımsız olması gerekir⁸⁶. Bu bakımdan devlet yönetiminin saydamlığını sağlayan başlıca unsurlardan biri de güvenilir denetimdir. Denetimin güvenilirliğiye; günümüzde demokratik, parlamenter hukuk devletinde saydam denetim yapan Sayıştaylar tarafından sağlanmaktadır⁸⁷. Sayıştay saydam kamu kesiminin gelişimine yardımcı olmak suretiyle sağlam bir yönetim yapısının oluşturulmasında öncü rol üstlenmektedir⁸⁸. Bu itibarla Sayıştay gerçekleştirdiği denetimlerde ve bu denetimlere ilişkin hazırladığı raporlarda açıklığı ve anlaşılabilirliği ön planda tutmak suretiyle; hem kendi faaliyetlerinin hem de denetim konusu olan kurumların faaliyetlerinin hukuka uygun, verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği yönünde yasama, yürütme ve kamuoyuna bilgi sağlar⁸⁹.

2.4.5. İç Kontrol Sistemini Geliştirme

Kurulup izlenmesi ilgili kurumların sorumluluğunda olan iç kontrol sistemi; hükümet programlarının arzulanan şekilde sonuçlandırılmasını, bu programlar için

⁸⁴ Tripathi, s. 72.

⁸⁵ Kenneth M. Dye, "Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions", (Ed. Anwar Shah), *Performance Accountability and Combating Corruption*, The World Bank Public Sector, Governance and Accountability Series, Washington D.C. 2007, s. 320.

⁸⁶ Mutluer, Öner, Kesik, s. 139.

⁸⁷ Bedii Necmeddin Feyzioğlu, "Sayıştay ve Saydamlık", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 25 (Özel Sayı), (Nisan-Haziran, 1997), s. 7.

⁸⁸ Kesmez, s. 192.

⁸⁹ Tripathi, s. 72.

kullanılan kaynakların amaç ve hedeflerle uyumlu hale getirilmesini, programların israf, yolsuzluk ve suiistimallerden korunmasını ve güvenilir bilgiye ulaşılmasını ve karar alma sürecinde bu bilgilerden yararlanılmasını sağlar. İç kontrol; hataları, usulsüzlükleri ve yolsuzlukları dış denetimden daha erken fark edip önlerken, sahip olduğu güvenilirlik ve etkinlik sayesinde Sayıştay kaynaklarının tutumlu biçimde kullanılmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla Sayıştaylar etkin iç kontrol sistemleriyle bizzat ilgilenirken; yasal yetkileri arasında iç kontrol sistemlerinin denetlemesi de yer almalıdır⁹⁰. Zira Sayıştaylar, iç kontrol sistemini geliştirme noktasında teşvik edici bir role sahiptir. Üst yönetime karşı sorumlu bir iç kontrol sisteminin iyi şekilde organize edilmesiyle Sayıştay; kendini bu sistemlerin zaman zaman düzenli olarak incelemesine ve özel programların denetlenmesine adayabilir. İç kontrol sisteminin etkinliğini sağlama, onun çalışma ve bulgularına güvenme Sayıştayların sınırlı kaynaklarını etkin olarak kullanmasına imkân verir⁹¹.

2.4.6. Kamu Yönetiminde Reformları Destekleme

Kamu yönetiminin gelişimini sağlamak üzere, iyi uygulamaları teşvik etmek de Sayıştayların işlevleri arasındadır⁹². Bu itibarla yüksek denetim mutlak manada bir denetim faaliyeti olmayıp, kamu yönetiminde reformları teşvik etme ve destekleme konusunda önemlidir. Zira yüksek denetim; kamu kesiminde var olan aksaklık ve kırılganlıkları tespit etme konusunda objektif bir yaklaşıma sahiptir. Yüksek denetimin reformlar konusunda öneride bulunmasını sağlayan üç temel alan vardır. Bunlar bütçeleme, devlet muhasebesi ve iç denetimdir. Zira bu alanlardaki sistematik değişiklikler için teklifte bulunmaya imkân veren tüm incelemeler, yüksek denetim kurumlarının çalışmalarının standart bir parçasını teşkil eder⁹³.

2.5. SAYIŞTAYLARIN ORTAK ÖZELLİKLERİ

Teşkilat yapıları bakımından Sayıştaylar arasında farklılıklar olsa da bu kurumların geneline şamil özellikler vardır. Bağımsızlık, tarafsızlık ve yasallık olarak sıralanabilecek bu özellikler, aynı zamanda yüksek denetimde uyulması gereken ilkeleri

⁹⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Avrupa Birliği ile Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi ile İlgili Tavsiyeler – Çeviri*, s. 27-28.

⁹¹ Geist, s. 27.

⁹² Pat Barrett, *Auditing in Contemporary Public Administration (Covering the Responsibilities of the Auditor-General)*, Public Seminar Series, 'Democratic Governance: Improving the Institutions of Accountability', The Australian National University, Australian National Audit Office, Australia 1999, s. 8.

⁹³ Geist, s. 24.

de teşkil eder. Yasama, yürütme ve denetlenen kurumdan idari ve mali anlamda bağımsız olunması ve bu bağımsızlığın da yasalarla güvence altına alınması genel kabul görmekle beraber, kurumdan faaliyetlerini yasal sınırlar çerçevesinde ve tarafsız olarak yürütmesi de beklenir. Dolayısıyla yasallık, tarafsızlık ve bağımsızlık ilkeleri birbirinin güvencesi olup, hem Sayıştay tarafından hem de Sayıştay'a karşı keyfi uygulamaların önlenmesi ve yüksek denetimin sekteye uğramaması bakımından önemlidir.

2.5.1. Bağımsızlık

Siyasal karar alma mekanizmasının karmaşıklığı, karar alıcıların birbirlerinin kararlarına müdahil olmaları durumunu tetikler⁹⁴. Yüksek denetimin bu müdahalelerden arındırılabilmesi için; hedef ve görüşleri konusunda Sayıştay'ın yasama, yürütme ve denetlenen kurum karşısındaki bağımsızlığı korunmalıdır. Zira bağımsızlık, kamu faaliyetlerinin kalitesinin artırılmasında hem belirleyici role sahiptir hem de kaliteli denetimin de garantörüdür⁹⁵.

Sayıştay tarafında sunulan hizmetlerin birincil kullanıcısı yasama olduğu için, Sayıştay denetim raporlarıyla, yasamaya düzenli aralıklarla bilgi verir. Ancak Sayıştay'ın bilgi verirken tarafsızlığının korunabilmesi ve siyasi etkilere maruz kalmaması için yasama karşısındaki bağımsızlığının korunması gerekir. Bu bakımdan Sayıştay, yasamanın çıkardığı kanunlara uymakla yükümlü olsa da bağımsızlığının sekteye uğramaması için denetim sürecinde yasamadan talimat almamalıdır⁹⁶. Sayıştay'ın yürütmeden de talimat almaması kurum bağımsızlığı için önemlidir. Buna karşın denetimlerde, yürütmeye işbirliği içerisinde olması ve karşılıklı tavsiyelerde bulunulması doğaldır. Ancak bu işbirliği ve tavsiyelerde; Sayıştay'ın bağımsızlığını engelleyecek gizli veya açık herhangi bir taahhütte bulunulmaması gerekir. Denetimler konusunda yürütmenin teklifleri, kurumun bağımsızlığına halel getirmezken; denetime ilişkin nihai kararı Sayıştay vereceğinden, kurum bu teklifleri reddedebilme serbestisine sahip olmalıdır⁹⁷. Sayıştay'ın bağımsızlığından söz edebilmek için Sayıştay ile denetlenen kurum arasında da herhangi bir organik bağın olmaması; teşkilat itibariyle denetlenen kurumların yönetiminde ve faaliyetlerinde yer almaması gerekir. Aynı

⁹⁴ Şener, s. 440-441.

⁹⁵ Pollitt, Summa, s. 329-330.

⁹⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 56-59-60.

⁹⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 65-66-67.

zamanda denetlenen kurum yönetimi ile akrabalık veya kişisel ilişkisi olan Sayıştay denetçisi, söz konusu kurumun denetiminde görevlendirilmemelidir⁹⁸.

Sayıştay'ın yasama, yürütme ve denetlenen kurumdan bağımsız olması kendiliğinde oluşan bir durum değildir. Bu itibarla Sayıştay'ın bağımsızlığının güvence altına alınabilmesi için; yasal güvence, kişisel bağımsızlık, kullanılacak kaynaklarda bağımsızlık, bilgiye erişim özgürlüğü, raporlama bağımsızlığı ve denetim sürecini tespit etme özgürlüğü hususlarına dikkate edilmesi gerekir.

a) *Yasal Güvence:* Sayıştay'ın bağımsızlığını korumak için gerekli koşullar, yasayla güvence altına alınmalıdır⁹⁹. Yetkisini Anayasa ve yasadan alan Sayıştay'ın, gerek personel gerekse teşkilat yapısının dış müdahalelerden korunması gerekir¹⁰⁰.

b) *Kişisel Bağımsızlık:* Sayıştay Başkanı'ndan başlayarak tüm meslek mensuplarının bağımsızlığı sağlanmalıdır. Başkanın atanmasının uzun ve sabit süreli olması veya görev süresinin belirli bir emeklilik yaşına kadar sürmesi ile Sayıştay'ın özellikle yürütme karşısındaki bağımsızlığı temin edilmelidir¹⁰¹. Aynı zamanda Sayıştay Başkan ve üyelerinin göreve gelmesi ve görevden alınması yürütmenin tasarrufundan uzak yasal bir süreçle tespit edilmelidir¹⁰².

c) *Kaynak Bağımsızlığının Sağlanması:* Sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirilebilmesi için Sayıştay; yeterli maddi ve beşeri kaynağa sahip olmalıdır¹⁰³. Yürütmenin bu kaynakları kontrol etme ya da bu kaynaklara doğrudan erişim hakkı olmamalıdır. Sayıştay'ın kendisine ait bütçesi ve bu bütçe üzerinde tam bir hâkimiyet hakkı olmalı; yürütmenin değiştirme yetkisi olmadan bütçe doğrudan yasamaya sunularak onaylanmalıdır. Tahsis edilen kaynakların görevlerini yerine getirmesi için yeterli olmaması halinde Sayıştay'ın yasamaya doğrudan itiraz hakkı olmalıdır¹⁰⁴.

⁹⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 76-78-79.

⁹⁹ Demirbaş, s. 19.

¹⁰⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Avrupa Birliği ile Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi ile İlgili Tavsiyeler – Çeviri*, s. 6; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 56.

¹⁰¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 72.

¹⁰² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Avrupa Birliği ile Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi ile İlgili Tavsiyeler – Çeviri*, s. 6.

¹⁰³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 68.

¹⁰⁴ Demirbaş, s. 20; INTOSAI, “Mexico Declaration on SAI Independence”, *Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Mexico Declaration on SAI Independence*, Vienna, s. I-27, Erişim tarihi: 26 Temmuz 2010, <http://www.intosai.org/uploads/englisch.pdf>

d) *Bilgiye Erişim Özgürlüğünün Sağlanması*: Sayıştay'ın yasal sorumluluklarını ve görevlerini yerine getirebilmesi için tüm gerekli belge ve bilgiye zamanında, serbest, doğrudan ve ücretsiz olarak ulaşmasını sağlayacak yasal yetkiye sahip olması gerekir¹⁰⁵.

e) *Raporlama Bağımsızlığına Sahip Olması*: Sayıştay denetim sonuçlarını hiçbir sınırlamaya tabi olmadan raporlayabilmeli, bunları düzenli aralıklarla gerek yasamanın gerekse kamuoyunun bilgisine sunabilmelidir¹⁰⁶. Bu bakımdan Sayıştay; raporların içeriğine karar verme, raporlara ilişkin gözlem ve önerilerde bulunma, denetim raporlarının zamanlamasına karar verme, raporları yayınlama ve yayma konusunda özgür olmalıdır. Denetim çalışmalarının sonuçları üzerine Sayıştay'ın rapor sunma yükümlülüğü yasa gereği olmalıdır¹⁰⁷.

f) *Denetim Sürecini Tespit Etme Konusunda Özgür Olması*: Sayıştay denetim konusunun seçiminde; denetimin planlanması, programlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesi süreçlerinde yasama ve yürütmenin direktiflerinden ve müdahalelerinden arındırılmalıdır¹⁰⁸.

2.5.2. Tarafsızlık

Yüksek denetim açısından tarafsızlık ve bağımsızlık iç içe girmiş kavramlar olup; denetim çalışmalarında tarafsızlığın korunmasında bağımsızlık hayati öneme sahiptir¹⁰⁹. Denetimin etkili olabilmesi ve sonuçlarına güvenilebilmesi için bağımsızlığın yanında tarafsızlığın da korunması gerekir¹¹⁰. Zira tarafsızlığın olmaması denetim sürecinin işleyişine ve güvenilirliğine zarar verecektir¹¹¹. Bu bakımdan Sayıştay; denetim kanaatini, sonuçlarını ve tavsiyelerini oluştururken tarafsızlığını korumalıdır¹¹².

Sayıştay'ın denetlenen kuruma tarafsız bir biçimde yaklaşabilmesi için siyasi tarafsızlığının korunması büyük önem taşımaktadır. Diğer bir ifadeyle Sayıştay yasama, yürütme veya raporlarını görüşmek için yasayla yetki verilmiş diğer devlet kurumları ile yakın ilişkisi içerisinde olduğundan, denetçilerin siyasi etkilerden uzak kalmaya özen

¹⁰⁵ INTOSAI, "Mexico Declaration on SAI Independence", s. I-26.

¹⁰⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Avrupa Birliği ile Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi ile İlgili Tavsiyeler – Çeviri*, s. 7.

¹⁰⁷ INTOSAI, "Mexico Declaration on SAI Independence", s. I-26-I-27.

¹⁰⁸ INTOSAI, "Mexico Declaration on SAI Independence", s. I-25.

¹⁰⁹ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, Sigma Papers, No: 33, OECD Publishing, Paris 2002, s. 88.

¹¹⁰ Kamil Duru, "145 Yılın Ardından", *Sayıştay Dergisi*, Özel Sayı, (Nisan-Haziran, 2007), s. 36.

¹¹¹ Pickett, s. 342.

¹¹² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Mad. 77.

göstermeleri gerekir¹¹³. Bu bakımdan denetçiler denetimin kapsamına, denetim kanıtlarına, gözlemlerinin önemliliğine ve sonuçlara karar verirken tarafsız bir bakış açısına sahip olmalı¹¹⁴; denetlenen kurumla ilgilenirken hem gerçekte hem de görünürde tarafsız olmalı, görüşlerini ve sonuçlarını yalnızca sağlanan kanıtlara dayandırmalıdır¹¹⁵. Her ne kadar tarafsızlıklarını koruma konusunda denetçilere görev düşse de Sayıştay'ın da kurumsal olarak, personelinin görevlerini tarafsız bir biçimde yürütmesini sağlaması gerekir. Bu kapsamda çalışanların siyasi etkilerden uzak tutulmasını sağlayacak mesleki standartlar belirlenmeli ve tarafsızlığın önemi konusunda eğitimler verilmelidir¹¹⁶.

2.5.3. Yasallık

Sayıştay'ın yetki ve görevlerine ilişkin yasal dayanağını temelde anayasa ve yasalar oluştururken; yönetmelikler, kurallar ve prosedürler ile de çalışmalarına ilişkin genel uygulama esasları tespit edilir. Sayıştayların faaliyetlerini yürütürken istikralı ve uygulanabilir bir yasal dayanağının olması, kurumsal gelişmenin ve işlevsel yapının sürdürülebilirliği açısından vazgeçilmezdir. Bu bakımdan Sayıştay; kuruluş, meslek mensuplarının atanması ve görevden alınması, yetki ve görevleri gibi hususların kolaylıkla değiştirilmemesi bakımından teşkilat (denetim) yasasına atıfta bulunulmak suretiyle Anayasa'da yer almalıdır. Teşkilat yasasının da kurumun yetki ve görevlerini düzenlemek suretiyle anayasal hükümleri desteklemesi ve tamamlaması gerekir¹¹⁷. Yasallık ilkesi olarak da adlandırılabilir olan bu özellik, bağımsız bir kurum olarak Sayıştay'ın faaliyetlerinin, teşkilat yapısının, sorumluluklarının genel olarak yasaya dayanması gerektiğini ortaya koymakta ve bu durum da bağımsızlığın bir göstergesi olarak değerlendirilmektedir¹¹⁸.

¹¹³ Seyit Koçberber, "Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 68, (Ocak-Mart, 2008), s. 72.

¹¹⁴ INTOSAI, *Implementation Guidelines For Performance Auditing: Standards and Guidelines for Performance Auditing Based on INTOSAI's Auditing Standards and Practical Experience*, Stockholm July 2004, s. 73, Erişim tarihi: 26 Temmuz 2010, <http://www.intosai.org/uploads/1implgperfaude.pdf>

¹¹⁵ Moffat W. Rakgailwane, "Audit Profile: The Office of the Auditor General of Botswana", *International Journal of Government Auditing*, Vol: 31, No: 4, (October, 2004), s. 31.

¹¹⁶ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 29.

¹¹⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Avrupa Birliği ile Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi ile İlgili Tavsiyeler – Çeviri*, s. 4-5.

¹¹⁸ INTOSAI, "Mexico Declaration on SAI Independence", s. I-24.

2.6. SAYIŞTAYLARIN GÖREVLERİ

Sayıştaylar kamu kesiminde performans hesap verme sorumluluğunu ve saydamlığı tesis etme, yolsuzlukla mücadele, iç kontrol sistemlerini geliştirme gibi işlevlerini bağımsız, tarafsız ve yasal bir şekilde yerine getirirken temel de kendine tevdi edilmiş olan denetim, yargılama, görüş bildirme ve raporlama görevlerini yerine getirmektedir. Bu görevler ne işlevlerinden ne de özelliklerinde kopuk olmayıp; aksine her bir işlev ve özellik denetim, raporlama, görüş bildirme ve kimi zamanda yargılama görevlerinin doğasında yer almaktadır.

2.6.1. Yüksek Denetim

Yüksek denetim faaliyeti, ilgili kamu idarelerinin dışında yer alan denetçiler tarafından yerine getirildiği için bir dış denetim türü olarak değerlendirilmektedir¹¹⁹. Devletin en üst düzey denetim fonksiyonuyla görevlendirilmiş, kurulmuş ya da düzenlenmiş kamu kurumları olan Sayıştayların en temel görevi yüksek denetim yapmaktır¹²⁰. Sayıştay'lar yüksek denetim için yetkilendirilmiş kurumlar olduğuna göre; ulusal bütçede yer alıp almamasına, kim tarafından toplanıp yönetildiğine bakılmaksızın tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemek üzere Anayasa'da ve ilgili yasalarda açıkça belirtilen yetkilere ve araçlara sahip olmalıdır¹²¹.

2.6.2. Raporlama

Sayıştay'ın görevlerinden biri de raporlamadır. Sayıştay kamu hesap, faaliyet ve programlarına yönelik yürüttüğü düzenlilik ve performans denetimi sonuçlarını hazırladığı raporlarla somutlaştırır. Hazırlanan raporlar, Sayıştay denetiminin somut çıktısı olmanın da ötesinde, yasamayla Sayıştay arasındaki bağlantının da kaynağıdır¹²². Aynı zamanda bu raporlar yasama tarafından alınacak karar ve önlemlere de temel teşkil eder¹²³. Raporlar düzenli aralıklarla yasamaya sunulduğu gibi yasamanın talebine bağlı olarak veya re'sen bir süre kısıtlaması olmadan da düzenlenebilir¹²⁴.

¹¹⁹ Sayın, s. 23.

¹²⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, s. 93.

¹²¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Avrupa Birliği ile Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi ile İlgili Tavsiyeler – Çeviri*, s. 8.

¹²² Demirbaş, s. 21.

¹²³ Cruz, s. 8.

¹²⁴ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 45-46.

2.6.3. Yargılama

Yargılama görevi, tüm Sayıştay'lar için geçerli olmayıp, yargısal yetkilerle donatılmış olan ve büyük ölçüde diğer yüksek yargı organlarıyla aynı statüye sahip olan Kurul Tipi Sayıştayların görevleri arasında yer alır¹²⁵. Sayıştay'ın yargılama görevinin niteliği, kamu kaynakları üzerinde tasarruf yetkisi olan görevlilerin sorumluluk alanlarına ilişkin hususları kesin hükme bağlamaktır. Yargılamanın konusu ise uygunluk denetimleri sonucunda tespit edilen aykırılıkların hükme bağlanmasıdır. Kamu kaynaklarının kullanımında, toplanmasında ve saklanmasında karşılaşılan hukuka aykırı işlemler, yargılama süreci sonucunda hükme bağlanarak sorumlular hakkında uygulanacak yaptırımlar kararlaştırılır¹²⁶.

2.6.4. Görüş Bildirme (Danışmanlık)

Sayıştay yasamanın danışmanı veya teknik müşaviri olarak görev yapar¹²⁷. Bu görev başka bir organın istemi üzerine gerçekleşen bir bilgi verme işlemidir. Sayıştay'ın, genel bütçeye ilişkin genel uygunluk (ya da uygunsuzluk) bildirimini hazırlayıp yasamaya sunması ve içtihadı birleştirme kararları almak suretiyle uygulamada birliği sağlamaya çalışması da görüş bildirme görevinin birer çıktısıdır¹²⁸.

¹²⁵ Demirbaş, s. 23; Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 45.

¹²⁶ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 45.

¹²⁷ Cruz, s. 18.

¹²⁸ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 46.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YÜKSEK DENETİMİN ULUSAL BOYUTU: ÜLKE SAYIŞTAYLARI VE PERFORMANS DENETİMİ YAKLAŞIMLARI

Ülkelerin idari yapıları kabul ettikleri hukuk sisteminden etkilenirken, bu yapılar içerisinde önemli bir yer tutan Sayıştaylar da söz konusu etkinin doğrudan muhatabı olmuştur¹. Bu çerçevede Sayıştayların yapılanışını etkileyen iki temel hukuk sistemi bulunmaktadır. Bunlardan ilki ABD, İngiltere (İskoçya hariç), Kanada, İsrail, eski İngiliz sömürgesi (Commonwealth ülkeleri) olan birçok ülkede ve kısmen de bazı İskandinav ülkelerinde geçerli olan; örf, adet ve içtihadın hukukun asli kaynakları arasında yer aldığı; yargı birliği ilkesinin geçerli olduğu **Common-Law Sistemidir**. Diğeri ise Kıta Avrupa'sında geçerli olan; örf ve adetlerin hukukun tamamlayıcı, içtihadın ise yardımcı kaynağı olarak kabul edildiği; kuralların büyük ölçüde yazılı olduğu (tedvin edildiği) ve yargı ayrılığı ilkesinin geçerli olduğu **Romano-Germanik Sistemdir**². Bu bakımdan, Kıta Avrupa'sının büyük bir kısmına yayılmış olan Kurul Tipi Sayıştayların Romano-Germanik Sisteme göre, Ofis Tipi Sayıştayların ise büyük ölçüde Common-Law Sistemine göre yapılandırıldığı görülmektedir³.

Sayıştayların örgütleniş biçiminin, mutlak manada kabul edilen hukuk anlayışından etkilendiğini söylemek her ülke için geçerli bir yaklaşım değildir. Bu kesin yargının önünde İskandinav örneği belirgin bir şekilde durmaktadır. Zira Danimarka, Finlandiya, Norveç, İsveç ve İzlanda'da geçerli olan İskandinav Hukuk Sistemi; yazılı kanunların hukukun asli kaynağı olması, kamu hukuku ve özel hukuk ayrımının olması bakımından Romano-Germanik Sisteme; hukuki düşünce tarzının daha pragmatik olması ve içtihatların da hukukun asli kaynakları olarak kabul edilmesi bakımından da Common-Law Sistemine daha yakındır⁴. Bu karma yapıya sahip İskandinav ülkelerinde, Sayıştaylar Common-Law Sistemi'nin geçerli olduğu ülkelerdeki gibi Ofis Tipi Sayıştay şeklinde örgütlenmiştir.

¹ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 42.

² Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, (5. Baskı), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2008, ss. 128-135.

³ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 42.

⁴ Jaakko Husa, "Guarding the Constitutionality of Laws in the Nordic Countries: A Comparative Perspective", *The American Journal of Comparative Law*, Vol: 48, No: 3, (Summer, 2000), ss. 352-354; Ulf Bernitz, *What is Scandinavian Law? Concept, Characteristics, Future*, Stockholm Institute for Scandinavian Law 1957-2010, s. 15-19, Erişim tarihi: 18 Aralık 2011, <http://www.scandinavianlaw.se/pdf/50-1.pdf>

Sayıştaylar genel olarak örgütlenmelerine göre ofis ve kurul tipi olarak sınıflandırılrsa da her iki yapı arasındaki farklılıkları kesin çizgilerle ifade etmek her zaman mümkün olmamaktadır. Zira Kurul Tipi yapılarda kimi zaman Başkan, Ofis Tipindeki Genel Denetçiye benzer yetkilerle donatılmış olabilmekte; benzer şekilde Ofis Tipi olarak örgütlenmiş yapıların da Kurul Tipinde olduğu gibi komiteler veya kurullar oluşturduğu görülebilmektedir⁵. Söz konusu yapılar arasındaki benzerliklere karşın örgütlenme, yargılama yetkisi ve yasamaya karşı sorumluluk bakımından farklılıklar dikkate alınarak ülke incelemeleri de bu iki ayrım çerçevesinde yapılacaktır. Nitekim bu ayrımın performans denetimi açısından önemli olduğu görülmektedir. Zira Ofis Tipi Sayıştayların denetimleri büyük ölçüde performans denetimine odaklanırken; Kurul Tipi Sayıştaylarda performans denetimi neticesinde elde edilen bulgular, yargı fonksiyonu dışında kalırken, raporlar vasıtasıyla yasamanın yürütmeyi denetlemesinde bir araç olarak kullanılmaktadır⁶.

Çalışmanın bu bölümü hazırlanırken; OECD ölçeğinde Türkiye dışındaki 33 üye ve 6 ortak ülke; öncelikli olarak iktisadi gelişmişlik ve iyi yönetim düzeyleri bakımından, sonrasındaysa Sayıştayların teşkilatlanma biçimi, tarihi altyapısı, uluslararası etkinliği, performans denetimi tecrübesi ve altyapısı bakımından değerlendirilmiştir. Söz konusu değerlendirmenin ardından, Türk Sayıştayı'nın gelişimine katkıda bulunabilecek etkinlikte 8 Ofis Tipi, 7 Kurul Tipi Sayıştay seçilmiştir. Bu çerçevede öncelikli olarak Ofis ve Kurul Tipi ayrım yapılmak suretiyle ülke uygulamaları; tarihi altyapıları, yasal konumları, yasama ve yürütmeye ilişkileri, denetim görevleri ve kapsamları çerçevesinde incelenecektir. Söz konusu incelemenin ardından Ofis ve Kurul Tipi Sayıştaylar; özellikleri ve uluslararası veriler ışığında karşılaştırılarak performans denetimi karşısındaki durumları değerlendirilecektir.

3.1. OFİS TİPİ SAYIŞTAYLAR

Anglosakson geleneğe sahip ülkelerce benimsenmiş olan **Ofis (Westminster veya Anglosakson) Tipi Sayıştay** modeli; tek kişi (lik) kurumu olarak değerlendirilmektedir. Ofis Tipi Sayıştaylar, bulgularını ve incelemelerini yasamaya rapor etmekle sorumlu olan Genel Denetçi-Komptrolör (General Auditor- Comptroller General) adına çalışan monokratik yapılardır. Buna karşın Genel Denetçi, raporuyla tespit ettiği ihlalleri veya

⁵ Demirbaş, s. 18.

⁶ Baş, Özer, s. 125.

usulsüzlükleri cezalandırma konusunda yargı yetkisine sahip değildir. Diğer bir ifadeyle Genel Denetçiye bağlı olarak çalışan Ofis Tipi Sayıştayların yargılama fonksiyonu bulunmamaktadır. Bu tip Sayıştay'lar, kamu kesiminin sadece teknik incelemesi ve denetimi ile sorumlu olup; denetim sonuçlarını uygunluk bildirimleri ya da raporlarla yasamaya sunarken, bu bildirim ve raporlar yasama tarafından siyasal iktidarın denetiminde bir araç olarak kullanılmaktadır⁷. Bu bildirim ve raporlar ise yasamaya; Kamu Denetim Komitesi (Public Audit Committee) veya Kamu Hesapları Komitesi (Public Accounts Committee) adlı komiteler vasıtasıyla sunulmaktadır⁸.

Bulundukları idari sistem içerisinde diğer kamu kurumlarıyla benzer şekilde organize edilen Ofis Tipi Sayıştaylar⁹, ikili bir yapıya sahiptir. Bunlardan ilki, 'Genel Denetçi' tarafından yönetilen bağımsız denetim ofisi şeklindeki Sayıştaylardır. İngiltere, Kanada, ABD, İrlanda, Danimarka ve Avustralya bu tip Sayıştaylara örnek olarak verilebilir. İkincisiyse, hükümet yapısı içinde yer alan ve Genel Denetçi tarafından yönetilen bağımsız denetim ofisi şeklindeki Sayıştaylardır. Bu ikinci sistemde iki denetim birimi vardır: Biri hükümete karşı sorumlu olan birim diğeriye parlamento üyelerinin başkanlık ettiği yasamaya karşı sorumlu birimdir. Bu tip Sayıştaylara İsveç, Finlandiya ve Norveç Sayıştayları örnek gösterilebilir¹⁰.

3.1.1. İngiltere'de Yüksek Denetim (National Audit Office)

Parlamente bir monarşi olan İngiltere (Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı)¹¹, kendine özgü siyasal ve idari yapılanması ile başta Commonwealth ülkeleri olmak üzere dünyada pek çok ülkeye ilham kaynağı olmuştur. İngiliz sisteminin bu etkisi yüksek denetim alanında da kendini hissettirmiş; İngiltere'de ve dolayısıyla dünyada yüksek denetimle parlamentarizmin doğuşu aynı döneme denk gelmiştir. Nitekim ilk mali uzlaşma belgesi olarak da kabul edilen 1215 tarihli Magna Carta'da,

⁷ Mutluer, Öner, Kesik, s. 363; Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 43-104; Milagros Garcia Crespo, "Public Control: A General View", *Public Expenditure Control in Europe – Coordinating Audit Functions in the European Union*, (Ed. Milagros García Crespo), Edward Elgar Publishing Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA 2005, s. 15; Sir John Bourn, *Public Sector Auditing: Is it value for money?*, John Wiley & Sons Ltd, England 2007, s. 4.

⁸ Alastair Evans, *The Role of Supreme Audit Institutions in Combating Corruption*, U4 Expert Answer, 18 June 2008, s. 2, Erişim tarihi: 27 Ağustos 2010, <http://www.u4.no/publications/the-role-of-supreme-audit-institutions-in-combating-corruption/>

⁹ Geist, s. 26.

¹⁰ Füsün Karaman, Cem Suat Aral, "Avrupa Birliğine Adaylık Sürecinde Sayıştay", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 46-47, (Temmuz-Aralık, 2002), s. 64-65.

¹¹ Şeref Gözübüyük, *Anayasa Hukuku*, (9. Bası), Turhan Kitabevi, Ankara 2000, s. 32.

soylulardan oluşan genel meclisin onayı olmaksızın Kralın kendiliğinden vergi toplayamayacağı hüküm altına alınırken, devam eden yıllarda genel meclis parlamentoya dönüşmüştür¹². Parlamento, halktan toplanan vergilerin kontrol altına alınmasını ve kamu giderlerinin sınırlandırılmasını sağlamaya çalışmış¹³; vergiye ilişkin alınan kararlara kralın uyup uymadığını denetlemek üzere 1314 yılında İngiliz Sayıştay'ı "Comptroller General of the Exchequer" kurulmuştur¹⁴.

İngiliz Sayıştay'ının bugünkü modern şekliyle yapılanması 1866 yılında Sayıştay Yasası'nın (Exchequer & Audit Departments Act) kabulüyle mümkün olmuştur. Sayıştay'ın görevlerini birleştirmek, kamu gelirlerinin tahsilini, gözetimini ve konusunu düzenlemek ve bunların denetimini sağlamak amaçlarını taşıyan yasa¹⁵; Genel Denetçiye tüm kamu hesaplarını inceleme ve incelemeleri neticesinde ulaştığı sonuçları parlamentoya raporlama yetki ve görevini vermiştir. Aynı zamanda Genel Denetçinin görevlerini yerine getirirken kadrosu devlet memurlarından oluşan Sayıştay tarafından destekleneceği de hüküm altına alınmıştır¹⁶. Sayıştay'ın yapısında yenileşmeye ilişkin yasal düzenlemeler 1921 ve 1957 yıllarında devam ederken, Sayıştay'ın genel yapısı ve işleyişi üzerindeki son büyük reform 1983 yılında yaşanmıştır. Genel Denetçinin atanması ve konumuna ilişkin yeni bir düzenleme yapan 1983 yılındaki bu değişiklik; kamu harcamaları üzerinde parlamentonun denetimini güçlendirme, kamu kurumları ve diğer kuruluşlar tarafından kullanılan kaynakların VET'ini artırma yönünde yenilikler getirmiştir. Bu itibarla Sayıştay'ın ismi Ulusal Denetim Ofisi olarak değiştirilirken, Sayıştay'ın faaliyetlerini denetlemek üzere Parlamento bünyesinde Kamu Hesapları Komitesi (The Public Accounts Commission-TPAC) kurulmuştur¹⁷. Bu yeniden yapılanma, Sayıştay denetimlerinde düzenlilik denetimine ilave olarak performans denetimine de yer verilmesini amaç edinmiştir. Adı geçen düzenlemeyle kurum,

¹² Demirbaş, s. 5; Mehmed Akad, Bihterin Vural Dinçkol, *Genel Kamu Hukuku*, Der Yayınları: 287, İstanbul 2004, s. 247.

¹³ H. Ömer Köse, "Parlamentar Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 39, (Ekim-Aralık, 2000), s. 34.

¹⁴ Demirbaş, s. 5.

¹⁵ Exchequer and Audit Departments Act, 1866, Chapter 39, s. 1, Erişim tarihi: 06 Aralık 2011, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1866/39/pdfs/ukpga_18660039_en.pdf

¹⁶ Sir John Bourn, "Public Audit in the United Kingdom", (Ed. Milagros García Crespo), *Public Expenditure Control in Europe – Coordinating Audit Functions on the European Union*, Edward Elgar Publishing Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA 2005, s. 38.

¹⁷ National Audit Act 1983, Chapter 44, s. 1, Erişim tarihi: 06 Aralık 2011, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1983/44/pdfs/ukpga_19830044_en.pdf

History of the National Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 06 Aralık 2011, http://www.nao.org.uk/about_us/history_of_the_nao.aspx.

yasamayla daha da yakınlaşmış ve buna karşın bağımsızlığı güçlendirilmiş¹⁸; yasamanın bir memuru haline gelen Genel Denetçiye kendi takdiriyle, kamu kaynaklarını kullanan kamu kurumlarının VET'ini parlamentoya raporlama yetkisi verilmiştir. Her ne kadar kuruma yönelik son büyük yenileşme hamlesi 1983 yılında olsa da ilerleyen yıllarda da çağın gereklerine uygun olarak Sayıştay'ın yapısı ve çalışma alanı genişletilmiştir.

3.1.1.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

İngiltere'de Genel Denetçinin bağımsızlığı ve anayasal statüsü tarih boyunca gelişirken; 1866 yılındaki düzenlemeyle, Avam Kamarası adına Genel Denetçinin kamu hesapları üzerinde denetim yapması gerekli hale gelmiştir. 1983 tarihli düzenleme de bu gereksinimi kabul etmiş ve Genel Denetçinin atanmasına ilişkin düzenlemeleri öngörmüştür. Bu bağlamda Genel Denetçi, anayasal açıdan parti politikalarından ve siyasal etkilerden bağımsız olup, bu bağımsızlığı ve konumu anayasal koruma altına alınmıştır. Aynı zamanda Genel Denetçinin anayasal fonksiyonlarının gereği olarak Genel Denetçi; fonksiyonlarını yerine getirirken anayasal manada parlamento adına hareket etmektedir¹⁹. 2008 yılında Adalet Bakanlığı tarafından yayınlanan “İngiltere'nin Yönetişimi ve Anayasal Yenileşme” adlı çalışmada; Sayıştay'ın hükümetten bağımsız, buna karşın Kamu Hesapları Komitesi kanalıyla parlamentoya karşı sorumlu bir hükümet denetçisi olarak kalacağı ifade edilmiştir. Çalışmada gerek Genel Denetçinin gerekse Sayıştay'ın yürüttüğü denetimlere ilişkin raporları Parlamente'ye önceden belirlenmiş usullerle ve Kamu Hesapları Komitesi kanalıyla aktaracağı hüküm altına alınmıştır²⁰. Aynı zamanda 20 Temmuz 2009 tarihinde Parlamente'ye sunulan Anayasal Reform ve Yönetişim Tasarısı'nda (Constitutional Reform and Governance Bill) Sayıştay ve Genel Denetçinin yer alması, bu ikilinin anayasal niteliğini zımnen ortaya koymaktadır²¹. Ancak tek bir yazılı Anayasa'nın bulunmadığı ve hukukun geleneklere bağlı olduğu İngiltere'de anayasal kurallar, yasa ve gelenekler ile düzenlenmiştir. Maddi anlamda geleneksel bir anayasanın var olduğu İngiltere'de, biçimsel bir anayasanın

¹⁸ Demirbaş, 2001, s. 158; Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 148.

¹⁹ J. F. McEldowney, “The National Audit Office and Privatisation”, *The Modern Law Review*, Vol: 54, No: 6, (November, 1991), s. 935-938-939-941-950.

²⁰ Ministry of Justice, *The Governance of Britain – Constitutional Renewal*, London 2008, s. 64.

²¹ Patrick Dunleavy, Christopher Gilson, Simon Bastow, Jane Tinkler, *The National Audit Office, the Public Accounts Committee and the Risk Landscape in UK*, The Risk and Regulation Advisory Council, London October 2009, s. 10; Lucinda Maer, Oonagh Gay, Helen Holden, Alexander Horne, Pat Strickland, Arabella Thorp and Dominic Webb, *Constitutional Reform and Governance Bill: Bill 142 of Session 2008-09*, House of Commons Library, Research Paper: 09/73, London 6 October 2009, s. 50.

olmayışı²² nedeniyle kamu denetçileri özel bir anayasal statüye sahip değildir²³. Bu bağlamda İngiltere'nin biçimsel bir anayasasının olmaması, Sayıştay'ın bir Parlamento Yasasıyla veya yasama tarafından kurulduğunu göstermektedir²⁴.

3.1.1.2. Yönetimi ve Teşkilat Yapısı

Monokratik yapının en önemli örneklerinden biri olan İngiliz Sayıştay'ı, Genel Denetçi (The Comptroller and Auditor General – C&AG) tarafından yönetilmektedir²⁵. Ulusal denetim stratejisi; Genel Denetçi ve Sayıştay tarafından ortak olarak hazırlanırken, Sayıştay'ın Genel Denetçinin faaliyetlerini yürütmesinde ona kaynak sağlaması ve tavsiyelerde bulunması gerekmektedir²⁶. Genel Denetçi, Sayıştay dışından ve Muhalefet Partisi'nin üyesi olan Kamu Hesapları Komitesi Başkanı'nın uygun görüşü üzerine Avam Kamarası adına Başbakan'ın sunumu ile Taç tarafından atanır. Ancak bu yolla atanan kişinin parlamentodaki her iki ana siyasi parti tarafından kabul edilebilir olması gerekir²⁷. İngiltere'de yasama ve yürütme arasında kuvvetler ayrımı ilkesi yerine görev ayrımı ilkesi geçerli olduğundan²⁸, atamalar yasama ve yürütme tarafından ortaklaşa yapılmaktadır. Bağımsızlığı açıkça güvence altına alınmış olmakla birlikte, Genel Denetçi Avam Kamarası'nın bir memurudur²⁹. Genel Denetçi sadece parlamentonun her iki meclisinin ortak isteği üzerine Taç tarafından görevinden alınabilir. Genel Denetçi bağımsızlığının bir gereği olarak ne parlamentonun bir üyesi olabilir ne de Saray'a ilişkin herhangi bir görev üstlenebilir³⁰.

2011 yılındaki Bütçe Sorumluluğu ve Ulusal Denetim Yasası (National Audit Act) ile Sayıştay, içerisinde Genel Denetçinin de yer aldığı dördü icracı ve beşi icracı olmayan 9 üyeden oluşan, Sayıştay'ın stratejik yönetimini sağlamak ve Genel Denetçiye yardımcı olmak üzere görevlendirilen Yönetim Kurulu tarafından yönetilen, kurumsal bir yapıya dönüştürülmüştür. Ancak bu durum Genel Denetçinin Sayıştay'ın tek

²² Gözübüyük, s. 4-7-32.

²³ Bourn, "Public Audit in the United Kingdom", s. 35.

²⁴ Comptroller and Auditor General and National Audit Office United Kingdom, (t.y.), Erişim tarihi: 02 Aralık 2011, <http://www.intosaiitaudit.org/mandates/writeups/uk.htm>

²⁵ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 106.

²⁶ Maer, Gay, Holden, Horne, Strickland, Thorp and Webb, s. 56.

²⁷ Bourn, "Public Audit in the United Kingdom", s. 39.

²⁸ Gözübüyük, s. 33.

²⁹ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 107-108.

³⁰ Hans Schafer, "Federal Almanya Cumhuriyeti'ne Ağırlık Vererek Üst Denetim Kurumlarının", (Ed. Beyhan Ataç), *Devlet Denetimi (Makaleler)*, (Çev. Beyhan Ataç), T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No: 28/10, Ankara 1988, s. 47.

yöneticisi olma özelliğini zedelememektedir. Her ne kadar kurulun yasal kuruluş tarihi 2011 olsa da kurul 2009 yılında çalışmaya başlamıştır. Aynı zamanda bu yeni düzenlemeyle Genel Denetçinin yasamanın bağımsız bir memuru olduğuna ilişkin konumu korunmasına karşın, sınırsız bir görev süresi yerine on yıllık bir sabit dönem için görevlendirileceği hüküm altına alınmıştır³¹. Yönetim kurulunun rolü Parlamento tarafından belirlenen ihtiyaçları yerine getirmek, kurulun karar alma rolü ile Genel Denetçinin bağımsızlığı arasındaki dengeyi sağlamak suretiyle etkili kurumsal yönetimi sağlamaktır³². Kurulun göreviyse; stratejik amaçlar ve planlar çerçevesinde Sayıştay'ın stratejik yönetimine ilişkin Genel Denetçiye tavsiyelerde bulunmaktır³³.

Sayıştay çalışanları devlet memuru olmayıp, maaşları ve durumları belirli kurallar çerçevesinde Genel Denetçi tarafından belirlenmektedir³⁴. Sayıştay çalışanları iktisat, işletme, istatistik, bilgi ve iletişim teknolojileri gibi disiplinler konusunda uzman kişiler arasından seçilmektedir. Bu çerçevede 2011 yılı itibarıyla kurumda toplamda 880 çalışan bulunmaktadır³⁵.

3.1.1.3. Yasama ve Yürütmeyle İlişkileri

İngiltere'de Sayıştay'la yasama arasındaki ilişkiler belirgin prosedürlere bağlanmıştır. Örneğin mali yılın bitiminden itibaren 6 ay içerisinde genel uygunluk bildirimine benzer bir rapor, Genel Denetçi tarafından onaylandıktan sonra raporun bir nüshası denetlenen kuruma diğer bir nüshası da ilgili komisyon kanalıyla değerlendirilmek üzere Parlamente'ye sunulur. Aynı zamanda hazırlanan rapor, bir basın toplantısıyla kamuoyuna açıklanarak, gerek denetlenen kurumların gerekse yürütmenin hazırlanan raporun gereklerini yerine getirmeleri konusunda daha dikkatli ve duyarlı olmaları sağlanmaya çalışılır³⁶. 1983 yılındaki düzenlemeyle kendine düzenlilik denetimi yanında performans denetimi yapma yetkisi de verilen Sayıştay; bütçe uygulamalarına ilişkin raporuna ek olarak, tüm bakanlıklarca gerçekleştirilen performans ölçümlerinin kapsamını ve kalitesini değerlendirmek üzere yasamaya genel

³¹ History of the National Audit Office;

Maer, Gay, Holden, Horne, Strickland, Thorp and Webb, s. 51-52.

³² National Audit Office, *Annual Report 2011*, s. 5.

³³ NAO Board, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Şubat 2012,

http://www.nao.org.uk/about_us/structure_governance/nao_board.aspx

³⁴ Comptroller and Auditor General and National Audit Office United Kingdom.

³⁵ National Audit Office, *Annual Report 2011*, s. 2-22, Erişim tarihi: 12 Şubat 2012,

http://www.nao.org.uk/publications/1012/annual_report_2011.aspx

³⁶ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 65-89.

bir rapor hazırlar³⁷. Performans denetimi raporları Sayıştay'ın kendini de kapsamaktadır. Performans denetimi yapmakla görevlendirilen Sayıştay'ın da performansının ölçülmesi ve denetlenmesi İngiliz idari yapısının özgünlüğünü ortaya koymaktadır. İngiltere'de Sayıştay, kendi performansına ilişkin bir değerlendirmeyi de Parlamente'ye sunmakta veya bağımsız bir denetçi tarafından Sayıştay'ın etkinlikleri değerlendirilerek ulaşılan sonuçlar Parlamente'ye raporlanmaktadır³⁸.

3.1.1.4. Görevleri

İngiliz Sayıştay'ın tespit edilmiş olan beş temel görevi bulunmaktadır. Bunlar mali denetim, performans denetimi, performans iyileştirmesi, parlamente'ye ve kamuoyunu desteklemek ve uluslararası çalışmalar yürütmektir³⁹.

1) *Mali Denetim*: Mali tabloların incelenmesine yönelik yürütülen mali denetim Sayıştay çalışmalarının çekirdeğini oluşturmaktadır. Bu çerçevede Genel Denetçi tüm merkezi hükümet kurumlarının, dairelerinin ve diğer kamu kurumlarının mali tablolarını denetleyerek ulaştığı sonuçları parlamente'ye raporlar. Aynı zamanda Sayıştay, mali yönetimlerini ve idarelerini daha iyi hale nasıl getirebileceklerine ilişkin denetim görüşlerini, denetlenen kurumlara bir mektupla sunar⁴⁰.

2) *Performans Denetimi*: İngiltere'de denetimin mantığı; Anglosakson geleneğe sahip ülkelerde 1980'lerin başlarında geliştirilen Yeni Kamu Yönetimi Teorisi⁴¹ kapsamında, paranın karşılığı denetiminin tartışılmasıyla değişmiştir⁴². Bu çerçevede 1980'lerin başında gerçekleştirilen yeniden yapılanmayla Sayıştay'ın denetim kapsamı genişletilmiştir. 1982 ve 1983 yılında yapılan değişikliklerle yerel yönetim belediyeleri ve merkezi hükümet üzerinde performans denetimi yapması yetkisi verilen Sayıştay⁴³; bu denetim türünü günümüzde *Paranın Değeri Denetimi* adı ile kullanmaktadır. Bu denetimle; yönetim kaynaklarının, gelir kaynaklarının ve harcamaların VET'i

³⁷ Mustafa Sakal, Elif Ayşe Şahin, "Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye'deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 68, (Ocak-Mart, 2008), s. 14.

³⁸ Köse, "Parlamentar Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri", s. 49.

³⁹ National Audit Office, *Annual Report 2011*, s. 8.

⁴⁰ National Audit Office, *Annual Report 2011*, s. 8-12.

⁴¹ Nobuo Azuma, "The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend", *Government Auditing Review*, Vol: 10, (March, 2003), s. 85.

⁴² Pollitt, Girre, Lonsdale, Mul, Summa and Waerness, s. 19.

⁴³ Nirmala Nath, Karen Van Peursem, Alan Lowe, *Public Sector Performance Auditing: Emergence, Purpose and Meaning*, Working Paper Series Number: 81, Department of Accounting University of Waikato, New Zealand February 2005, s. 11-16-23.

değerlendirilmektedir⁴⁴. Nitekim Sayıştay; az harca, akıllıca harca ve iyi harca yaklaşımını benimseyerek VET kriterlerini içselleştirmiştir⁴⁵. Bu çerçevede kurum, etkinlik denetimi ve program verimliliği denetimi şeklinde yürüttüğü performans denetimleriyle (Tablo 1.1.); hem kamu kurumlarının gelişimini sağlamayı hem de kurumlara rehberlik etmeyi amaçlamaktadır⁴⁶. Diğer bir ifadeyle devlet projelerinin, programlarının ve girişimlerinin ne şekilde yürütüldüğünü ve bu faaliyetlerin paranın karşılığını verip vermediğini tespit etmek için yapılan performans denetimleriyle Sayıştay; kamu hizmetlerinde VET'in ne şekilde artırılacağına yönelik kurumlara tavsiyelerde bulunmaktadır. Hazırlanan performans denetimi raporları, kurumların belirlenen amaçlarına ulaşmak için kaynaklarını optimum seviyede kullanıp kullanmadığını göz önünde bulundurmaktadır⁴⁷. Bu raporlar resmi raporlamanın bir parçası olmasına karşın yıllık denetim raporundan bağımsızdır⁴⁸.

3) *Diğer Görevleri*: Kurum denetim görevi yanında hükümete fayda-maliyet ve mali yönetim konularında performansını artırması yönünde yardımcı olmaktadır. Bununla beraber kurum; Kamu Hesapları Komitesi ile doğrudan çalışmak suretiyle, parlamentoya, hükümete yönelik incelemelerinde yardımcı olmak üzere bağımsız danışmanlık hizmeti de vermektedir. Kurum uluslararası manada; Birleşmiş Milletler Denetim Kurulu'nun bir üyesi olup; Uluslararası Ceza Mahkemesi, Dünya Meteoroloji Teşkilatı, Dünya Gıda Programı gibi uluslararası kuruluşların ve girişimlerin denetim faaliyetine de katılmakta; Arnavutluk, Gana, Irak, Kosova, Vietnam ve Uganda gibi ülkelere de devlet denetimi konusunda destek vermektedir⁴⁹.

İngiliz Sayıştay'ının görevlerine ilişkin giderleri; gerek konsolide bütçeden aktarılan kaynaklarla gerekse ulusal ve uluslararası alanda yürütülen denetim ve danışmanlık faaliyetleri neticesinde elde edilen gelirlerle finanse edilmektedir. Örneğin

⁴⁴ Pollitt, Girre, Lonsdale, Mul, Summa and Waerness, s. 13.

⁴⁵ Linda M. English, James Guthrie, Jane Broadbent, Richard Laughlin, "Performance Audit of the Operational Stage of Long-Term Partnerships for the Private Sector Provision of Public Services", *Australian Accounting Review*, Vol: 20, No: 52, 2010, s. 64-65.

⁴⁶ Nath, Peursem, Lowe, s. 11; Barzelay, "Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD", s. 246.

⁴⁷ National Audit Office, *Annual Report 2011*, s. 8-13.

⁴⁸ Nath, Peursem, Lowe, s. 8.

⁴⁹ National Audit Office, *Annual Report 2011*, s. 14;

National Audit Office, *Annual Report 2010*, s. 15-19, Erişim tarihi: 18 Mayıs 2011 http://www.nao.org.uk/publications/1011/nao_strategy_2011-12_2013-14.aspx

National Audit Office, *Annual Report 2009*, s. 14, Erişim tarihi: 18 Mayıs 2011 http://www.nao.org.uk/publications/0809/nao_annual_report_2009.aspx

2010-2011 dönemi itibarıyla yürütülen denetimlere ilişkin 92,6 milyon pound harcama yapılırken, bu harcamaların 19,5 milyon poundluk kısmı ücret karşılığı yapılan işler neticesinde elde edilen gelirlerle finanse edilmiştir. Yürütülen görevler açısından kaynak dağılımında en büyük payı mali denetim alırken onu performans denetimi takip etmektedir. Ancak son dönemlerde mali denetime ayrılan kaynaklarda artış, performans denetimine ayrılan kaynaklardaysa azalış yaşanmıştır. Bu çerçevede 2008-2009 dönemi için kaynakların % 54'lük kısmını mali denetim % 35'lik kısmını performans denetimi; 2009-2010 dönemi için kaynakların % 53'lük kısmını mali denetim % 23'lük kısmını performans denetimi ve 2010-2011 dönemi içinse kaynakların % 55'lik kısmını mali denetim % 21'lik kısmını performans denetimi almıştır⁵⁰.

3.1.1.5. Denetim Alanı (Kapsamı)

İngiliz Sayıştay'ının denetim kapsamı, merkezi hükümet hesaplarından başlayarak diğer kamu kurumlarına kadar uzanan geniş bir alana yayılmıştır. Bu bakımdan denetim kapsamına; merkezi hükümet, büyük ölçüde merkezi hükümet tarafından finanse edilen kurumlar ve kamu gelirleri girmektedir⁵¹. Diğer bir ifadeyle İngiliz Sayıştay'ı devlet gelirlerinden başlayarak; bakanlıklara, özerk kurumlara, hükümet dışı kamu kurumlarına ve uluslararası kurumlara uzanan geniş bir denetim alanına sahiptir⁵². Yerel yönetimlerin denetimiye, yürütmenin gözetiminde ve bu amaçla kurulmuş olan Denetim Komisyonu'nun görevlendirdiği denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir⁵³. Buna karşın 1972 tarihli Yerel Yönetim Finansman Yasası'nda⁵⁴ 1982 yılında yapılan değişiklikle, Genel Denetçiye yerel yönetim belediyeleri üzerinde performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir⁵⁵. Özelleştirme gelirlerinin en iyi şekilde değerlendirilmesi için Sayıştay hükümetin özelleştirme programlarının denetiminde de önemli role sahiptir. Bu itibarla Sayıştay, özelleştirmeden elde edilen gelirlerle bunlara ilişkin giderlerin denetimini de yapmaktadır⁵⁶. Sayıştay'ın denetim kapsamı dışında kalan siyasi partilerin mali denetimi, Seçim Komisyonu tarafından atanan bir denetçi

⁵⁰ National Audit Office, *Annual Report 2009*, s. 25; National Audit Office, *Annual Report 2010*, s. 28; National Audit Office, *Annual Report 2011*, s. 23.

⁵¹ Comptroller and Auditor General and National Audit Office United Kingdom.

⁵² Kaya, s. 28.

⁵³ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 110.

⁵⁴ Local Government Finance Act 1982, Chapter 32, Mad. 27, s. 21-22. Erişim tarihi: 06 Aralık 2011, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1982/32/pdfs/ukpga_19820032_en.pdf

⁵⁵ Nath, Peursem, Lowe, s. 16.

⁵⁶ McEldowney, s. 934.

tarafından gerçekleştirilmesine karşı⁵⁷; Sayıştay, her yıl düzenli olarak Komisyonun faaliyetlerini VET yönünden incelerken; Komisyon'un kendine yıllık olarak sunduğu hesapları denetleyip, sonuçları parlamentonun her iki meclisine raporlamaktadır⁵⁸.

Sayıştay 2010-2011 döneminde, 460 hesap üzerinde, kamu gelir ve giderlerine ilişkin 950 milyar Poundluk denetim yapmıştır⁵⁹. Aynı döneme denk gelen devlet bütçesinde harcamalar 633 milyar, gelirler ise 549 milyar pounddur⁶⁰. Eğer bütçedeki gelir ve giderler ortak olarak değerlendirilecek olursa Sayıştay'ın yürüttüğü denetimlerin, toplam bütçenin % 80'ine denk geldiği görülmektedir. Aynı döneme gelen Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GDP) 1.464 milyar pound olup⁶¹; Sayıştay'ın yürüttüğü denetimler GSYİH'nin % 65'ine denk gelmektedir. Aynı dönem için devlet projelerinin, programlarının ve girişimlerinin ne şekilde yürütüldüğünün tespit edilmesine yönelik yapılan performans denetimlerinden elde edilen bulgulara dayanılarak, yaklaşık 60 performans denetimi (Tablo 3.1) çalışması yayınlanmıştır. Söz konusu performans denetimleri; demiryolu taşımacılığında artan yolcu sayısından kanser reformu stratejisine kadar uzanan geniş bir konu ağına sahiptir⁶². Bu raporlar denetim bulguları yanında projelerinin, programlarının ve girişimlerinin geliştirilmesine yönelik önerileri de içermektedir. Performans denetimlerinde, çalışma programı üç temel alana odaklanmıştır. Bunlar; mali raporlamayı ve yönetimi geliştirmek, bilginin daha iyi kullanılmasını sağlamak ve hizmet sunumunda fayda-maliyet dengesinin sağlamaktır. Bu çerçevede 2010-2011 döneminde yürütülen gerek performans denetimi gerekse diğer denetim faaliyetleri neticesinde 1 milyar pounddan fazla tasarruf sağlanmıştır⁶³.

⁵⁷ Political Parties, Elections and Referendums Act 2000, Chapter 41, Sec. 43 (5), s. 35, Erişim tarihi: 06 Aralık 2011, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/41/pdfs/ukpga_20000041_en.pdf

⁵⁸ Political Parties, Elections and Referendums Act 2000, s. 136.

⁵⁹ National Audit Office, *Annual Report 2011*, s. 12.

⁶⁰ HM Treasury, *Budget 2011*, 23 March 2011, London 2011, s. 94.

⁶¹ GDP Deflators, *GDP Deflators At Market Prices, And Money GDP*, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hm-treasury.gov.uk/economic_data_and_tools/gdp_deflators/data_gdp_fig.cfm

⁶² National Audit Office, *Annual Report 2011*, s. 6.

⁶³ What We Do?, (t.y.), Erişim tarihi: 06 Aralık 2011, http://www.nao.org.uk/about_us/what_we_do.aspx

Tablo 3.1. Sayıştay'ın 2010-2011 Yılı İtibarı ile Denetim Faaliyetleri

Çalışma Alanı	Mali Denetim Sayısı	Performans Denetimi Sayısı
Çalışma ve Emeklilik	14	4
Uluslararası Kalkınma	2	1
Savunma	24	5
Enerji ve İklim Değişikliği	5	1
Sağlık	42	7
Eğitim	13	3
Gelir ve Gümrükler	8	4
İş, Yenilik ve Beceri	59	1
Adalet	39	3
Kültür, Medya ve Spor	56	3
BBC	0	2
Çevre, Gıda ve Köy İşleri	34	1
Bakanlar Kurulu	7	0
Devletlerarası Çalışmalar	0	12
Hazine	42	6
Parlamento	13	0
Yurtdışı ve Commonwealth	13	1
Devredilmiş Yetkiler	30	0
Ulaştırma	20	4
İletişim ve Yerel Yönetim	25	1
Genel Merkez	13	1
TOPLAM	459	60

Kaynak: National Audit Office, *Annual Report 2011*, s. 10. Erişim tarihi: 12 Şubat 2012, http://www.nao.org.uk/publications/1012/annual_report_2011.aspx

3.1.2. Kanada'da Yüksek Denetim (The Office of the Auditor General of Canada)

İngiltere gibi parlamenter bir monarşi olan Kanada; iktisadi ve teknik alandaki gelişmişliğini yüksek denetim anlayışına da yansıtmıştır. Modern denetim tekniklerini ve türlerini, denetim faaliyetlerine uyarlayan Kanada Sayıştay'ı; gerek ilkeleri ve standartları ile gerekse performans denetiminin yürütülmesi ve takibi ile pek çok ülke Sayıştay'ı açısından iyi uygulama örneği niteliğindedir. Kanada parlamenter demokrasisinin önemli bir parçası olan ve büyük ölçüde Amerikan modeline göre yapılandırılan Sayıştay; parlamento ve hükümete sağladığı destekle, yurttaşlara demokrasi ve iyi yönetim çerçevesinde katkıda bulunmaktadır⁶⁴.

Kanada'da yüksek denetim, 1878 yılında ilk bağımsız Genel Denetçinin atanmasına kadar, bir hükümet yetkilisi olan Maliye Bakan Yardımcısı tarafından yürütülmüştür. Bu bakımdan Kanada Sayıştay'ının yürütmeden bağımsız bir kurum olarak Kanada idari yapısı içerisinde yer aldığı tarih 1878 yılı olarak kabul

⁶⁴ Code of Values, Ethics and Professional Conduct, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_8603.html#_Toc173809188

edilmektedir⁶⁵. Kurumun ilk kuruluş yıllarında Genel Denetçinin; geçmiş işlemleri denetleyip raporlama, hükümet çeklerinin ihracını onaylama ve reddetme görevleri bulunmaktaydı. Genel Denetçi'nin görevlerinin çeşitlilik arz etmesi nedeniyle, Parlamenteoya sunduğu raporlarda; en küçük harcama kaleminden en yüksek maliyetli harcamalara kadar her hükümet işlemi yer almaktaydı. 1931 yılına gelindiğinde Genel Denetçinin görevleri revize edilmiş; hükümetin ve Genel Denetçinin görevleri arasında açık bir çizgi çizilmiştir. 1950'lere gelindiğinde Genel Denetçinin verimsiz ödemeleri de raporlamaya başlamasıyla, görevleri ve sorumluluğu bugünkü durumuna yaklaşmıştır. Ancak bu dönemde Genel Denetçinin hükümet politikaları üzerine yorum yapmak suretiyle yetki alanını aştığı gerekçesiyle, hazırladığı raporlar tartışmalı hale gelmiştir. Bu tartışmalı durumun ortadan kaldırılması için bir teşkilat yasasının acilen hazırlanması fikri yaygın bir kanaat haline gelmiştir. Bu bakımdan 1977 yılında Genel Denetçi (Sayıştay) Yasası'nın (Auditor General Act) kabulüyle Genel Denetçinin sorumlulukları hem netleştirilmiş hem de genişletilmiştir. Bu düzenlemeyle Genel Denetçinin politika seçimine ilişkin yorum yapmaması ilkesi korunurken; ona mali tabloların doğruluğunu inceleme yanında, hükümetin çalışmalarını ne denli iyi yönettiğini ve politikaların nasıl uygulandığını inceleme yetkisi verilmiştir⁶⁶. Haziran 1994'te söz konusu yasada yapılan değişiklikle Genel Denetçiye; Avam Kamarası'na sunduğu yıllık raporlar yanında, her yıl 3 rapor hazırlaması görevi verilmiştir⁶⁷. Haziran 2005'te Bütçe Uygulama Yasası'nın (Budget Implementation Act) kabulü ile Genel Denetçi ve Mali Yönetim Yasalarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu yasayla; performans denetimlerinin kamu kaynağını kullanan bazı kamu fonlarını kapsayabileceği ve 7 ek Kraliyet işletmesini de Mali Yönetim Yasasındaki koşullara göre özel incelemeye konu yapacağı hüküm altına alınmıştır⁶⁸.

⁶⁵ A Brief History, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_821.html
Who We Are, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html

⁶⁶ A Brief History; Who We Are.

⁶⁷ Auditor General Act, R.S.C., 1985, c. A-17, Published by the Minister of Justice, Sec. 7(1), s. 4. Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, <http://laws-lois.justice.gc.ca>
Reporting to Parliament, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_829.html

⁶⁸ A Brief History.

3.1.2.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Sayıştay'ın yasal çerçevesi en geniş şekliyle Genel Denetçi Yasası ve Mali Yönetim Yasası ile tespit edilmiştir⁶⁹. Bu yasalarla Parlamento Sayıştay'a; inceleme ve soruşturma yürütmek suretiyle Parlamento'nun tanıdığı yetki dışında hükümetin harcama yaptığı, borçlandığı ya da gelir sağladığı durumlara ilişkin Avam Kamarası'na rapor sunma görevini vermiştir⁷⁰. Genel Denetçi Yasası; Genel Denetçiye, kamu hesaplarına ilişkin gerekli gördüğü incelemeleri ve soruşturmaları yapma yetkisini vermektedir⁷¹. Aynı zamanda Mali Yönetim Yasası'nın 64. maddesine gönderme yapan Genel Denetçi Yasası; Genel Denetçiye, mali yıla ait mali işlemleri, gelir ve giderler tablolarını ve mali yılın sona ermesi ile devletin mali durumunu gösteren varlıklar ve yükümlülükler tablolarını inceleme yetkisini vermektedir⁷².

Kanada anayasasında gerek Genel Denetçiye gerekse Sayıştay'a ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak kamu gelirleri ve harcamalarına ilişkin anayasada yer alan hükümlerden yola çıkarak Sayıştay'ın anayasal kimliğine ulaşılabilir. Bu çerçevede yasama yetkisinden yola çıkarak, yürütmenin kamu gelir ve giderleri üzerindeki tasarruf yetkisine ve bu yetkinin de yasama denetimine tabi tutulmasına değinmek doğru olacaktır. Nitekim Anayasal olarak Kanada'da yasama yetkisi; Avam Kamarası'ndan ve Senato'dan oluşan Parlamentoyla, eyalet meclisleri arasında paylaşılmış federal bir yetkidir. Federal hükümetin faaliyetleriye Parlamento tarafından onaylanan yasalara bağlıdır. Bu nedenle Bakanlar; kendilerine yasalarla ve benzeri düzenlemelerle verilen yetkinin kullanımı konusunda Parlamente'ya karşı sorumludur⁷³. Anayasaya göre, hükümet yalnızca Parlamento'nun verdiği yetkiyle gelirleri

⁶⁹ Enabling Legislation, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_822.html

⁷⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Yasayla Verilen Yetkilere Uygunluğun Denetimi - Çeviri*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet'in 75'nci Yıldönümü Dizisi: 4, Ankara 1998, s. 3; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Yatırım Projelerinin Denetimi - Çeviri*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet'in 75'nci Yıldönümü Dizisi: 15, Ankara 1998, s. 17.

⁷¹ Auditor General Act, Sec. 5, s. 4.

⁷² Auditor General Act, Sec. 6, s. 4;

Financial Administration Act, R.S.C., 1985, c. F-11, Published by the Minister of Justice, Sec. 64 (2-a), s. 55-56, Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, <http://laws-lois.justice.gc.ca>

⁷³ Office of the Auditor General of Canada, *Annual Audit Manual*, Minister of Public Works and Government Services, Canada June 2010, s. 15;

Foreign and Commonwealth Office, *North & Central America and Caribbean: Canada*, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, <http://www.fco.gov.uk/en/travel-and-living-abroad/travel-advice-by-country/country-profile/north-central-america/canada?profile=politics>

The Constitution Act 1867, 30 & 31 Victoria, c. 3. (U.K.), Sec. 17, s. 4, Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/Const/PRINT_E.pdf

toplayabilir ve harcamaları yapabilir⁷⁴. Diğer bir ifadeyle Parlamantonun yetkisi olmadan, konsolide gelirden hiçbir harcama yapılamaz⁷⁵. Bu gelir ve giderlerin takibi ise yasama denetimiyle yapılmaktadır. Kanada idari yapısı içerisinde federal hükümetin yasama denetimiye, parlamento adına Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Sayıştay yürüttüğü denetimlerle Parlamenta hükümet faaliyetleri hakkında tarafsız bilgi sağlarken, hükümetin kendine tanınan yetki dâhilinde kalması için Parlamanta tavsiyelerde bulunmaktadır. Yasama denetimi; harcama politikalarının uygunluğunu; kamu kuruluşlarının mali tablolarının gerçek duruma uygunluğunu; hükümet kaynaklarının VET kriterlerine uygun yönetimini; hükümet içindeki mali yönetim ve kontrolün kalitesini; kamu gelirlerine ilişkin prosedürlerin uygunluğunu; kamudaki insan kaynağının doğru yönetimini; sürdürülebilir kalkınma stratejilerini ve eylem planlarını; VET kriterleri gözetilmeden yapılan harcamalarını konu edinmektedir⁷⁶:

3.1.2.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

Kanada idari yapısı içerisinde yasama ve yürütmeden bağımsız bir kuruluş olarak yer alan Sayıştay; parlamantonun teşkilat yapısı altında yer alırken, kurumun en üst yönetici olan Genel Denetçi de parlamantonun bir memuru olarak görev yapmaktadır⁷⁷. Kanada Genel Valisi tarafından parlamantoyla görüşmek suretiyle atanan Genel Denetçi, dönemin siyasal iktidarından bağımsız olarak 10 yıllık bir süre için görev yaparken; bu görevi bir kez yürütmüş bir kişi tekrar bu göreve atanamamaktadır⁷⁸. Diğer ofis tipi yapılardan farklı olarak; kurul tipi yapılarda olduğu gibi Kanada’da Genel Denetçinin özlük hakları, Genel Denetçi Yasasıyla Yüksek Mahkeme hâkimlerinin özlük haklarına yaklaştırılmıştır. Nitekim Yasası’nın 4. maddesinin birinci fıkrasında “*Genel Denetçiye Kanada Yüksek Mahkemesi’nin ikinci hâkimi için ödenen ücret tutarında bir maaş ödenir*”⁷⁹ demek suretiyle; yürüttüğü görev, yüksek mahkemede görev yapan ikinci hâkimlerin görevlerine zımnen denk tutulmuştur.

⁷⁴ Office of the Auditor General of Canada, *Annual Audit Manual*, s. 16.

⁷⁵ Financial Administration Act, Sec. 26, s. 32; The Constitution Act 1867, Sec. 106, s. 31.

⁷⁶ Office of the Auditor General of Canada, *Annual Audit Manual*, s. 14.

⁷⁷ A Strategic Plan for the Office of the Auditor General of Canada, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_8604.html

Who We Are.

⁷⁸ Auditor General Act, Sec. 3, s. 3; Köse, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, s. 178.

⁷⁹ Auditor General Act, Sec. 4 (1), s. 3.

Genel Denetçi; Federal Hükümet kurumlarını ve dairelerini ve pek çok Kraliyet işletmesini denetlemektedir. Genel Denetçi aynı zamanda Nunavut, Yukon ve Kuzeybatı bölge hükümetlerinin de denetçisi olup, doğrudan bu bölgelerin meclislerine yürüttüğü faaliyetler hakkında gerek denetim gerekse izahat raporları sunmaktadır⁸⁰. Genel Denetçinin görevleri; hesap verme sorumluluğu, rapor hazırlama, program değerlendirme ve iç denetim gibi konularda politikalar belirlemek ve idari faaliyetlerin ve uygulamaların daha iyi duruma getirilmesi amacıyla bakanlıklara ve kamu kuruluşlarına yardım sağlamak ve ulaşılan sonuçları izlemektir. Genel Denetçinin yürütülen denetimlerdeki amacı; gelir ve gider hesaplarının usulüne uygun tutulup tutulmadığı, kamu kaynaklarının parlamentonun öngördüğü amaçlar doğrultusunda harcanıp harcanmadığı, harcamalarda VET kriterlerinin gözetilip gözetilmediği hakkında Parlamente'ya ve kamuoyuna rapor hazırlamaktır. Genel Denetçi; yıllık olarak hazırladığı raporlara ilave olarak, önemi ve niteliği açısından Avam Kamarasının dikkatine sunulmasını gerekli gördüğü konulara ilişkin rapor düzenleyebilme yetkisine de sahiptir⁸¹ ki bu yetki de Genel Denetçi Yasası'nın 7(1) maddesinden kaynaklanmaktadır. Aynı zamanda Genel Denetçi, yılda iki kez Avam Kamarası'na, yürüttüğü performans denetimlerine ilişkin rapor sunar⁸².

Multidisipliner bir çalışan yapısına sahip olan Sayıştay'da muhasebeciler, mühendisler, avukatlar, yönetim-bilgi teknolojileri-çevre uzmanları, iktisatçılar, tarihçiler ve sosyologlar görev yapmaktadır. Kurum, nitelikli çalışan yapısına sahip olsa da bilirkişilik hizmetinden de faydalanmaktadır. Özellikle arz eden belirli konularda kurum çalışan yapısının yetersiz kalması halinde; bu konular hakkında bilgi sahibi uzmanlar sözleşmeli olarak istihdam edilebilmektedir⁸³. Bu bilgiler ışığında 2012 yılı itibarıyla kurumda tam ve kısmi zamanlı, geçici ve mevsimlik olarak 650 kişi görev yapmaktadır⁸⁴.

⁸⁰ Who We Are.

⁸¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Mali Yönetim ve Kontrolların Denetimi – Çeviri*, (Birinci Basım), T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 8, Ankara 1997, s. 37-40.

⁸² Reporting to Parliament;

⁸³ Our People, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_29074.html
Ensuring the Quality of Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32465.pdf

⁸⁴ Who We Are; Code of Values, Ethics and Professional Conduct.

3.1.2.3. Yasama ve Yürütmeyle İlişkileri

İngiltere olduğu gibi Kanada’da da Sayıştay’ın yasamayla ilişkileri belirgin prosedürlere dayanmaktadır⁸⁵. Bu bakımdan Sayıştay Parlamentonun bir kurumu olarak öncelikli olarak parlamentodan gelen talepleri karşılamakla yükümlüdür⁸⁶. Kurum parlamentoya ilişkilerini Kamu Hesapları Komitesi vasıtasıyla kurmaktadır⁸⁷. Parlamento hükümet faaliyetleri hakkında ihtiyacı olan tarafsız bilgiyi sağlama konusunda temel dokümanlar olan denetim raporları; Parlamento bünyesindeki Kamu Hesapları Komitesi tarafından incelenmektedir. Kanada siyasal sisteminde muhalefet, hükümet faaliyetlerinin denetimine ve değerlendirmesine büyük önem verdiği için söz konusu komitenin başkanı muhalefet partilerine mensup milletvekilleri arasından seçilmektedir. Zira muhalefet, Sayıştay raporlarına büyük önem vermekte ve Sayıştay’ın etkin çalışmasını sağlamak için çaba sarf etmektedir⁸⁸.

Sayıştay’la yürütme arasındaki sınır 1931 yılında yapılan düzenlemeyle çizilmiş; hükümetin görev sorumluluğu kamu kaynaklarının toplanması ve dağıtılması, Genel Denetçinin görev sorumluluğuydu bu kaynakların nasıl yönetildiğini inceleme ve raporlama olarak belirlenmiştir⁸⁹. Genel Denetçi Yasasının kabul edilmesiyle hükümet ve Sayıştay arasındaki sınır daha da belirginleşmiştir. Söz konusu yasanın kabul edilmesiyle; Sayıştay’a hükümet politikalarını değerlendirme yönünde yetki verilmiş, ancak bu yetki yalnızca programların etkinliğini tespit etmek için program prosedürlerini inceleme ile sınırlandırılmıştır. Zira günümüzde Sayıştay’ın hiçbir şekilde hükümet politikalarının doğruluğunu ve yerindeliğini tartışma ve bu yönde kanaat beyan etme yetkisi bulunmamaktadır⁹⁰. Bu sayede yürütme karşısında bağımsızlığı güvence altına alınan Sayıştay’ın hükümete direktif veya telkinler ile müdahale etmesi de önlenmiştir⁹¹.

⁸⁵ Köse, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, s. 42.

⁸⁶ Köse, “Parlamentar Sistemde Sayıştay’ın Yeri ve İşlevleri”, s. 47.

⁸⁷ John Wiersema, James Michael Flaherty, *2010-2011 Estimates Performance Report*, Office of the Auditor General of Canada, Canada 2011, s. 15.

⁸⁸ Sayın, s. 15-16.

⁸⁹ A Brief History.

⁹⁰ Kemal Özsemerci, Serdar Süngü, Özlem Temizel, “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Sayıştay Denetiminin Rolü”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 53, (Nisan-Haziran, 2004), s. 21.

⁹¹ Köse, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, s. 178.

3.1.2.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

Sayıştay'ın denetim alanına; 100'e yakın kurum ve daireden oluşan Federal Hükümet; 40'a yakın Kraliyet İşletmesi (devlet şirketi), Nunavut, Yukon ve Kuzeybatı Bölgesi Hükümetleri ve 20'ye yakın bölgesel kurum ve şirket girmektedir. Mali Yönetim Yasasına bağlı olarak neredeyse tüm Kraliyet İşletmeleri en az 10 yılda bir kez performans denetimine; mali tabloları ise her yıl mali denetime tabi tutulmaktadır⁹². Kanada Sayıştayı büyük ölçüde ABD Sayıştay'ından esinlenerek yapılandırılmış olsa da denetim kapsamı bakımından İngiliz Sayıştayı ile benzerlik göstermekte ve bu çerçevede siyasi partilere yönelik herhangi bir denetim yetkisi bulunmamaktadır⁹³.

Sayıştay; hükümetin, bölgelerin ve kraliyet işletmelerinin mali denetimini; kraliyet işletmelerinin özel incelemelerini, kurumların performans denetimini ve performans raporlarının değerlendirmesini yapmakta; çevre ve sürdürülebilir kalkınma denetimlerini ve çalışmalarını değerlendirmekte⁹⁴; yasama denetimi çerçevesinde mali denetim, özel inceleme ve performans denetimi görevlerini yerine getirmektedir⁹⁵.

1) *Mali Denetim*: Sayıştay her yıl “Kanada Kamu Hesaplarında” yayınlanan hükümetin özet mali tablolarını ve üç bölgeyi mali denetime tabi tutmaktadır. Genel Denetçi bu denetimlerle; federal ve bölgesel hükümetlerin mali tablolarını muhasebe politikalarına uygun tutup tutmadığı ve mali bilgileri doğru yansıtip yansıtmadığı konusunda görüş sahibi olmaktadır. Federal ve bölgesel hükümetlere ilave olarak Sayıştay; pek çok Kraliyet işletmesine ve birçok federal teşkilata ait mali tabloları da yıllık olarak denetlemektedir. Genel Denetçi mali tablolara ilişkin yürüttüğü denetimleri her yıl düzenli olarak parlamentoya raporlamaktadır⁹⁶. Ödeneklerin sayısının çokluğu ve karmaşıklığı nedenleriyle mali denetimlerin yürütülmesine ilişkin politika; ödenekleri ve yetkileri periyodik olarak denetlemek şeklinde tespit edilmiştir⁹⁷.

⁹² Covering the Spectrum of Government Activities, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32462.pdf

⁹³ The Canada Elections Act, Bill C-2: 15 October 1999, Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.parl.gc.ca/About/Parliament/LegislativeSummaries/bills_ls.asp?ls=c2&Parl=36&Ses=2

⁹⁴ Office of the Auditor General of Canada, *Annual Audit Manual*, s. 1; Wiersema, Flaherty, s. 5.

⁹⁵ Legislative Auditing, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_828.html

⁹⁶ Financial Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_9363.html

⁹⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Yasayla Verilen Yetkilere Uygunluğun Denetimi - Çeviri*, s. 23.

2) *Özel İncelemeler*: Sayıştay'ın Kraliyet işletmelerine yönelik incelemeleri, özel inceleme başlığı altında değerlendirilmektedir. Mali Yönetim Yasasına göre, Federal Kraliyet İşletmeleri her 10 yılda bir özel incelemeye tabi tutulmaktadır⁹⁸. Bir performans denetimi şekli olan özel incelemenin kapsamı, denetlenen kurumun tüm varlıklarını içerecek şekilde yasayla belirlenmektedir. Tamamlanan özel inceleme raporu doğrudan incelemeye konu olan işletmenin yönetim kuruluna sunulmaktadır. Yönetim kurulları özel inceleme raporlarının kendilerine ulaşmasından itibaren 30 gün içerisinde, bu raporları Hazine Kurulu Başkanına ve ilgili Bakana sunmalıdır. 2008-2011 yılları arasında toplamda 25 özel inceleme raporu hazırlanmıştır (Tablo 3.2)⁹⁹.

3) *Performans Denetimi*: 1977 yılında Genel Denetçi Yasasıyla; hükümet faaliyetlerinin ve programlarının VET kriterlerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini, bu programlara yönelik yerinde önlemler alınıp alınmadığını ve bu programlarda etkinlik sağlanıp sağlanmadığını tespit etmek ve bu yönde parlamentoyu bilgilendirmek için Genel Denetçiye performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir¹⁰⁰. Kanada'da performans denetimi kapsamında; kurum veya program, hükümet, sektörel ve izleme denetimi¹⁰¹; performans denetimleri türlerinden etkinlik, performans yönetimi ve kapasite denetimleri yapılmaktadır (Tablo 2.2).

Kanada mali yönetiminde performans ölçümü ve raporlaması kamu kurumlarının sorumluluğunda olup; Sayıştay'ın görevi, sonuç odaklı ve geriye dönük performans denetimi yaklaşımıyla bu ölçüm ve raporların yeterliliğini, kurumların planlama ve ihale süreçlerini ve maddi-beşeri kaynaklarını değerlendirmektir¹⁰². Hükümet faaliyetlerinin çokluğu dikkate alındığında, performans denetimi açısından konu seçimi zorlu ve karmaşık bir iştir. Bu zorluğun üstesinden gelebilmek için Genel Denetçi Yasası Sayıştay'a, performans denetimlerinde konu seçimi konusunda önemli bir takdir yetkisi vermektedir. Bu itibarla Sayıştay performans denetiminde birkaç yıllık denetim programlarını planlamaya başlayarak; parlamento için en önemli olan konuları seçer. Sayıştay neyin denetleneceğine karar verirken, federal kurumların karşı karşıya kaldığı

⁹⁸ Financial Administration Act, Sec. 138 (2), s. 107; Financial Administration Act, Sec. 142, s. 109.

⁹⁹ Special Examinations, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011,

http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_9364.html

¹⁰⁰ Office of the Auditor General of Canada, *Performance Audit Manual*, Minister of Public Works and Government Services, Canada 2004, s. 14-17; Wiersema, Flaherty, s. 16.

¹⁰¹ Office of the Auditor General of Canada, *Performance Audit Manual*, s. 23.

¹⁰² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Etkinlik Ölçümünün Denetimi, Raporlanması ve Kullanımı – Çeviri*, (Bölüm 1), T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 7, Ankara 1997, s. 3-4; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Yatırım Projelerinin Denetimi - Çeviri*, s. 17-29.

yüksek riskli (kamu mal varlığını, sağlığını ve güvenliğini ve iktisadi işleyişi tehdit edebilecek) alanlara odaklanmaktadır. Denetim konusunun tespit edilmesinde riskli alanlar kadar, mali yönetimi ve kontrolü geliştirecek ve parlamenterlerin ve yurttaşların dikkatini çekebilecek alanları da dikkate alınmaktadır¹⁰³.

Performans denetimleri 18 ayda ve planlama, inceleme ve raporlama olmak üzere 3 aşamada yürütülmektedir. Her aşamada multidisipliner denetim ekibi; denetim planlarını ve sonuçlarını gözden geçiren ve ekibe tavsiyelerde bulunan iç ve dış uzmanlardan oluşan bir Danışma Kurulu ile birlikte çalışmaktadır. Bu Danışma Kurulları her bir performans denetimi için ayrı ayrı teşkil edilmektedir. Yürütülen performans denetimleri neticesinde hazırlanan Genel Denetçi raporları, hükümet faaliyetlerinin kalıcı ve olumlu değişimi için gerekli önerileri içermektedir. Bu bakımdan bu önerilerin hükümet tarafından arzulandığı şekilde dikkate alınıp alınmadığını tespit ve takip etmek üzere izleme denetimleri yürütülmekte ve izleme denetimi sonuçları da yıllık denetim raporu ile birlikte yayınlanmaktadır¹⁰⁴. Kurum; her yıl federal kurumlara ilişkin ortalama 30 performans denetimi yürütürken, 2010-2011 dönemi itibarıyla 26 performans denetimini tamamlamıştır (Tablo 3.2.)¹⁰⁵.

4) *Uluslararası Faaliyetler*: Sayıştay aktif biçimde Fransız Sahra-Altı ülkeleri denetim kuruluşlarının kapasite geliştirmesinde Kanada Uluslararası Kalkınma Ajansı (CIDA) ile birlikte destek sağlamaktadır. Bununla birlikte Sayıştay Uluslararası Çalışma Örgütü'nün (ILO) denetimlerini yürütürken Birleşmiş Milletler Dış Denetçiler Masası'na da hizmet vermektedir¹⁰⁶. Aynı zamanda uluslararası denetimler kapsamında Sayıştay'ın faaliyetleri; Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü ile Sivil Havacılık Örgütü gibi bazı uluslararası birimleri kapsamaktadır¹⁰⁷.

¹⁰³ Performance Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_9365.html

¹⁰⁴ Managing Performance Audits-From Planning to Reporting, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32464.pdf

Performance Audits;

Office of the Auditor General of Canada, *Performance Audit Manual*, s. 33.

¹⁰⁵ Performance Audits.

¹⁰⁶ International Activities, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_830.html

¹⁰⁷ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 180.

Tablo 3.2. Dönemlere Göre Tamamlanan Denetimler (Adet) ve Maliyetler

Denetim Türü	2007-2008		2008-2009		2009-2010		2010-2011	
	Adet	Harcama (Milyon \$)	Adet	Harcama (Milyon \$)	Adet	Harcama (Milyon \$)	Adet	Harcama (Milyon \$)
Mali Denetim	101	34,8	108	38,3	111	40	118	44
Performans Denetimi	48	39,5	32	43,7	25	42,9	26	41,2
Özel İnceleme	3	6,8	8	7,8	10	4,1	4	1,3
Toplam	152	81,1	148	89,8	146	87	148	86,5

Kaynak: Wiersema, Flaherty, s. 9-10; Sheila Fraser, James Michael Flaherty, *2009-2010 Estimates Performance Report*, Office of the Auditor General of Canada, Canada 2010, s. 8-9; Sheila Fraser, James Michael Flaherty, *2008-2009 Estimates Performance Report*, Office of the Auditor General of Canada, Canada 2009, s. 8-9; Sheila Fraser, James Michael Flaherty, *2007-2008 Estimates Performance Report*, Office of the Auditor General of Canada, Canada 2008, s. 4-16.

3.1.2.5. Denetim Kalitesini Artırmaya Yönelik Çabalar ve Sayıştay'ın Denetimi

Kanada'da, Sayıştayın çalışmalarında etkinliği artırmak ve kamu kaynak kullanımında düzenliliği ve VET'i sağlamak üzere bir takım yazılı kurallar ve standartlar geliştirilmiştir. Bunlardan en önde gelenleri “Profesyonel Denetim Standartları” ve “Değerler, Etik ve Mesleki Davranış Kuralları”dır. Parlamente'ye bağımsız ve güvenilir bilgi sunulması bakımından Kanada Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Denetim ve Güvence Standartları Kurumu tarafından hazırlanan “Profesyonel Denetim Standartları”; Sayıştay denetimlerinde asgari gerekleri tespit ederek; çalışmalarda etkinliği artırmayı hedeflemektedir¹⁰⁸. Sayıştay denetimlerinde etkinliği sağlamak üzere geliştirilen “Değerler, Etik ve Mesleki Davranış Kuralları”; gerek Genel Denetçinin gerekse Sayıştay mensuplarının denetimlerde dikkate almaları gereken asgari şartları göstermektedir¹⁰⁹.

Sayıştay denetimde etkinliği sağlamak üzere, belirli aralıklarla kendi talebi üzerine dış değerlendirmelere tabi tutulmaktadır. Bu çerçevede ilk olarak 1999 yılında bağımsız bir denetim firması; Sayıştay'ın kalite yönetim sistemini incelemiş ve sistemin etkin şekilde işlediğini tespit etmiştir. 2003 yılında yine Sayıştay'ın talebiyle

¹⁰⁸ Ensuring the Quality of Audits.

¹⁰⁹ Code of Values, Ethics and Professional Conduct.

performans denetimi uygulamaları İngiliz Sayıştay'ı tarafından yönetilen uluslararası bir ekip tarafından değerlendirilmiştir. Son olarak 2009 yılında Avusturalya Sayıştay'ı, kurumun çalışmalarını analiz etmiş ve performans denetimine yönelik kalite yönetim sisteminin uygun tasarlandığı ve performans denetimlerinin etkin şekilde işlediği sonucuna ulaşmıştır¹¹⁰. Talep üzerine yapılan değerlendirmelerle birlikte, kuruma ait mali tablolar her yıl düzenli olarak, Hazine Kurulu tarafından atanan bir dış denetçi tarafından denetlenip, denetim raporu Avam Kamarası'nda tartışmaya açılmaktadır¹¹¹.

3.1.3. ABD'de Yüksek Denetim (Government Accountability Office - GAO)

Devlet denetime ilişkin modern yaklaşımların gelişiminde önem bir yere sahip olan ABD'de devlet denetimi sorumluluğu 1921 yılına kadar Hazine tarafından yerine getirilmiştir. Ancak Birinci Dünya Savaşı yıllarında artan kamu harcamalarına ilişkin Kongre'nin bilgi ihtiyacının karşılanması¹¹² ve mali yönetimdeki dağınık yapının giderilmesi için 1921 yılında çıkarılan "Bütçe ve Muhasebe Kanunu" ile Amerikan Sayıştay'ı yasamanın teşkilat yapısı altında, bağımsız bir kurum olarak kurulmuştur¹¹³. Sayıştay, kuruluşunun ilk yıllarında yarı yasama yarı yürütme sorumluluğuna sahip bir kurum görünümüne sahipken; 1986 yılında Yüksek Mahkeme, Sayıştay'ın yürütmeden ayrı bir kurum olduğuna hükmetmiştir. Yüksek Mahkeme'nin bu tip bir karar vermesinin ardında; Komptrolör'ün Başkan tarafından atanmasına karşın, Kongre'nin ortak kararıyla görevinden alınabileceği gerçeği yatmaktaydı. Bununla birlikte yüksek mahkemenin bu kararından önce Sayıştay kendini yasamanın bir kurumu olarak tanımlamaya başlamıştı¹¹⁴. Kuruluşundan günümüze kadar pek çok değişikliğe uğrayan Sayıştay'a yönelik en önemli değişimlerden biri 2000'lerin başında yaşanmıştır. Bu itibarla 2004 yılına kadar kurumun resmi ismi; Genel Muhasebe Ofisi (General Accounting Office) iken, 2004 yılında çıkarılan "Beşeri Sermaye Reformu Yasası" ile

¹¹⁰ Ensuring the Quality of Audits.

¹¹¹ Auditor General Act, Sec. 21 (1), s. 12; Scrutinizing the Office of the Auditor General, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32467.pdf

¹¹² The History of GAO – GAO's Start, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/history/>

¹¹³ Nobuo Azuma, "Performance Measurement of Supreme Audit Institutions in 4 Anglo-Sakson Countries: Leading by Example", *Government Auditing Review*, Vol: 11, (March, 2004), s. 91; Annmarie H. Walsh, "Performance Auditing and Legislative Oversight in the Contest of Public Management Reform: The US Experience", (Ed. Organisation for Economic Co-Operation and Development-OECD), *Performance Auditing and the Modernisation of Government*, Paris 1996, s. 235; Ashley Burrowes, Marie Persson, "The Swedish Management Audit: A Precedent for Performance and Value for Money Audits", *Managerial Auditing Journal*, Vol: 15, No: 3, 2000, s. 90.

¹¹⁴ Walsh, s. 235.

Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi (Government Accountability Office) olarak değiştirilmiştir. Yasayla sadece ismi değiştirilmemiş aynı zamanda kurum federal çalışanlar ödeme sisteminden ayrılmış; çalışma performansına önem veren bir tazminat sistemi kurulmuş; çalışanların kurumdan ayrılmaları halinde bu kişilere ödeme yapma konusunda Sayıştay’a kalıcı bir yetki verilmiş; özel sektör kuruluşlarıyla değişim programlarını yürütmek üzere Sayıştay yetkilendirilmiştir¹¹⁵. 50 eyaletten oluşan ABD’de Federal Sayıştay’a ilave olarak, her bir eyalet bünyesinde bir yüksek denetim kurumu da bulunmaktadır¹¹⁶.

3.1.3.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Sayıştay bir yasama kurumu olarak, yürütme için geçerli olan pek çok yasadın muaf olsa da faaliyetleri esnasında pek çok yasa hükmüne göre hareket etmektedir¹¹⁷. Bu çerçevede faaliyetleri esnasında en sık kullandığı ve atıf yaptığı yasalar Federal Yöneticilerin Dürüstlük Yasası, Devlet Performansı ve Sonuçları Yasası, Federal Mali Yönetimi Geliştirme Yasası’dır¹¹⁸. Bu yasalara ilave olarak özellikle, 1921 yılında kabul edilen ve çeşitli dönemlerde değişikliğe uğrayan Bütçe ve Muhasebe Yasası, Sayıştay’ın aynı zamanda kuruluş yasası olup, kuruma her bir federal kaynağın nasıl kullanıldığını araştırma yönünde geniş bir yetki vermektedir¹¹⁹. Son zamanlarda kabul edilen Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi (Sayıştay) Yasası da kurumun dayandığı yasal düzenlemeler arasına girmiştir. 2008 yılında kabul edilen bu yasa ile Sayıştay bünyesinde bağımsız iç denetimi yürütmek üzere Başmüfettişlik Ofisi kurulmuştur¹²⁰.

Amerikan anayasasında Sayıştay’a ilişkin kesin bir hüküm bulunmamakla beraber; Anayasa’da “*Yasanın verdiği harcama yetkileri olmadan hazineden para çekilemeyecek ve kamu gelir ve giderlerinin düzenli bir raporu yayınlanacaktır*”¹²¹, ifadesi ile Sayıştay’ın Kongre’ye yönelik raporlama görevine işaret edilmektedir. Nitekim Sayıştay’ın görevlerine ilişkin kısımda da görüleceği üzere Amerikan

¹¹⁵ Our Name, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/namechange.html>

¹¹⁶ Köse, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, s. 163.

¹¹⁷ United States Government Accountability Office, *Stratejik Plan: Serving the Congress and the Nation 2010-2015*, s. 5, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/new.items/d10559sp.pdf>

¹¹⁸ GAO, *Summary of GAO’s Performance and Accountability Report: Fiscal Year 2011*, s. 5, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/assets/590/587949.pdf>

¹¹⁹ The History of GAO – GAO’s Start.

¹²⁰ Government Accountability Office Act of 2008, Sec. 5 – Inspector General, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-110publ323/pdf/PLAW-110publ323.pdf>

¹²¹ *Açıklamalı Amerika Birleşik Devletleri Anayasası*, Birleşik Devletler Tanıtma Dairesi, USA 1987, Madde I – Bölüm 9 (7), s. 31.

Sayıştay'ı; kamu gelir ve giderlerinin gerek Kongre gerekse kamuoyu tarafından takip edilebilmesi için düzenli olarak raporlar hazırlamaktadır. Anayasada Sayıştay'a ilişkin, bu tip zımnen bir atıf söz konusu olsa da Anayasa'da açık bir biçimde zikredilmemesi nedeniyle kurumun anayasal bir kurum olduğunu söylemek mümkün değildir.

3.1.3.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

ABD Sayıştay'ı Komptrolör denen bir yetkili tarafından yönetilmektedir. Federal devletin bir parçası¹²² olan Komptrolör'ün atanmasına ilişkin usul Anayasa'da *"Başkan... Birleşik Devletler'in bu Anayasa'nın öngörmediği ve yasalarla kurulacak makamları için bütün görevlileri önerecek ve Senato'nun tavsiyesi ve rızası ile bunların atamalarını yapacaktır"*¹²³ denilmek suretiyle zımnen tespit edilmiştir. Bu çerçevede Sayıştay'ın başı olan Komptrolör; Kongre tarafından hazırlanan bir aday listesi içerisinden, Başkan tarafından 15 yıllık bir dönem için atanmaktadır. Aday listesi Senato, Temsilciler Meclisi ve her iki büyük siyasi parti üyelerinden oluşan bir kongre komisyonu tarafından hazırlanmaktadır. Atamada Başkan tek başına yetkili olmayıp; seçilen kişinin atamasının Kongre tarafından onaylanması gerekir¹²⁴. Komptrolör'ün görevden alınmasında Başkan'ın herhangi müdahalesi söz konusu olmayıp, bu yetki yalnızca yasamanın uhdesindedir. Komptrolör'lük görevini üstlenen kişi; görev süresi sona erdikten sonra tekrar Sayıştay'da ne Komptrolör ne de başka bir sıfatla görev alamayacağı gibi, bu kişinin diğer herhangi bir federal kurumda da görev yapması mümkün değildir. Komptrolör dışında diğer tüm görev pozisyonları, rekabetçi liyakat esasına göre doldurulurken, bu görevliler diğer tüm devlet memurlarının sahip olduğu korumaya ve haklara sahiptir¹²⁵. Multidisipliner bir personel yapısına sahip olan Sayıştay'da; iktisat, mühendislik, hukuk, aktüerya ve bilgisayar uzmanlığı, sağlık ve ulusal güvenlik gibi spesifik konularda uzman 3.134 kişi görev yapmaktadır¹²⁶.

Kurum bünyesinde Genel Komptrolör'ün yönettiği ofisle birlikte; Baş Hukuk Müşavirliği ve Başmüfettişlik Ofisleri bulunmaktadır. Baş Hukuk Müşavirliği; kamu

¹²² Michael McCrae, Henni Vada, "Performance Audit Scope and the Independence of the Australian Commonwealth Auditor-General", *Financial Accountability and Management*, Vol: 13, No: 3, (August, 1997), s. 222.

¹²³ *Açıklamalı Amerika Birleşik Devletleri Anayasası*, Madde II – Bölüm 2 (2), s. 35.

¹²⁴ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 82.

¹²⁵ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 82.

¹²⁶ David M. Walker, "GAO Answers the Question: What's in a Name?", *Roll Call*, 19 July 2004, s. 1, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/rollcall07192004.pdf>

GAO at a Glance, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/ggglance.html>

faaliyetlerinin VET kriterlerine uygun şekilde yürütülebilmesi için geniş çerçeveli hukuk hizmeti sunmaktadır. Bu çerçevede müşavirlik; kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin yasaların, devlet program ve faaliyetlerinin yorumlanmasında Kongreye, federal kurumlara ve Sayıştay denetçilerine yardımcı olmaktadır¹²⁷. 2008 tarihli Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi Yasası ile kurulan Başmüfettişlik Ofisi, Sayıştay’da otokontrolü sağlamak üzere oluşturulmuş bağımsız bir yapılanmadır. Bu çerçevede söz konusu Ofis; bağımsız olarak Sayıştay programlarını ve faaliyetlerini değerlendirip denetlerken aynı zamanda kurumun VET kriterlerine uygun çalışmasını teşvik etmek için önerilerde bulunmaktadır. Başmüfettiş doğrudan Komptrolör tarafından atanırken, yine aynı kişi tarafından görevinden alınabilmektedir¹²⁸.

3.1.3.3. Yasama ve Yürütmeyle İlişkileri

Sayıştay’ın yasama ve yürütme ile olan ilişkisi, Amerikan hükümet sisteminin karmaşık yapısının kavranmasıyla anlaşılabilir. Bu itibarla ABD Anayasası’nın Madde 1–Bölüm 1’e göre; bikameral yapıya sahip yasama Kongre tarafından, yürütme Başkan tarafından temsil edilmektedir¹²⁹. Yürütmenin başı, aynı zamanda Devlet Başkanı sıfatına da sahip olan Başkan’dır. Başkan doğrudan halkoyu ile göreve geldiği için, yasamaya karşı siyasi sorumluluğu yoktur¹³⁰. Kongre’nin temel fonksiyonu; yasama faaliyetlerini yürütmek olup, bu fonksiyonuna ilave olarak denetleme yetkisi de bulunmaktadır. Bu çerçevede Kongre; daimi komiteler, özel görevli komiteler ve Senato’nun ve Temsilciler Meclisi’nin oluşturduğu ortak komiteler vasıtasıyla çeşitli konularda denetim ve incelemeler yapmaktadır. Federal kurumların performansının değerlendirilmesi de bu incelemeler arasında yer almaktadır¹³¹.

Sayıştay, Kongre’de Kamu Hesapları Komitesine eşdeğer bir komite olmaması nedeniyle, yasamayla ilişkilerini diğer ofis tipi Sayıştaylardan farklı olarak çeşitli Senato ve Temsilciler Meclisi komiteleri ve bunların muhalefet veya iktidar üyeleri

¹²⁷ Office of the General Counsel, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/workforce/ogc.html>

¹²⁸ Government Accountability Office Act of 2008, Sec. 5 – Inspector General; Office of the Inspector General, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/workforce/ig.html>

¹²⁹ *Açıklamalı Amerika Birleşik Devletleri Anayasası*, s. 19.

¹³⁰ Tunç, Yavuz, s. 11; Günsev Evcimen, “Başkanlık Hükümet Sistemi: ‘Ratio Politica’sı ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 47, Sayı: 1, 1998, s. 318; *Açıklamalı Amerika Birleşik Devletleri Anayasası*, Madde II – Bölüm 1, s. 33.

¹³¹ Muammer Türker, “Amerika Birleşik Devletleri Yönetim Sistemi”, (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003, s. 456-457.

aracıyla kurmaktadır. Bu durum; Sayıştay'ın komitelerle olan ilişkilerinin belirsizleşmesine neden olurken, kurumun politize olması ve tarafsızlığını yitirmesi riskini de beraberinde getirmektedir¹³². Buna karşın Sayıştay Kongre'de, işlevsel olarak Kamu Hesapları Komitesine en yakın olan iki komiteyle yakın ilişki içerisinde. Bunlar: Senato "Hükümet İşleri Komitesi" ve Temsilciler Meclisi "Hükümet Reform Komitesi" dir. Bu iki komite Sayıştay'ı denetlemekten ve denetim raporlarını kabul etmekten sorumludur. Ancak önemle belirtmek gerekir ki bu komitelerin Kongre bünyesindeki diğer komitelere kıyasla herhangi bir özel yetkisi yoktur. Hatta bu komiteler Sayıştay'ı denetleme yetkisini dahi, devlet bütçesini kontrol eden ve düzenli olarak bütçe ödenekleri değiştirme yetkisine sahip olan Senato ve Temsilciler Meclisi'nin "Ödenek Komiteleri" ile paylaşmaktadır¹³³.

Kurum yürütmeden tamamen bağımsız olup, bu durum gerek idari gerekse siyasi manada teamüllerle güvence altına alınmıştır. Örneğin, Sayıştay'ın bütçe teklifi hiçbir değişikliğe uğramadan, Bütçe ve Yönetim Ofisi tarafından hazırlanan Başkanlık bütçe teklifi içerisinde yer almaktadır¹³⁴. Sayıştay'ın yürütme karşısındaki bağımsızlığı güvence altına alınmış olmakla birlikte, Sayıştay'ın da yürütmeye müdahalesi önlenmiştir. Nitekim Sayıştay'ın yürüttüğü denetimler neticesinde hazırladığı raporlarla yönelttiği tavsiyelere uyup uymama konusunda denetlenen kurum tamamen serbesttir¹³⁵. Aksi bir durum; yasamanın Sayıştay vasıtasıyla, yürütmenin faaliyetlerine müdahalesi anlamına geleceğinden; sert güçler ayrılığı ilkesinin uygulandığı Amerikan hükümet sistemi bu tip bir uygulamaya izin vermemektedir

3.1.3.4. Görevleri

Sayıştay'ın temel görevi devlet harcamalarını ve gelirlerini denetlemek ve değerlendirmektir¹³⁶. Bu çerçevede Sayıştay, mali ve performans denetim, program ve teknoloji değerlendirmesi ve politika analizleri görevlerini yürütmektedir¹³⁷. Denetimlere; Kongre'nin herhangi bir üyesinin özel denetim talebi üzerine veya

¹³² OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 38-82.

¹³³ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 84.

¹³⁴ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 82.

¹³⁵ Azuma, "Performance Measurement of Supreme Audit Institutions in 4 Anglo-Sakson Countries: Leading by Example", s. 91.

¹³⁶ "Country Appendices", s. 101; Nath, Peursem, Lowe, s. 3.

¹³⁷ United States Government Accountability Office, *Strategic Plan: Serving the Congress and the Nation 2010-2015*, s. 3.

Komptrolör'ün onayı ve Sayıştay'ın inisiyatifi ile başlanabilmektedir. Denetim başlatılmadan önce, aşağıdaki usullerden bir veya birkaçı izlenir:

- i. Kongre'nin bütün halinde veya iki meclisten birinin görevlendirmesiyle;
- ii. Senato veya Temsilciler Meclisi tarafından Komptrolöre gönderilen mektupla;
- iii. Bir mektup veya bir komite raporu sunumu şeklinde bir Senato veya Temsilciler Meclisi komitesinin Başkanı veya kıdemli muhalefet üyesinin talebiyle;
- iv. Komptrolör'e tek bir Kongre üyesinden gelen mektupla;
- v. Sayıştay personelinin girişimiyle¹³⁸.

Denetimin başlatılmasına ilişkin usullerin çokluğuna rağmen, denetimlerin % 90'ı komite başkanlarının talebi üzerine yapılmaktadır. Bu bilgiler ışığında Amerikan Sayıştay'ı devlet denetimi çerçevesinde, Sarı Kitap'ta geçtiği şekliyle; mali denetimi ve performans denetimini yürütmektedir¹³⁹.

1) *Mali Denetim*: Mali denetimler; biri kurumların mali tablolarının mali raporlama çerçevesine uygunluğu hakkında görüş sağlamak üzere yapılan *Mali Tablo Denetiminden*; diğeryse hesaplara ve mali tablolara ilişkin görüş oluşturmak için yeterli ve uygun kanıtın elde edilmesi, hükümet programlarının uygunluğunun denetlenmesi şeklinde yürütülen *Diğer İlgili Mali Denetimlerden* oluşmaktadır¹⁴⁰. Mali denetimlerle mali yönetimin daha saydam hale getirilmesi ve sürdürülemez maliye politikalarına ilişkin doğru ve kesin bir raporlamanın tesis edilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır¹⁴¹.

2) *Performans Denetimi*: ABD'nin kamu yönetimine ve hizmet sunumuna yaklaşımı, zaman içerisinde pek çok liberal demokrasi tarafından da benimsenmiştir. Temel amacı kamu hizmetlerinin en verimli, etkin ve tutumlu şekilde yerine getirilmesi olan Amerikan yönetim sistemi¹⁴², bu yaklaşımını denetim anlayışına da yansıtmıştır. Nitekim performans denetimi dünyada 1970 sonrasında kurumsal bir uygulama haline gelmiş olmasına karşın, bu denetimin ilk öncüleri ABD ile İsveç olmuştur¹⁴³. ABD Sayıştay'ı; tarihi altyapı bakımından performans denetimi ve kamu sektöründe

¹³⁸ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 84.

¹³⁹ "Country Appendices", s. 101; Burrowes, Persson, s. 90.

¹⁴⁰ United States Government Accountability Office, *Government Auditing Standards: 2011 Revision*, USA December 2011, s. 14-15.

¹⁴¹ GAO, *Performance and Accountability Report: Fiscal Year 2011*, s. 87, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/assets/590/586262.pdf>

¹⁴² Türker, "Amerika Birleşik Devletleri Yönetim Sistemi", s. 453.

¹⁴³ McCrae, Vada, s. 204.

verimlilik ve etkinlik ihtiyacı konusunda tecrübe sahibi bir yapıdır. Bu tecrübenin altında “Daha az parayla daha iyi çalışan bir hükümet” yaklaşımı yatmaktadır¹⁴⁴. Bu çerçevede günümüzde performans denetimi konusunda en gelişmiş uygulamalardan birini temsil eden ABD’de bu tip bir denetimin ihtiyaç olarak algılanması ve tecrübe edilmesi II. Dünya Savaşı sonrasına dayanmaktadır. Bu bakımdan performans denetimine ilişkin ilk tecrübe ABD’de devlet işletmelerine yönelik düzenlemeyle edinilmiştir. Nitekim II. Dünya Savaşı sonrasında Kongre İnceleme Komitesi; Sayıştay’ın devlet işletmelerini de denetleyeceğine, bu denetimlerin de mali yönetimin ve iç kontrollerin etkinliğinin denetimi şeklinde yürütüleceğine karar vermiştir. Bu çerçevede 1945 yılında kabul edilen Devlet İşletmeleri Kontrol Kanunuyla; Federal işletmelerin zorunlu performans denetimine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır¹⁴⁵.

1960-1980 döneminde Sayıştay, mali yönetimde performans yönetimi ve denetiminin kurulmasında önemli katkıda bulunmuştur. Nitekim Komptrolör, Sayıştay’ın kamu faaliyetlerinin yasallığı üzerine odaklanan denetim yaklaşımını; faaliyetlerin performansını değerlendirme yönüne çevirmiştir. Bu dönemde hazırlanan ve daha sonra adı Sarı Kitap olarak değiştirilen “Devlet Kurumlarının Programlarının, Faaliyetlerinin ve İşlemlerinin Denetimi Standartları” yayınlanarak, Sayıştay’ın kamu sektöründe etkinliği araştıran bir gözetim kurumu olduğu ilan edilmiştir¹⁴⁶. 1970-1980 döneminde performans denetimini etkin şekilde yürütebilmesi için Sayıştay yeniden yapılandırılmış ve kurum bünyesinde özel bölümler kurulmuştur. 1977 yılında kabul edilen Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Kanunu, performans denetiminin gelişimini güçlendirmiştir. Zira bu yasayla Sayıştay’a; yurtdışı mali işlemlerle ilgilenen siyasi kampanyaların, partilerin ve diğer hükümet kurumlarının yönetimini, idaresini ve finansmanını performans denetimine tabi tutma yetkisi verilmiştir¹⁴⁷.

ABD’de Sayıştay tarafından performans denetimleri yürütülürken üç temel süreç izlenmektedir. Bunlar performans denetimine ilişkin uzun vadeli stratejik plan, performans planı, performans ve hesap verme sorumluluğu raporu süreçleridir. Stratejik plan 6 yıllık bir dönemi kapsarken, her iki yılda bir revizyona tabi tutulmaktadır. Performans planı; 1993 tarihli Devlet Performans ve Sonuçları Yasasına dayanılarak bir

¹⁴⁴ Burrowes, Persson, s. 89.

¹⁴⁵ Nath, Peursem, Lowe, s. 3-21.

¹⁴⁶ Nath, Peursem, Lowe, s. 14-15.

¹⁴⁷ Nath, Peursem, Lowe, s. 21-23-24.

mali yıl için hazırlanmaktadır. Stratejik plan ve performans planına göre yürütülen performans denetimi bulgularını ve tavsiyelerini içeren Performans ve Hesap Verme Sorumluluğu Raporu da yine aynı kanuna dayanılarak mali yılın bitiminden hemen sonra Kongreye sunulmaktadır¹⁴⁸. Kanada Sayıştay'ında olduğu gibi performans denetimlerini yürüten denetim ekipleri, multidisipliner bir teknik ekip tarafından desteklenmektedir. Diğer bir ifadeyle Sayıştay tarafından yürütülen performans denetimi çalışmaları; araştırma yöntemleri, istatistik, ekonometrik modelleme, bilgi teknolojileri gibi teknik disiplinlerden uzmanlar tarafından desteklenmektedir¹⁴⁹.

İngiltere, Kanada ve Avustralya örneklerinde olduğu gibi; Sayıştayın hazırladığı performans denetimi raporları, kurumun Kongre'ye karşı resmi raporlama görevinin bir parçası olmasına karşın, yıllık denetim raporundan bağımsızdır¹⁵⁰. Amerikan demokrasisi içerisinde önemli bir yere sahip olan Sayıştay; Kongre'nin devlet faaliyetlerini, programlarını ve gelirlerini VET kriterlerine uygun olarak değerlendirmesine imkân vermektedir. Bu bakımdan Kongre, Sayıştay'ın hazırladığı performans denetimi raporlarına dayanarak, gerek kamu kaynaklarının kullanımını gerekse kamu sektörünün performansını sorgulama imkânına kavuşmaktadır. Dolayısıyla yürütmenin bu raporlara bağlı olarak yasamadan gelecek sorulara cevap verebilmesi için, söz konusu raporlara güvenmesi gerekmektedir. Gerek yasama üyelerinin gerekse yürütmenin, performans denetimi raporlarına olan bu güveni, Komptrolör'ün geleneksel denetimin kapsamını performans denetimine doğru genişletmesi yönünde ona güç vermiştir¹⁵¹.

ABD Sayıştayı Etkinlik, Program Verimliliği ve Performans Yönetimi Kapasite Denetimi şeklinde yürüttüğü (Tablo 1.1.) performans denetimi konusunda yetkin personelinden aldığı güçle, yılda yaklaşık 1.000'in üzerinde performans denetimi çalışması yaparken, 800'e yakın performans denetimi raporu hazırlamaktadır¹⁵².

¹⁴⁸ Azuma, "Performance Measurement of Supreme Audit Institutions in 4 Anglo-Sakson Countries: Leading by Example", s. 91-92.

¹⁴⁹ Peer Review Report-April 2005, *International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office*, Ottawa 2005, s. 3.

¹⁵⁰ Nath, Peursem, Lowe, s. 8.

¹⁵¹ Nath, Peursem, Lowe, s. 19.

¹⁵² Carlos Alvarez-Antolinez, *Leadership, Structures and Accountability in the Public Service*, Institute of Public Administration, Dublin 2007, s. 105; Azuma, "The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend", s. 88.

3) *Diğer Görevleri:* Kurumun denetim ve değerlendirmelere ilişkin görevlerine ilave olarak diğer pek çok alanda sorumlulukları bulunmaktadır¹⁵³. Bu çerçevede kurum; bütçenin hazırlanmasından sorumlu olan, bürokrasinin kontrolü ve mali koordinasyonunda önemli yere sahip olan Bütçe ve Yönetimi Ofisi¹⁵⁴ ile birlikte Federal Devletin tamamı için denetim standartlarını belirlemektedir. Bunula birlikte kurum; yürütme tarafından kullanılan muhasebe sistemlerini ve kontrollerini değerlendirme; Federal Yönetim, Federe ve Yerel Yönetimler için genel kabul görmüş denetim standartlarını yayınlama; kamu gelirlerini ve harcamalarını ilgilendiren konularda raporlarla yasal kararları çıkarma görevlerini de yürütmektedir¹⁵⁵. Bu görevlerinin tamamlayıcı olarak kurum; yürütmenin hazırladığı bütçelerin uygunluğu üzerine görüşünü bildirmek suretiyle bütçe sürecine aktif şekilde katılmaktadır. Fakat Sayıştay'ın devlet bütçesi üzerine yorumsal görüşleri, bir norm istisnası niteliğinde olup; bu istisna da kamu kurumlarının belirlenmiş politikalarının uygunluğunu ve performansını inceleme asli görevinin doğal bir uzantısıdır¹⁵⁶.

Kurum, denetimler ve değerlendirmeler ile belirli sorunların Kongre tarafından anlaşılmasında; Federal Devlet düzeyinde yönetim reformu ihtiyacının belirlenmesinde ve yorumlanmasında destek sağlamaktadır. Bu itibarla kurum Kongreye, tasarruf ve borç krizlerine ilişkin sorunlar hakkında tavsiyelerde bulunurken; kamu reformu çerçevesinde “Finansal Direktör Yasası” ve “Devlet Performans ve Sonuçları Yasası” gibi geniş kapsamlı ve önemli yasaların hazırlanmasında katkıda bulunmuştur¹⁵⁷.

Kurum, ABD'nin dünyadaki yeri ve karşılaştığı güçlükleri ve yeni eğilimleri; mevcut politika yollarının uzun vadeli sonuçlarını daha iyi anlaması için Kongre üyelerine yardımcı olmaktadır. Nitekim Sayıştay politika yapımcıların, 30-40 yıl öteyi görmesini; çeşitli politikaların ve programların zaman içinde, sınır ötesinde doğrudan ve dolaylı olarak nasıl etkiler yaratacağını anlamasını sağlamaya çalışmaktadır. Bu itibarla Sayıştay “21. Yüzyılın Zorlukları” adlı bir rapor hazırlamıştır. Söz konusu rapor ile Sayıştay mevcut hükümet politikaları, programları ve operasyonel uygulamaları hakkında bir dizi inceleme sorusu hazırlamış ve bu sorularla söz konusu politikaların,

¹⁵³ “Country Appendices”, s. 101.

¹⁵⁴ Türker, “Amerika Birleşik Devletleri Yönetim Sistemi”, s. 459-469.

¹⁵⁵ “Country Appendices”, s. 101.

¹⁵⁶ Tripathi, s. 96.

¹⁵⁷ “Country Appendices”, s. 101.

programların ve uygulamaların iş gücü piyasalarını, yaşam beklentilerini, ulaşım sistemlerini, güvenlik stratejilerini ve benzeri hususları ne denli yansıttığını ve etkilediğini tespit etmeye çalışmıştır¹⁵⁸. Tüm bu bilgiler ışığında Sayıştay; temel görevi olan denetim yanında, danışmanlık görevlerini de yerine getirmektedir.

3.1.3.5. Denetim Alanı (Kapsamı)

Sayıştay geniş bir çalışma alanına ve sorumluluğa sahiptir. Nitekim kurumun sorumlulukları; Federal programların ve kurumların mali, performans ve yönetim denetimlerini gerçekleştirmek ve politika analizlerini yapmak; bunlara ilişkin hukuki görüş sağlamak ve ihalelerin reddini teklif etmektir¹⁵⁹. Sayıştay'ın bu geniş sorumluluk ağına bağlı olarak denetim alanı da spesifik sınırlamalardan uzak tutulmak suretiyle oldukça geniş tutulmuştur. Nitekim Genel Komptrolör David Walker; “GAO’nun çalışmaları Federal Devletin dünyanın herhangi bir yerinde yaptığı veya yapmayı düşündüğü her şeyi kapsamaktadır¹⁶⁰,” demek suretiyle kurumun denetim kapsamının ne denli geniş olduğunu ortaya koymuştur. Bu bakımdan Sayıştay; kamu sektörü alanında sigorta, kamu güvenliği, satın alma ve sözleşme yönetimi, program verimliliği ve etkinliği, iş süreçleri ve yönetimi üzerine denetimler yapıp değerlendirmelerde bulunmaktadır¹⁶¹. Bu çerçevede federal hükümet kurumlarının siyasi parti ve kampanyalarının denetimini gerçekleştiren Sayıştay, II. Dünya Savaşı sonrasında kamu sermayeli şirketlerin yönetim denetimini de üstlenmiştir¹⁶².

2011 yılı itibariyle Sayıştay’ın faaliyetleri neticesinde; 45,7 milyar dolar tasarruf sağlanmıştır (Tablo 3.3)¹⁶³. Sayıştay’ın görevlerine ilişkin kısımda da değinildiği üzere, kurumun görevleri yalnızca federal hükümetin faaliyetlerini denetlemek olmayıp aynı zamanda Kongreye yönelik pek çok danışmanlık faaliyetini de yürütmektedir. Bu çerçevede yine 2011 yılı itibariyle 1.318 işlem (Tablo 3.3) gerçekleştiren kurum, bu işlemlerinin % 3’ünü kamu sigortasına, % 32’sini kamu güvenliğine, % 9’unu kamu

¹⁵⁸ Helen Hsing, *10th Assembly and 3th Symposium on “The Role of Audit in Promoting Government Accountability”*: 11-15 September 2006 – Shanghai China, Erişim tarihi: 18 Haziran 2011, http://www.asosai.org/activities/assembly_agenda.jsp?idx=87

¹⁵⁹ United States Government Accountability Office, *Performance and Accountability Highlights: Fiscal Year 2006*, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/new.items/d073sp.pdf>

United States Government Accountability Office, *Fiscal Year 2012 Performance Plan*, s. 10, Erişim tarihi: 24 Şubat 2012, <http://www.gao.gov/new.items/d11343sp.pdf>

¹⁶⁰ Walker, s. 1.

¹⁶¹ United States Government Accountability Office, *Government Auditing Standards: 2011 Revision*, s. 28.

¹⁶² Nath, Peursem, Lowe, s. 14.

¹⁶³ United States Government Accountability Office, *Government Auditing Standards: 2011 Revision*, s. 2.

ihalelerine, % 3'ünü vergi yönetimine, % 13'ünü program verimliliğine ve etkinliğine ve % 40'ını da iş süreçlerine ve yönetimine yönelik gerçekleştirmiştir.

Tablo 3.3. Dönemlere Göre Yürütülen Faaliyetler (Adet) ve Ekonomik Büyüklükler

Dönem	Yürütülen Faaliyet Sayısı (Adet)	Sayıştay'ın Bütçeden Aldığı Pay (Milyon \$)	Sağlanan Tasarruf (Milyar \$)
2006	1,342	488,4	51
2007	1,354	491,7	45,9
2008	1.398	508,8	58,1
2009	1.315	563,6	43
2010	1.361	581,7	49,9
2011	1.318	573,7	45,7

Kaynak: GAO, *Summary of GAO's Performance and Accountability Report: Fiscal Year 2011*, s. 2-23, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/assets/590/587949.pdf>

3.1.3.6. Denetim Kalitesini Artırmaya Yönelik Çabalar ve Sayıştay'ın Denetimi

Sayıştay, etkin bir muhasebe sisteminin tesisi için güçlü bir devlet denetiminin gerekliliğinden yola çıkarak; devlet denetimine ilişkin temel standartları belirleyen ilk ismi “Genel Kabul Görmüş Devlet Denetim Standartları (GAGAS)¹⁶⁴” olan “Sarı Kitap” adlı bir rehber yayınlamıştır. Bu rehber, denetimlere ilişkin temel standartları belirlerken, devlet denetçilerinin sahip olması gereken mesleki nitelikleri de tarif etmektedir. Bu rehber ilk hazırlandığı tarihten (1972 yılından) günümüze kadar; denetim mesleği ve faaliyetinin çağdaş kamusal ihtiyaçları karşılayabilmesi amacıyla, hükümet, özel muhasebe firmaları ve üniversiteler gibi kesimlerden uzman tavsiyeleriyle pek çok defa güncellenmiştir¹⁶⁵.

Denetimlerde etkinliği artırmak amacıyla; kalite kontrol sistemlerinin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını ve faaliyetlerini etkin şekilde yürütüp yürütmediğini tespit etmek üzere Sayıştay her üç yılda bir bağımsız dış denetime tabi tutulmaktadır. Bu denetimler 2004, 2007 ve 2010 yıllarında, çeşitli Sayıştaylardan oluşan uluslararası bir denetim ekibi tarafından yürütülmüştür¹⁶⁶. Sayıştay'ın performans denetimi uygulamaları; 2004 yılında, aralarında Kanada, Avustralya, Güney Afrika, Meksika, Hollanda, Norveç ve İsveç Sayıştaylarının ve 2007 yılında aralarında Kanada, Avustralya, Hollanda ve İngiltere Sayıştaylarının yer aldığı uluslararası bir denetim

¹⁶⁴ Burrowes, Persson, s. 90.

¹⁶⁵ Hsing.

¹⁶⁶ Peer Review, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/review.html>

ekibi tarafından denetlenmiştir. Bu denetimler sonucunda Sayıştay'ın performans denetimi uygulamasını yönetmek için kurduğu kalite güvence sisteminin uygun şekilde tasarlanıp etkin şekilde işlediği belirtilmiştir¹⁶⁷. 2005 yılında Sayıştay'ın mali denetim sistemini yönetmek için kurduğu kalite güvence sistemine yönelik KPMG adlı uluslararası yeminli mali müşavirlik firması tarafından yapılan dış denetim sonucunda; Sayıştay'ın teşkilat yapısının, politikalarının ve süreçlerinin profesyonel standartlara uygun olarak tasarlandığı belirtilmiştir¹⁶⁸. Sayıştay'ın son bağımsız dış denetimiye 2010 yılında Norveç, Kanada, İsveç, Hollanda ve İngiltere Sayıştaylarında oluşan bir ekip tarafından yapılmıştır. Bu denetim, kurumun hem mali denetim hem de performans denetimi uygulamalarına yönelik yapılırken; varılan sonuç 2004 ve 2007 yıllarında yapılan denetimlerle aynı olmuştur¹⁶⁹.

3.1.4. Avustralya'da Yüksek Denetim (Australian National Audit Office- ANAO)

Amerikan ve İngiliz devlet sistemlerinden etkilenen Avustralya; denetim alanında yeni gelişimleri sistemine uyarlamak suretiyle dünyada devlet denetimi alanında görüşlerine itibar edilen bir ülke haline gelmiştir. Denetim alanında bu önemli mesafenin kat edilmesinde; 1980'lerin başlarında başlattığı Kamu Hizmet Reformu'yla, merkeziyetçi, bürokratik ve kapalı bir kamu yönetiminden; saydam, âdem-i merkeziyetçi, hesap verebilen ve kamu işletmeciliği anlayışına dayanan yönetime geçilmesi etkili olmuştur. Aslında geçmişi 1970'lere dayanan ve tüm kamu sektörünü kapsayan bu uzun soluklu reformun başarılı sonuç vermesinde; iktidar değişikliğinin yaşandığı dönemlerde dahi reformların kesintiye uğramadan devam ettirilmesi, sistematik ve hızlı şekilde yürütülmesi etkili olmuştur¹⁷⁰. Bu reformlar devam eden senelerde de sürdürülmüş ve 1999 yılında çıkarılan Kamu Hizmet Yasasıyla; bürokrasi üzerinde yasama kontrolü artırılırken, kamuda hesap verme sorumluluğunu geliştirmek için pek çok düzenleme yapılmıştır. Sürdürülen kamu reformu neticesinde; performansa dayalı ücrete ve program bütçe sistemine geçilmiş; kamu hizmetleri özel sektör

¹⁶⁷ Peer Review Report-April 2005, s. 1; Peer Review Report-May 2008, *International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office*, Ottawa 2008, s. 1.

¹⁶⁸ KPMG, *Peer Review of GAO Financial Audit Engagements*, KPMG LLP, Washington 2005, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, http://www.gao.gov/about/financial_audits_peerreview_report_20052005.pdf

¹⁶⁹ International Peer Review of the Performance and Financial Audit Practices of the United States Government Accountability Office, September 2011, s. 3-10, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/internationalpeerreviewrpt2011.pdf>

¹⁷⁰ Mehmet Cangir, "Avustralya Yönetim Sistemi", (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003, s. 381-403.

rekabetine açılmış; Mali Yönetim ve Hesap Verebilirlik Yasası kabul edilmiştir¹⁷¹. Bu bilgiler ışığında Sayıştay'ın tarihi gelişimini, yapılanışını, görev ve sorumluluklarını, kamu sektörü performans anlayışı çerçevesinde değerlendirmek doğru olacaktır.

1901 yılında Melbourne'da toplanan ilk Commonwealth Parlamentosu, ulusal hükümete ilişkin zorunlu kurumların acilen kurulmasını kararlaştırmış ve bu anlayış çerçevesinde 1901 yılında kabul edilen Denetim Yasası ile Sayıştay kurulmuştur¹⁷². Yasada yer alan hükümler, Sayıştay'ın büyük ölçüde modern yüksek denetim ilkelerine dayandığına işaret etmektedir. Nitekim bu yasayla Genel Denetçiye; kamu sektörüne ait her hesabı, mali tabloyu ve mal varlığını inceleme ve denetleme yetkisi verilmiştir. Yasayla Genel Denetçi'nin, raporlama görevine de yer verilirken; mali yılın sona ermesinde sonra Haznedar'ın mali tablolarına ilişkin Parlamenteoya yıllık rapor vereceği, aynı zamanda kendi tespit ettiği diğer hususlar hakkında Parlamenteoya özel raporlar hazırlayacağı hüküm altına alınmıştır¹⁷³. 1970'lerin ortalarında başlatılan reformların bir gereği olarak, söz konusu yasanın kamu sektöründe VET kriterlerini sağlamada yetersiz kalması nedeniyle 1997 yılında Genel Denetçi (Sayıştay) Yasası'nın kabulü ile Denetim Yasası yürürlükten kalkmıştır. Söz konusu yasayla kurumun yetkileri ve bağımsızlığı güçlendirilirken, Genel Denetçi de parlamentonun bir memuru haline getirilmiştir¹⁷⁴.

3.1.4.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Günümüzde kurumun yasal çerçevesini; 1997 tarihli Genel Denetçi Yasası, Mali Yönetim ve Hesap Verme Sorumluluğu Yasası ve Federal Kurumlar ve Şirketler Yasası oluşturmaktadır. *Genel Denetçi Yasası*, Sayıştay'ın kuruluşunu ve Genel Denetçinin görevlerini ve yetkilerini düzenlemek; *Mali Yönetim ve Hesap Verme Sorumluluğu Yasası*, Federal kaynakların doğru şekilde kullanımını ve yönetimini sağlamak; *Federal Kurumlar ve Şirketler Yasasıysa*, eyalet yetkilileri ile şirketleri için raporlama esaslarını, hesap verme sorumluluğu ve diğer kuralları tespit etmek için hazırlanmıştır¹⁷⁵.

¹⁷¹ Cangir, s. 404.

¹⁷² John Wanna, Christine Ryan, Chew Ng, *From Accounting to Accountability: A Centenary History of the Australian National Audit Office*, Allen & Unwin, Sydney 2001, s. 6-7.

¹⁷³ Wanna, Ryan, Ng, s. 10.

¹⁷⁴ McCrae, Vada, s. 204; History of the ANAO, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.anao.gov.au/About-Us/History-of-the-ANAO>

¹⁷⁵ Legislation, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.anao.gov.au/About-Us/Legislation>

Auditor-General Act 1997: Act No: 151 of 1997 (amendments up to Act No: 190 of 2011), s. 2, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, www.comlaw.gov.au

Anayasa’da Sayıştay’a ilişkin hüküm bulunmamakla beraber, Kolonyel dönemden gelen anlayışla kamu gelir ve giderlerinin denetime tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır¹⁷⁶. Aynı zamanda Genel Denetçi Yasasında; bu yasada yer alan hükümlerin ve yetkilerin Anayasaya aykırı olarak kullanılamayacağı belirtilmiştir¹⁷⁷.

3.1.4.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

Sayıştay’ın başı olan Genel Denetçi¹⁷⁸, 10 yıllık bir dönem için Başbakan’ın önerisi üzerine Genel Vali tarafından atanmaktadır. Ancak Başbakan’ın, Genel Denetçi adayını Genel Valiye önermeden önce, Kamu Hesapları ve Denetimi Ortak Komitesi’ne atama önerisi için başvurması ve bu başvurunun da Komite tarafından onaylanması gerekmektedir. Avustralya Sayıştay’ında da Genel Denetçilik görevini yürütmüş bir kişi tekrar bu görev için atanmamaktadır. Genel Denetçi yalnızca yolsuzluk, mesleği kötüye kullanma gibi istenmeyen davranışlar veya zihinsel-fiziksel yetersizlik nedeniyle Parlamento’nun her iki komitesinin ortak kararı ile görevinden alınabilir¹⁷⁹. Parlamento’ya ve kamu kurumlarına denetim hizmeti sunmaktan sorumlu olan Genel Denetçi, parlamentonun bağımsız bir memuru olup, Sayıştay tarafından desteklenmektedir¹⁸⁰. Genel Denetçi bağımsızlığın bir gereği olarak, denetime ilişkin kararlarında hiçbir otorite ve kişiden talimat almamaktadır¹⁸¹. Buna karşın görevlerini yerine getirirken veya yetkilerini kullanırken Genel Denetçinin, Kamu Hesapları ve Denetim Komitesi Yasası hükümlerine göre¹⁸², Kamu Hesapları ve Denetimi Ortak Komitesi tarafından belirlenen Parlamento önerilerini dikkate alması gerekmektedir¹⁸³. Günümüzde kurumda, tam ve kısmi zamanlı olarak 364 personel görev yapmaktadır¹⁸⁴.

3.1.4.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri

İngiliz (Westminster) sisteminden uyarlanan Avustralya parlamenter sisteminde, yasama gücünü Kraliçe, Senato ve Temsilciler Meclisinden oluşan parlamento temsil

¹⁷⁶ Commonwealth of Australia Constitution Act 1901 (alterations up to Act No: 84 of 1977), Sec. 97, s. 37, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, www.comlaw.gov.au

¹⁷⁷ Auditor-General Act 1997, Sec. 56A, s. 37.

¹⁷⁸ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 78.

¹⁷⁹ Auditor-General Act 1997, s. 38-39.

¹⁸⁰ Auditor-General Act 1997, Sec. 39, s. 30; About Us, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.anao.gov.au/About-Us>

¹⁸¹ Auditor-General Act 1997, Sec. 8 (1-4), s. 5.

¹⁸² Public Accounts and Audit Committee Act 1951: Act No: 60 of 1951 (amendments up to Act No: 30 of 2006), Sec. 8 (1-m), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, www.comlaw.gov.au

¹⁸³ Auditor-General Act 1997, Sec. 10 (a).

¹⁸⁴ Australian National Audit Office, *The Auditor-General Annual Report 2010–11*, Canberra 2011, s. 122.

ederken; yürütmenin başı Kraliçe'dir ve Kraliçe adına bu yetkiyi Genel Vali kullanmaktadır. Bu bakımdan Kanada örneğine benzeyen Avustralya'da, yürütme yetkisi her ne kadar Kraliçe'ye verilmiş olsa da parlamenter sistemin bir gereği olarak bu yetki büyük ölçüde yasamanın içinden çıkan ve ona karşı sorumlu olan, başbakan ve bakanlar kurulundan oluşan hükümet tarafından kullanılmaktadır¹⁸⁵.

Avustralya Sayıştay'ı da İngiltere, Kanada ve ABD örneklerinde olduğu gibi yasamadan gelen talepleri karşılamakla yükümlüdür¹⁸⁶. Bu çerçevede Sayıştay yasamayla ilişkilerini, Kamu Hesapları ve Denetimi Komitesi (Joint Committee of Public Accounts and Audit-JCPAA) ile kurmaktadır. Komite'nin toplam 16 üyesi bulunup, üyelerin büyük bölümü ve Başkanı iktidar partisi milletvekillerinden oluşurken, başkan yardımcısı muhalefet partisinden bir milletvekilidir. Sayıştay'ın tüm raporlarını değerlendiren Komite, aynı zamanda kendi inisiyatifiyle veya parlamentonun diğer komitelerinin başvurularına cevap olarak incelemelerde bulunabilir¹⁸⁷. Komite'nin temel görevi, parlamento tarafından tahsis edilen fonları kullanan Yürütme Birimlerinin faaliyetlerini incelemektir. Bu bağlamda, Komite, Genel Denetçinin tüm raporlarını Parlamento'ya gitmeden önce incelemektedir. Aynı zamanda Komite'nin, Federal devletin tüm mali tabloları, hesapları ve Genel Denetçi raporları ile ilgili değerlendirmede bulunma yetkisi vardır. Sayıştay bütçesine ilişkin yetkisi çerçevesinde Komite; Sayıştay'ın yıllık bütçe teklifini inceleyerek, kurumun bütçesinin devlet bütçesine dâhil edilmesi için önerilerde bulunmaktadır. Ancak Hükümetin, Komite'nin bu önerilerine uyma zorunluluğu yoktur¹⁸⁸.

3.1.4.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

Avustralya kamu yönetimi, reformlarla kamu işletmeciliğine dönüştürülürken; kamu idareleri ve yapıları da bu yeni anlayışa göre şekillendirilmiştir. Bu çerçevede günümüzde Sayıştay'ın çalışma alanına; Yürütme Birimleri, Commonwealth¹⁸⁹ Otoriteleri (Federal Kurumlar), Commonwealth Şirketleri (Federal İşletmeler) ve

¹⁸⁵ Cangir, s. 385-388.

¹⁸⁶ Köse, "Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri", s. 47.

¹⁸⁷ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 37-38-80.

¹⁸⁸ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 80.

¹⁸⁹ Avustralya'ya ilişkin "Commonwealth" kavramı literatürde ABD modelindeki "Federal" kavramına karşılık gelmektedir (Kaynak: Bryan A. Garner, *Black's Law Dictionary*, (Ninth Edition), West Publishing Co., USA 2009, s. 315). Bu itibarla çalışmada anlatım kolaylığı sağlanması için "Commonwealth Otoriteleri" yerine "Federal Kurumlar", "Commonwealth Şirketleri" yerine "Federal İşletmeler" kavramları kullanılacaktır.

iştirakleri girmektedir. Bunların tamamı Commonwealth Kamu Sektörünü oluştururken¹⁹⁰, bu sektör bütünüyle Sayıştay'ın denetim kapsamına girmektedir. Siyasi partilerin denetimi Seçim Komitesi tarafından yapılırken, Sayıştay'ın bunlar üzerinde herhangi bir denetim yetkisi bulunmamaktadır. Yalnızca Genel Denetçi Seçim Komitesi tarafından oluşturulan komisyonda idari manada görevlendirilmektedir¹⁹¹.

Sayıştay'ın denetimi alanına giren Yürütme Birimleri (Executive Agencies); 1999 tarihli *Kamu Hizmeti Yasasıyla*¹⁹², yasal bir otoritenin yetkili kılınmadığı alanlarda, Bakanlık yönetiminden belli ölçüde bağımsız hareket edilebilmesi amacıyla kurulmuştur. Buna karşın birimlerin yürütmeyle bağı açık olup, bu bağı önemli bir göstergesi de birim yöneticisinin Bakan tarafından atanıyor ve Bakan'a karşı sorumlu olmasıdır¹⁹³. 1997 yılında *Federal Kurumlar (Commonwealth Otoriteleri) ve Şirketleri Kanunu* ile kurulan Federal Kurumlar, İşletmeler ve bunların iştirakleri de Sayıştay'ın denetim alanına girmektedir. Kendi gelirleri olan Federal Kurumlar; bir kanunla kamusal bir amaç için kurulmuş yapılardır. Yürütme Birimlerinde olduğu gibi bu kurumlar da bir Bakan'a bağlı olarak faaliyet göstermektedir¹⁹⁴. Bir Bakan'ın sorumluluğunda ve Federal Kurumların yönetimi altında çalışan Federal İşletmeler; Şirketler Kanunu'na tabi olan kamu işletmelerinden oluşmaktadır. Buna karşın Federal İşletmeler; Federal Kurumların ve İşletmelerin iştiraklerini kapsamamaktadır¹⁹⁵.

Sayıştay'ın denetim kapsamıyla uyumlu olarak, sunduğu hizmetlerin birincil kullanıcısı parlamentodur. Bu çerçevede Sayıştay'ın amacı parlamentoya; kamu yönetiminde seçilmiş alanların bağımsız değerlendirmesiyle destek sağlamak ve kamu sektörü mali raporlaması, hesap verme sorumluluğu ve yönetimi hakkında güvence sağlamaktır. Kurum destek ve güvence sağlama amaçlarını, performans ve mali tablo denetimleri ve güvence incelemeleri ile yerine getirmektedir¹⁹⁶. Aynı zamanda Federal bir yapıya sahip olan Avustralya'da her bir eyaletin ve bölgenin hesap verme

¹⁹⁰ Auditor-General Act 1997, Sec. 18, s. 11.

¹⁹¹ Commonwealth Electoral Act 1918 - Act No: 27, Art. 60, s. 53, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.comlaw.gov.au/Details/C2012C00305/Download>

¹⁹² Public Service Act 1999: Act No: 147 of 1999 (amendments up to Act No: 140 of 2003), Part 9 – Executive Agencies, s. 36-37-38, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, www.comlaw.gov.au

¹⁹³ Cangir, s. 389.

¹⁹⁴ Commonwealth Authorities and Companies Act 1997: Act No: 153 of 1997 (amendments up to Act No: 190 of 2011), Sec. 5-7, s. 4-7, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, www.comlaw.gov.au

¹⁹⁵ Commonwealth Authorities and Companies Act 1997, Sec. 34-36, s. 39-41.

¹⁹⁶ About Us.

sorumluluğu çerçevesinde kendine ait Sayıştay benzeri denetim kurumları vardır. Denetim kapsamı Commonwealth Kamu Sektörü ile sınırlı olan Sayıştay'ın; federe devletler ya da bölge yönetimleri üzerinde denetim yetkisi yoktur¹⁹⁷.

1) *Mali Denetim*: Genel Denetçi; *Mali Yönetim ve Hesap Verme Sorumluluğu Yasası* çerçevesinde resmi kurumların; *Federal Kurumlar ve Şirketler Yasası* çerçevesinde de Federal Kurumların, İşletmelerin ve bunların iştiraklerinin mali tablolarını denetlemektedir¹⁹⁸. Mali denetim çerçevesinde Sayıştay; kamu sektörü kuruluşlarının mali yönetimi ve hesap verme sorumluluğu hakkında yasama, yürütme ve ilgili kuruluşlara teminat sağlamaktadır. Genel Denetçi mali denetimleri; kamu kurumlarının mali tablolarını, Avustralya Muhasebe Standartlarına ve Devlet Raporlama Çerçevesine uygun olarak hazırlayıp hazırlamadıkları hakkında bilgi sahibi olmak için yürütmektedir. Genel Denetçi, yıllık bazda yürütülen mali denetimlerle ilgili parlamentoya iki rapor sunmaktadır. Bunlardan ilki Haziran ayında hazırlanan ara rapor olup, mali tablolara ilişkin denetim sonuçlarının özeti niteliğindedir. Diğeriyse Aralık ayında hazırlanan ve denetimin özet sonuçlarını içeren nihai rapordur¹⁹⁹.

Avustralya Sayıştay'ın mali denetim görevi, kendine özgü çok önemli bir hususu da bünyesinde barındırmaktadır. Bu da denetim karşılığı ücrettir (harçtır). Nitekim Genel Denetçi Yasasına göre mali denetime konu olan kurum ve kuruluşlar, bu denetimler için Genel Denetçi tarafından her yıl, yıllık raporda tespit edilen ücret skalası üzerinden denetim ücreti ödemekle yükümlüdür. Bu ücret ödemesinin, ödeme talebinin denetlenen kurum veya kişiye ulaşmasından itibaren 30 gün içerisinde yapılması gerekirken, ödemede taksit talep edilmesi de mümkündür²⁰⁰.

2) *Performans Denetimi*: Denetim Yasası'nda 1979 yılında yapılan değişikliklerle, Sayıştay'a performans denetimi yapma yetkisi verilmiş olmasına karşın, uygulamanın ilk yıllarında çeşitli yasal sorunlarla karşılaşmıştır. Zira yasada performans denetimi tutumluluk ve verimlilik denetimini içerecek şekilde tanımlanmasına karşın; yasanın gerek verimlilik kavramını tanımlamaması gerekse etkinlik denetimine yer vermemesi nedeniyle söz konusu denetim ve uygulamaları yoruma açık hale gelmiştir. Bu yorumlar

¹⁹⁷ Özsemerci, Süngü, Temizel, s. 24; Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 198.

¹⁹⁸ Auditor-General Act 1997, Sec. 11-12-13, s. 7.

¹⁹⁹ Australian National Audit Office, *Audit Work Plan: July 2011*, Canberra 2011, s. 2.

²⁰⁰ Auditor-General Act 1997, Sec. 14, s. 7.

büyük ölçüde birbirini takip eden hükümetlerden ve üst düzey yöneticilerden gelirken; bu kişiler, yasanın tutumluluk ve verimlilik konularında performans denetimini sınırlandırdığını ve bunun da denetimlerden beklenen faydayı ve kurum etkinliğini azaltacağını öne sürmüştür. Bu eksikliklerin giderilmesi için takip eden yıllarda yasada pek çok değişiklik yapılırken²⁰¹, 1997 yılında Genel Denetçi Yasası'nın kabulüyle Denetim Yasası yürürlükten kalkmış ve performans denetimi yeniden tanımlamıştır.

Yeni yasayla Genel Denetçiye; herhangi bir zamanda herhangi bir Yürütme Biriminin; Federal Kurumun, İşletmenin ve bunların iştiraklerinin performans denetimini yapma yetkisi verilmiştir. Her ne kadar Genel Denetçinin Federal İşletmeler üzerinde performans denetimi yetkisi bulursa da bu işletmeler içerisinde yer alan İktisadi Devlet Teşekküllerinin (GBE–Government Business Enterprise) ve bunların iştiraklerinin performans denetimlerinin yapılabilmesi için Kamu Hesapları ve Denetimi Ortak Komitesi'nin talepte bulunması gerekmektedir. Yürütme birimlerine yönelik performans denetimlerine ilişkin denetim raporu tamamlandıktan sonra; Genel Denetçi tarafından; bu denetim raporunun gerekçeli bir kopyası önce Parlamento'nun her iki meclisine müzakere için sunulurken; diğer birer kopyası da sorumlu Bakana ve denetlenen kurumun Baş Yöneticisine sunulmaktadır. Performans denetimleri neticesinde Genel Denetçi hazırladığı denetim raporunun gerekçeli bir kopyasını önce müzakere için Parlamento'nun her iki meclisine; diğer bir kopyasını da sorumlu Bakana ve diğer ilgili kişilere sunmaktadır²⁰². Birbirinden ayrı zamanlarda yapılan bu denetimlere ilave olarak Genel Denetçinin, Commonwealth Kamu Sektörünün tamamına yönelik genel bir performans denetimi yapma yetkisi de vardır²⁰³. Bu genel denetimler neticesinde hazırlanan raporlarda; önceden belirlenen performans göstergelerinin amaçlarına ulaşp ulaşmadığı değerlendirilirken; performans göstergelerinin doğru ve güvenilir olup olmadığı tespit edilmek suretiyle iyi uygulama örnekleri rapora ilave edilmektedir²⁰⁴. İngiltere, Kanada ve ABD örneklerinde olduğu gibi, hazırlan performans denetimi raporları, kurumun yasamaya karşı resmi raporlama görevinin bir parçası olmasına karşın, yıllık denetim raporundan bağımsızdır²⁰⁵.

²⁰¹ McCrae, Vada, s. 205-206.

²⁰² Auditor-General Act 1997, Sec. 15-16-17, s. 9-10-11.

²⁰³ Auditor-General Act 1997, Sec. 18, s. 11.

²⁰⁴ Sakal, Şahin, s. 11-12.

²⁰⁵ Nath, Peursem, Lowe, s. 8.

Performans ölçümü ve değerlendirmesinin ilk uygulayıcılarından olan Avustralya’da²⁰⁶, performans yönetim sisteminin bir parçası olan performans denetimi, VET kriterlerinin denetimi yanında yasalara uygunluğu da kapsayacak şekilde tasarlanmıştır²⁰⁷. Performans denetimiyle; incelenen faaliyetlerin yönetiminde VET kriterlerinin gözetilip gözetilmediği ve iç işlemlerin VET kriterlerini yerine getirecek şekilde yeterli olup olmadığı konusunda fikir edinmek ve yönetim uygulamalarında performansın iyileştirilmesi için tespitlerde bulunmak amacıyla yapılan bağımsız ve sistematik bir inceleme olarak değerlendirmektedir²⁰⁸. Sayıştay performans denetimini yürütürken gerek hükümet politikalarını destekleyebilmek gerekse kamu kaynaklarının VET kriterine uygun kullanımını sağlayabilmek için; politikaların amaçlarına ulaşp ulaşmadığı ve devlet programlarının yerine getirilip getirilmediği veya ne ölçüde yerine getirildiği konusunda hükümete bilgi vermek; bir programın uygulanması için seçilen araçların VET’ini tespit etmek; istenen ve istenmeyen, doğrudan ve dolaylı program etkilerini tespit ve analiz etmek için gayret sarf etmektedir²⁰⁹. Aynı zamanda kamu kurumlarının ve programlarının işleyişine yönelik hazırlanan performans denetimi programı çerçevesinde; Sayıştay’ın geliştirdiği iyi uygulama tüzükleri ve rehberler ile hükümetin yasamaya karşı hesap verebilir hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Günümüzde performans denetimleri, Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanan ASAE 3500 adlı güvence standartları kapsamında yürütülmektedir²¹⁰. Kanada, ABD ve İngiltere’de *yasamanın bekçi köpeği* olarak değerlendirilen yüksek denetim yaklaşımı, Avustralya’da performans denetimine yönelik bu standartlarının yayınlanmasından sonra yerini *yasamanın çoban köpeği* yaklaşımına bırakmıştır. Bekçi köpeği yaklaşımı performans denetimiyle; harcama sonrası reaktif analizlerde bulunurken yasamaya ve kamuoyuna geniş kapsamlı bilgi sunmanın peşindedir. Buna karşın çoban köpeği yaklaşımı performans denetimiyle; harcama öncesi pro-aktif analizler yapmak suretiyle, kamu sektöründe performansı artırma yönünde yol gösterici olma gayreti içerisindedir²¹¹. Bu bilgiler ışığında kurum

²⁰⁶ M. Akif Özer, “Performans Yönetimi Uygulamalarında Performansın Ölçümü ve Değerlendirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 73, (Nisan-Haziran, 2009), s. 11.

²⁰⁷ Australian National Audit Office, *Audit Work Plan: July 2011*, s. 2.

²⁰⁸ English, Guthrie, Broadbent, Laughlin, s. 64.

²⁰⁹ McCrae, Vada, s. 211-212-213.

²¹⁰ Ian McPhee, “The Future of Audit”, *Audit Conference 2009: Melbourne 1 May, 2009*, The Institute of Chartered Accountants in Australia, Melbourne 2009, s. 10.

²¹¹ English, Guthrie, Broadbent, Laughlin, s. 66-67.

2010-2011 döneminde; Etkinlik, Program Verimliliği ve Performans Yönetimi Kapasite Denetimi şeklinde (Tablo 1.1.), 54 performans denetimi yapmıştır (Tablo 3.4.).

3) *Güvence İncelemeleri*: Genel Denetçi parlamentonun talebine bağlı olarak performans denetimi kapsamında, güvence incelemeleri de yapmaktadır. Bu çerçevede Kamu Hesapları ve Denetimi Ortak Komitesinin talebi üzerine Sayıştay'ın, İktisadi Kamu Teşekkülleri ve iştirakleri üzerinde bu tip bir inceleme yapması ve söz konusu incelemeye ilişkin süreçleri kendi inisiyatifiyle yönetmesi mümkündür. Bu incelemenin tamamlanmasından sonra Genel Denetçi incelemeye yönelik raporun bir kopyasını Parlamento'nun her iki meclisine sunmaktadır²¹². Söz konusu güvence incelemeleri, ASAE 3000 standartları çerçevesinde yürütülmektedir²¹³.

4) *Diğer Görevleri*: Sayıştay'ın denetimler haricinde tavsiye ve bilgi sağlama, bilgi paylaşımı, Parlamento'ya ve bakanlara yönelik ilave rapor sunma görevleri de vardır²¹⁴. Performans denetimi yönünden güncel iyi uygulama örneklerinden biri olan Avustralya Sayıştay'ı; başta Kanada, Amerika ve İngiltere olmak üzere pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke Sayıştay'ının, özellikle performans denetimine yönelik kalite yönetim sistemlerinin bağımsız dış denetimlerini kimi zaman zaman tek başına (Kanada örneği), kimi zamanda uluslararası bir ekiple yürütmektedir.

Tablo 3.4. Dönemlere Göre Tamamlanan Denetimler (Adet) ve Maliyetler

Denetim Türü	2007-2008		2008-2009		2009-2010		2010-2011	
	Adet	Harcama (Milyon \$)	Adet	Harcama (Milyon \$)	Adet	Harcama (Milyon \$)	Adet	Harcama (Milyon \$)
Mali Denetim	237	37,2	250	43	251	42,2	260	40,1
Performans Denetimi	44	23,7	45	23,6	47	26,1	54	28,2
Güvence İnceleme	-	-	52	1,7	65	1,6	62	1,5
Toplam	281	60,9	347	68,3	363	68,3	376	69,8

Kaynaklar: Australian National Audit Office, *The Auditor-General Annual Report 2010–11*, Canberra 2011, s. 17-25-26-27-28-125; Australian National Audit Office, *The Auditor-General Annual Report 2009–10*, Canberra 2010, s. 17-26-28-29; Australian National Audit Office, *The Auditor-General Annual Report 2008–09*, Canberra 2009, s. 22; Australian National Audit Office, *The Auditor-General Annual Report 2007–2008*, Canberra 2008, s. 32-57.

²¹² Auditor-General Act 1997, Sec. 19A, s. 17.

²¹³ McPhee, s. 10.

²¹⁴ Auditor-General Act 1997, Division 5 – Miscellaneous Functions and Powers, s. 20-21-22.

3.1.4.5. Denetim Kalitesini Artırmaya Yönelik Çabalar ve Sayıştay'ın Denetimi

Sayıştay denetimlerde etkinliği sağlamak üzere ve yasal bir zorunluluk olarak, çeşitli kurumlar tarafından hazırlanan çeşitli standartlar kullanılmaktadır²¹⁵. Avustralya Denetim Standartları olarak adlandırılan bu standartlar; denetimler esnasında izlenecek esasları belirlerken, kimi standartlar bir denetim türüne atıf yapmak suretiyle spesifik özelliklere sahiptir, kimileri genel nitelikli olup tüm denetimler için geçerlidir. Örneğin ASAE 3500 adlı standartlar, performans denetimlerinde izlenecek usullere ışık tutarken; ASAE 3000 standartları, güvence incelemeleri için kullanılmaktadır. Bu standartlardan ASAE ve ASRE serisi, Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından; AUS serisi ise Avustralya Muhasebe Araştırma Vakfı tarafından hazırlanmıştır²¹⁶. Bu standartlara ilave olarak Sayıştay kamu yönetiminde iyi yönetişimi sağlamak için; denetimler neticesinde elde ettiği bilgilerden türettiği iyi uygulama tüzüklerini tasarlayıp yayınlamaktadır²¹⁷.

Genel Denetçi Yasası'nın 41. maddesiyle kurum bünyesinde, ABD'deki Başmüfettişlik Ofisine benzer, Bağımsız Denetçi adında bir pozisyon kurulmuştur²¹⁸. Söz konusu yetkili Parlamento Kamu Hesapları ve Denetimi Ortak Komitesi onayıyla Bakan tavsiyesi üzerine Genel Vali tarafından atanmaktadır. Günümüzde bağımsız denetçi Sayıştay'a ait mali tabloların yıllık denetimini yürütürken; herhangi bir zamanda kurumun performans denetimini yapma yetkisine de sahiptir²¹⁹.

3.1.5. İsveç'te Yüksek Denetim (Riksrevisionen)

Anayasal bir monarşi olan İsveç'te²²⁰ devlet denetiminin geçmişi 16. yüzyıla²²¹ dayansa da modern şekliyle yapılandırılması ancak 1900'lerin başlarında geçiş amaçlı bir dizi kurumsal yapının kurulmasıyla mümkün olmuştur. Bu itibarla 1921 yılında

²¹⁵ Auditor-General Act 1997, Sec. 24, s. 20.

²¹⁶ Australian National Audit Office, *ANAO Auditing Standards: Legislative Statement*, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, www.comlaw.gov.au

²¹⁷ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 80.

²¹⁸ Auditor-General Act 1997, Sec. 41, s. 31.

²¹⁹ Auditor-General Act 1997, Sec. 44-45, s. 32; External Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.anao.gov.au/About-Us/External-Audits>

²²⁰ M. Cem Toker, "İsveç Yönetim Sistemi", (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003, s. 315.

²²¹ Neva Maher, "How the Supreme Audit Institution Should Perform and is to Be Managed for External Audit – Independent SAI as a Precondition for Four Pillars", *NISPAcee Occasional Papers in Public Administration and Public Policy*, Vol: V, No: 1, (Winter, 2004), Bratislava Slovak Republic, s. 19.

kurulan Ulusal Muhasebe Kurulu ve 1943 yılında kurulan Devlet Denetim Bürosu, Sayıştay'a geçiş aşamalarının ilk ayağını oluşturmuştur. 1962 yılında bu iki kurum birleştirilmek suretiyle Ulusal Denetim Bürosu (Riksrevisionsverket) kurulmuştur²²². 1980'lerde Yeni Kamu Yönetimi akımından İsveç de etkilenmiş²²³ ve yüksek denetimin yeniden tanımlanması gerekmiştir. 2000 yılına gelindiğinde Parlamento, tüm devlet denetimi sorumluluğunun devredilmesi için Sayıştay'ın kurulmasına karar vermiş; 2003 yılında Sayıştay'ın belirlenen görevlerine başlayabilmesi için Anayasa'da değişiklik yapılmış, bu suretle Sayıştay anayasal kimliğe kavuşmuştur²²⁴.

3.1.5.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Halk egemenliği, temsili demokrasi ve parlamentarizm ilkelerine dayanan İsveç anayasası; Devletin Şekli Yasası, Basın Özgürlüğü Yasası, İfade Özgürlüğü Yasası ve Veraset-Tahta Geçme Yasası olarak anılan ve diğer tüm yasalara göre öncelikli olan dört temel yasadandır. Sayıştay'a ilişkin çeşitli temel düzenlemeleri içeren Parlamento Yasası (Rikstag Act) bir temel yasa olarak kabul edilmemekle beraber diğer yasalarla temel yasalar arasında bir konuma sahiptir²²⁵. Bu bilgiler ışığında İsveç Sayıştay'ı *Devletin Şekli* olarak anılan yasal düzenlemenin altında *Parlamentar Kontrol* başlıklı 13. Bölümde yer alan *Ulusal Denetim Ofisi Alt Bölümde* 7-9. maddeler arasında²²⁶ düzenlenmiştir. Aynı zamanda Yönetim başlıklı 12. bölümün 6. maddesinde²²⁷, sadece İsveç yurttaşlarının Genel Denetçi olabileceği belirtilmiştir. İsveç Anayasası Sayıştay'ın raporlama, görüş bildirme ve danışmanlık görevlerine ilişkin herhangi bir düzenleme yapmamış sadece Sayıştay'ın bağımsızlığına ve denetim alanlarına ilişkin hükümler getirmiştir. Bu itibarla söz konusu maddeleri tek tek ele almak suretiyle Sayıştay'ın anayasal konumunu tespit etmek doğru olacaktır.

Devletin Şekli Yasası'nın 7. maddesinde "*Sayıştay; Parlamento (Rikstag) altında, görevi devlet faaliyetlerini incelemek olan bir kurumdur. Yasal hükümlere uygun*

²²² Riksrevisionen-Sweden, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, s. 255, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk.

²²³ Azuma, "The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend", s. 85; Toker, "İsveç Yönetim Sistemi", s. 330.

²²⁴ Riksrevisionen-Sweden, *State Audit in the European Union*, s. 255.

²²⁵ The Constitution, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.riksdagen.se/templates/R_Page_6357.aspx.

²²⁶ Chapter 13: Parliamentary Control, Erişim tarihi: 23 Mart 2011, http://www.riksdagen.se/templates/R_PageExtended_6330.aspx.

²²⁷ Chapter 12: Administration, Erişim tarihi: 23 Mart 2011, http://www.riksdagen.se/templates/R_PageExtended_6329.aspx.

olarak, *Sayıştay'ın denetimleri devlet faaliyetleri dışındaki kanunda belirtilen faaliyetler için de genişletilebilir*" demek suretiyle Sayıştay'ın denetim alanı tespit edilmiştir. Her ne kadar maddede Sayıştay'ın Parlamento altında yer alan bir kurum olduğu ifade edilmiş olsa da bu hüküm Sayıştay'ın bağımsızlığına hanel getiren bir düzenleme değildir. Zira Sayıştay bütçesinin parlamento bütçesi içerisinde yer alması dışında, iki yapı arasında herhangi bir bağlayıcılık ilişkisi bulunmamaktadır. Aynı zamanda söz konusu maddede Sayıştay'ın denetim alanı son derece geniş tutulmuş; klasik devlet faaliyetine ek olarak, Sayıştay'a, devlet faaliyetleri dışında kalan pek çok faaliyete doğru denetimlerini genişletme yetkisi verilmiştir.

8. madde; Genel Denetçilere ilişkin düzenlemelere yer vermektedir. Maddenin birinci fıkrasında *"Sayıştay, Parlamento tarafından seçilen 3 Genel Denetçi tarafından yönetilir. Parlamento, sadece Genel Denetçiyi Sayıştay'ın gereksinimlerini artık karşılayamaması veya ağır kusurundan suçlu bulunması halinde görevden alabilir"* demek suretiyle, Genel Denetçilerin Parlamento tarafından atanacağı hüküm altına alınmış, görevden alınmalarında ise sadece yetersizlik ve ağır kusur hallerinin gerekçe gösterilebileceği belirtilmiştir. Bu sayede Genel Denetçilerin görevlerini yaparken siyasi baskından uzak tutulmaları sağlanmıştır. İkinci fıkrada; *"Genel Denetçiler, kanunda düzenlenmiş kuralları göz önünde bulundurarak hangi faaliyetleri denetleyeceğine bağımsız olarak karar verir. Genel Denetçiler denetimlerini nasıl yürüteceklerine ve kendi kararlarını ortaya koyacaklarına bağımsız ve tek başına karar verirler"* ifadesiyle Genel Denetçilerin bağımsızlığı anayasal güvence altına alınmıştır. Aynı zamanda fıkra hükmü, Genel Denetçilerin denetim konusunu tespit ederken, denetimlerini yürütürken ve kanaatlerini açıklarken bağımsız hareket etmelerini güvence altına almıştır.

9. maddede *"Sayıştay'la ilgili ayrıntılı hükümler Parlamento Yasası ve diğer yasalarla düzenlenir"* demek suretiyle, alt düzenlemelerde referans olarak Parlamento Yasası ve ilgili diğer mevzuatın dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu çerçevede anayasa haricinde kurumun çalışmalarında yasal dayanağını; Parlamento Yasası (Rikstag Act), Devlet Faaliyetleri ve Benzerleri Denetim Yasası (Auditing of State Activities etc. Act) ve Sayıştay Yetki Yasası (Riksrevisionen Terms of Reference Act) oluşturmaktadır²²⁸. İsveç Sayıştay'ı çerçevesinde Parlamento Yasası bünyesinde; Genel Denetçilerin

²²⁸ Overview of Mandates of Different SAIs.

parlamentoya yönelik raporlama görevlerine ve Genel Denetçilerin atanmalarına ilişkin hükümler barındırmaktadır²²⁹. 2002’de hazırlanıp 2003’te yürürlüğe giren Devlet Faaliyetleri ve Benzerleri Denetim Yasası ve Sayıştay Yetki Yasası genel olarak Sayıştay’ın denetim konusuna ilişkin hükümlere yer vermektedir²³⁰.

3.1.5.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

İsveç Sayıştay’ı, her ne kadar ofis tipi bir örgütlenmeye sahip olsa da 3 Genel Denetçi tarafından yönetilmektedir. Bu bakımdan kurumun, teşkilatlanma bakımından hem Germen Tipi hem de Ofis Tipi özellik taşıdığını söylemek yanlış olmayacaktır. Fakat Sayıştay’ın bu üçlü yapısı, kurumu bir kurul haline getirmediği için İsveç Sayıştay’ı, ofis tipi yapılar arasında değerlendirilmektedir. Genel Denetçiler 7 yıllık bir dönem için Parlamento tarafından atanırken, Genel Denetçilik görevini yürütmüş bir kişi tekrar aynı görev için atanmamaktadır. Genel Denetçiler, denetim alanlarının aralarında nasıl paylaşılacağına birlikte karar verirken; yürütülecek denetimleri veya denetim stratejilerini tespit ederken her bir denetçi diğer denetçilerden bağımsız olarak hareket etmektedir. Her üç Genel Denetçinin de bağımsızlığı anayasal güvence altındadır²³¹. Genel Denetçiler, Sayıştay Yetki Yasası çerçevesinde ve kurumun bağımsızlığının bir gereği olarak; Sayıştay’ın faaliyetlerine, çalışma esaslarına, mali ve personel yönetimine ilişkin düzenlemelere ortaklaşa karar vermektedir²³².

İngiltere örneğinde olduğu gibi İsveç’te, Genel Denetçilere ilave olarak Sayıştay’ın Parlamento tarafından ve parlamento üyeleri arasından atanan bir de yönetim kurulu bulunmaktadır. Sayıştay’ın bağımsızlığının gereği olarak, yönetim kurulunun Sayıştay tarafında hazırlanan raporlar hakkında tavsiyelerde bulunması mümkün değildir. Ancak Kurul, Sayıştay denetim raporlarında yer alan tavsiyeleri ve sonuçları göz önünde bulundurarak ne gibi siyasal kararlar alınması gerektiği konusunda kanaatini açıklama konusunda serbesttir. Bunlara ilave olarak Kurul, hem Sayıştay’ın bütçe ödeneklerini belirlemekte hem de Genel Denetçi raporlarını ve mali

²²⁹ The Riksdag Act, (t.y.), Erişim tarihi: 01 Ocak 2012, www.riksdagen.se

²³⁰ Riksrevisionen (Swedish National Audit Office) Terms of Reference Act, (2002:1023), Sec. 1, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://world.moleg.go.kr/>

Auditing of State Activities, etc. Act (2002:1022), Sec. 1, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://world.moleg.go.kr/>

²³¹ The Riksdag Act, Art. 12, s. 189-190; Riksrevisionen (Swedish National Audit Office) Terms of Reference Act, Sec. 2; The Auditors General, (t.y.), Erişim tarihi: 23 Mart 2011, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/The-Auditors-General/>

²³² Riksrevisionen (Swedish National Audit Office) Terms of Reference Act, Sec. 5.

tabloları karara bağlamaktadır. Bu bağlamda Genel Denetçiler denetimden dönüşlerinde Kurul'a yıl boyunca denetim planının nasıl izlendiğine ilişkin rapor vermektedir²³³.

Kurumun faaliyetleri Parlamento Finans Komitesi tarafından denetlenmektedir²³⁴. Kendi personel politikasını belirleme konusunda serbest olan Sayıştay'da sosyal bilimler alanında eğitim almış 300'e yakın personel görev yapmaktadır²³⁵.

3.1.5.3. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

İsveç Parlamentosu'nun merkezi kontrol gücünün bir parçası olan Sayıştay²³⁶, tüm İsveç kamu maliyesini denetleme yetkisine sahip tek yetkili kurumdur²³⁷. Bu çerçevede kurumun denetim kapsamına; devlet daireleri, mahkemeler ve devlet tarafından denetlenen idari makamlar; Parlamento yönetimi ve idari birimleri; Saray Yönetimi; kamu işletmeleri ve fonlar tarafından yürütülen faaliyetler; işsizlik yardım fonu büroları tarafından yönetilen işsizlik yardımları; hanedan üyelerine, ticari kurumlara ve kamu kurumlarına yapılan ulusal sübvansiyonlar girmektedir²³⁸. Bununla birlikte İsveç'te siyasi partilere yapılan devlet yardımlarını düzenleyen Siyasi Partilere Mali Devlet Desteği Yasası'na göre, kurumun siyasi partiler üzerinde bir denetim yetkisi bulunmazken, siyasi partilere ait hesaplar atanmış bir kamu muhasebecisi tarafından denetlenmektedir²³⁹. Sayıştay'ın geniş denetim kapsamıyla desteklenen denetim görevi; İsveç kamu mali yönetiminin sağlıklı işleyişine sağladığı katkı yanında, yılda ortalama 2,5 milyon dolar (20 milyon kron) tasarruf sağlarken²⁴⁰; aynı zamanda denetimler kuruma kamu bütçesinden sağlanan ödenekler dışında gelir de getirmektedir. Nitekim Avustralya örneğinde olduğu gibi İsveç Sayıştay'ı da denetimlerine ilişkin denetim ücreti almakta, bu ücretin hesaplanmasında yapılan tüm giderler dikkate alınmaktadır²⁴¹.

²³³ Riksrevisionen-Sweden, *State Audit in the European Union*, s. 256-257.

²³⁴ Riksrevisionen (Swedish National Audit Office) Terms of Reference Act, Sec. 19.

²³⁵ Riksrevisionen-Sweden, *State Audit in the European Union*, s. 254.

²³⁶ About the Swedish NAO, (t.y.), Erişim tarihi: 23 Mart 2011,

<http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/>

²³⁷ About the Swedish NAO.

²³⁸ Auditing of State Activities, etc. Act (2002:1022), Sec. 2; Riksrevisionen-Sweden, *State Audit in the European Union*, s. 256.

²³⁹ Act on State Financial Support to Political Parties: 1972-625, Sec. 14, Erişim tarihi: 07 Şubat 2012, www.legislationline.org

²⁴⁰ CANEA Consulting Group, *Streamlining of Administrative Processes within Riksrevisionen*, s. 1, (t.y.), Erişim tarihi: 07 Şubat 2012, http://www.canea.com/files/consulting/Case_Effektivisering_Riksrevisionen_Eng.pdf

²⁴¹ Auditing of State Activities, etc. Act (2002:1022), Sec. 15.

1) *Mali Denetim:* Mali denetimlerde; kamu kurumlarına ait mali tabloların ve hesapların güvenilir ve doğru olup olmadığının, yetkililerin mevzuata uygun hareket edip etmediğinin denetimi yapılmaktadır. Dolayısıyla Sayıştay'ın mali denetim görevi aslında düzenlilik denetimine karşılık gelmektedir²⁴². Kurum bu denetimler sonucunda ara dönem mali tablolarına ilişkin hükümete ve denetlenen kurumlara denetim raporları sunmaktadır. Aynı zamanda Sayıştay mali denetimler neticesinde ilgili kurumlara ve bakanlıklara sözlü raporlar da verebilmektedir²⁴³. 2009 yılı itibarıyla 249 mali denetimi gerçekleştirilmiş ve 117 mali denetim raporu hazırlanmıştır. Bu denetimler neticesinde kamu maliyesinde raporlama sisteminin doğru ve güvenilir olduğu tespit edilmiştir²⁴⁴.

2) *Performans Denetimi:* Dünyada ABD ile birlikte performans denetimini ilk uygulayan ülkelerden biri olan İsveç, söz konusu denetime 1970 yılında geçmiştir²⁴⁵. Kamu faaliyetlerinden olumlu sonuçlar alındığından emin olmak için Etkinlik, Program Verimliliği, Performans Yönetimi ve Kapasite, Performans Bilgi Denetimi şeklinde yapılan (Tablo 1.1.) performans denetimlerinde, kamu kurumlarının etkinliği denetlenmektedir. Bu çerçevede performans denetimleri; merkezi yönetim bütçesine, merkezi hükümet faaliyetlerinin yürütülmesine ve sonuçlarına, merkezi hükümet taahhütlerine ilişkin durumları incelemektedir²⁴⁶. Tüm performans denetimlerinin ortak özelliği; sorun göstergelerine ve risk önemlilik değerlendirmelerine dayanmalarıdır. Bu göstergeler ve değerlendirmeler; maliyetlerde etkinliğin sağlanamaması üzerine olabileceği gibi, etkin olmayan bir teşkilat yapısı ve mevzuata aykırı işlemlerin varlığı üzerine de olabilmektedir²⁴⁷.

Parlamento Yasasına göre; her bir Genel Denetçi, parlamentoya yürütmüş olduğu performans denetimlerine ilişkin denetim raporu sunarken²⁴⁸, parlamento da gerekli önlemlerin alınması için söz konusu raporu hükümete iletir. Hükümet, raporun kendine ulaşmasından itibaren dört ay içerisinde, rapordan yer alan önerilerle ilgili olarak ne gibi önlemlerin alındığı veya ne yapılması gerektiği hakkında bir rapor hazırlar. Söz konusu

²⁴² Our Fields of Operation, (t.y.), Erişim tarihi: 23 Mart 2011, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/Our-fields-of-operation/>

²⁴³ The Outcome of Our Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 23 Mart 2011, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/The-outcome-of-our-Audits/>

²⁴⁴ Riksrevisionen, *Annual Report of the Auditors General 2010*, s. 10-13-42, Erişim tarihi: 13 Ocak 2012, http://www.riksrevisionen.se/PageFiles/14125/Annual%20report%202010_ENG.pdf

²⁴⁵ Burrowes, Persson, s. 90; McCrae, Vada, s. 204.

²⁴⁶ Riksrevisionen, *Annual Report of the Auditors General 2010*, s. 59.

²⁴⁷ Our Fields of Operation.

²⁴⁸ The Riksdag Act, Art. 8.a, s. 143.

rapor; meclisin ilgili komitesi tarafından incelendikten sonra, komite nihai kararı vermesi için raporu Parlamentoya sunar²⁴⁹.

Kurumun görevleri bakımından yürütülen performans denetiminin her yıl gerek oransal gerekse sayısal olarak artış gösterdiği gözlenmektedir. Örneğin 2008 yılı itibariyle 28 performans denetimi yayınlayan kurum²⁵⁰, 2009 yılı itibariyle 34 performans denetimi raporu²⁵¹ yayınlamak suretiyle kendi performansını da % 22 oranında artırmıştır. Buna karşın mali denetimde bu değişim yaşanmamıştır. Söz konusu oransal artış diğer pek çok Sayıştay'la kıyaslandığında, İsveç Sayıştay'ının performans denetimine atfettiği değer ortaya çıkmaktadır.

3) *Raporlama*: Gerek performans denetimine gerekse mali denetime ilişkin hazırlanan raporlar spesifik konulara ilişkin olmasına karşın; kurum bu raporlardan ayrı olarak yıllık ve genel çerçeveli *Genel Denetçi Yıllık Raporu* ve *İzleme Raporu* adlı iki temel rapor hazırlayıp parlamentoya sunmaktadır. Bu çerçevede *Genel Denetçi Yıllık Raporu*; Genel Denetçilerin yıllık mali ve performans denetimine ilişkin en önemli gözlemlerini ihtiva ederken; *İzleme Raporu*, Sayıştay'ın kamu kurumları ve Bakanlıklara yönelik hazırladığı performans denetimi raporlarındaki tavsiye ve tespitlere bu kurumlar tarafından uyulup uyulmadığının ve bunların akıbetinin takibine imkân vermektedir²⁵².

4) *Uluslararası Faaliyetler*: Sayıştay İsveç kamu idaresinin denetimi yanında, uluslararası alanda da pek çok çalışma yürütmektedir. Söz konusu çalışmaların iki temel ayağı bulunmaktadır. Bunlardan ilki işbirliğine ve denetim kurallarının geliştirilmesine yönelik uluslararası çalışmalar, diğer ise çeşitli uluslararası ve ulusal kuruluşların fiilen denetlenmesidir. Bu çerçevede uluslararası alanda pek çok ülke Sayıştay'ıyla bilgi ve tecrübe paylaşımı bağlamında yakın ilişkiler yürüten İsveç Sayıştay'ı, uzun zamandır kamu sektöründe mali denetimin kalitesinin artırılması ve denetime olan güvenin tesis edilmesi üzerine küresel kabul gören kuralları geliştiren uluslararası bir çalışma grubuna da başkanlık etmektedir. Bununla birlikte Sayıştay uluslararası alanda, gelişmekte olan ülkelerde yüksek denetimin geliştirilmesine yönelik çeşitli faaliyetlerde bulunmakta ve

²⁴⁹ The Outcome of Our Audits.

²⁵⁰ Riksrevisionen, *Annual Report of the Auditors General 2009*, s. 48, Erişim tarihi: 13 Ocak 2012, <http://www.riksrevisionen.se/PageFiles/14109/Annual%20report%202009.pdf>

²⁵¹ Riksrevisionen, *Annual Report of the Auditors General 2010*, s. 59.

²⁵² The Outcome of Our Audits;
The Riksdag Act, Art. 8.a, s. 143.

bu çerçevede günümüzde Afrika'da (Tanzanya, AFROSAI-E) ve Güneydoğu Avrupa'da (Bosna Hersek, Moldova, Kosova, Gürcistan'da) büyük çoğunluğu İsveç Parlamentosu tarafından finanse edilen projeler yürütmektedir²⁵³. Bu çerçevede son olarak 2011 yılında kurum Kamboçya Sayıştay'ıyla kamu idaresinin geliştirilmesine; Kenya Sayıştay'ıyla da kamu sektöründe iyi yönetişimin geliştirilmesine yönelik işbirliği başlatmıştır²⁵⁴. Uluslararası faaliyetlerinin diğer ayağını oluşturan denetim faaliyetleri çerçevesinde Sayıştay, İsveç'in üye olduğu uluslararası kuruluşların düzenli olarak dış denetimlerini yürütmektedir²⁵⁵. Nitekim Sayıştay Lizbon Antlaşması çerçevesinde, Avrupa Birliği'nin mali ve performans denetimi temelinde dış denetimini yürüten kurum sıfatıyla, AB Sayıştay'ı ile işbirliğine dayalı pek çok çalışma yürütmektedir. Bu işbirlikleri çerçevesinde AB kaynaklarının üyeler tarafından nasıl kullanıldığını denetlemekle görevli olan AB Sayıştay'ına, bu denetimlerde destek sağlarken, aynı zamanda söz konusu denetimlere gözlemci sıfatıyla katılmaktadır. Gözlemciler bu denetim ziyaretleriyle ilgili olarak Sayıştay'a denetim sonuçlarına ilişkin bir rapor sunmaktadır. Sayıştay, AB Sayıştay'ı tarafından yürütülen denetim sonuçlarına itiraz etme hakkına da sahiptir²⁵⁶. İsveç Sayıştay'ının dış denetimleri uluslararası kurumlarla sınırlı değildir. Bu çerçevede ABD örneğinde belirtildiği üzere, İsveç Sayıştay'ı Amerikan Sayıştay'ının bağımsız dış denetimini gerçekleştiren ve yüksek denetim kuruluşlarından oluşan uluslararası komisyonun da üyelerindendir.

3.1.6. Danimarka'da Yüksek Denetim (Rigsrevisionen)

Anayasal bir monarşi olan Danimarka'da²⁵⁷, yüksek denetimin geçmişi anayasal sisteme geçişle aynı döneme denk gelmektedir. Nitekim 1831 tarihli Belçika Anayasası'ndan uyarlanmak suretiyle 1849 yılında başlatılan anayasal yapıya geçiş

²⁵³ Our Fields of Operation;

International Development Cooperation, (t.y.), Erişim tarihi: 17 Aralık 2001, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/Cooperation-projects/International-Development-Cooperation/>

²⁵⁴ The Swedish National Audit Office Initiates Cooperation in Cambodia, September 7 2011, Erişim tarihi: 17 Aralık 2001, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/news/2011/The-Swedish-National-Audit-Office-initiates-cooperation-in-Cambodia/>

The Swedish National Audit Office initiates cooperation in Kenya, October 25 2011, Erişim tarihi: 17 Aralık 2001, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/news/2011/The-Swedish-National-Audit-Office-initiates-cooperation-in-Kenya/>

²⁵⁵ Audit of International Organizations, (t.y.), Erişim tarihi: 17 Aralık 2001, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/Cooperation-projects/Audit-of-International-Organizations/>

²⁵⁶ EU cooperation, (t.y.), Erişim tarihi: 17 Aralık 2001, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/Cooperation-projects/EU-cooperation/>

²⁵⁷ M. Cem Toker, "Danimarka Yönetim Sistemi", (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003, s. 279.

sürecinde; anayasa komisyonu, Belçika'daki denetim mahkemesine benzer özel idari bir hesap mahkemesi kurmayı düşünmüş, ancak Parlamente'yu oluşturan Landsting ve Folketing Meclisleri bu tip bir mahkeme yerine Norveç'tekine benzer dört üyeden oluşan bir Kamu Hesapları Komitesi kurulmasına karar vermiştir. 1855 yılında Parlamento tarafından Schleswig and Holstein için ortak anayasaya geçildiğinde, tekrar yasayla bir denetim mahkemesinin kurulması öngörülmüş; fakat denetim mahkemesine ilişkin yasa tasarısı hazırlanırken, milletvekilleri idari denetim sorumluluğunun bakanlardan bağımsız bir denetim otoritesine geçmesi fikrine karşı çıkmıştır. Nitekim 1866 yılında Anayasa revize edildiğinde, bir denetim mahkemesinin kurulması konusunda mutabakat sağlanamadığı için Parlamento tarafından denetim mahkemesinin kurulması talebi reddedilmiş ve onun yerine Kamu Hesapları Komitesi'ne ilişkin alınan kararların sürdürülmesine karar verilmiştir. 1917 yılına gelindiğindeyse Kamu Hesapları Yasası hazırlanarak, Genel Denetçilik müessesinin kurulmasına karar verilmiştir. 1926 yılında yasada değişiklik yapılarak, tüm kamu hesaplarının mali, uygunluk ve performans denetimine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Sayıştay'ın kurulmasına ilişkin yaklaşık 100 yıllık mücadele 1975 yılında amacına ulaşmış ve Genel Denetçi Yasası'nın kabulüyle Ekonomi Bakanlığı bünyesinde bağımsız bir Sayıştay kurulmuştur²⁵⁸. 1991 yılında Genel Denetçi Yasasında yapılan değişiklikle Sayıştay Parlamento çatısı altına alınmış, Başkan ve üyelerin Kral tarafından atanması usulüne son verilmiştir. Aynı düzenlemeyle Genel Denetçiye, kurum bütçesini Kamu Denetim Komitesi'ne sunma görevi verilmiş ve Sayıştay bütçesi Parlamento bütçesinin bir parçası haline gelmiştir²⁵⁹.

3.1.6.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Danimarka Anayasası özel olarak ne Sayıştay'a ne de Genel Denetçiye ilişkin bir düzenleme getirmemiştir. Onun yerine tamamen parlamento tarafından atanan denetçilere ilişkin hükümlere yer vermiştir. Anayasa'nın 44. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında kendine yer bulabilen denetim, yüksek denetim mantığında ele alınırken yüksek denetime ilişkin kurumlar ihmal edilmiştir. İkinci fıkra da "*Parlamento birkaç denetçi seçer. Bu denetçiler, tüm kamu gelirlerinin tahsil edildiğinden ve Bütçe*

²⁵⁸ History and Background, (t.y.), Erişim tarihi: 23 Ekim 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1005.htm>.

²⁵⁹ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 54.

*Kanununda veya diğer ilgili kanunlarla yetkilendirilmemiş harcamaların yapılmadığından emin olmak için yıllık kamu hesaplarını inceler. Denetçiler tüm gerekli bilgi ve belgeyi talep edebilir. Denetçilerin sayısı ve görevleri yasayla düzenlenir*²⁶⁰, ifadesi yer almaktadır. Danimarka Parlamentosu tarafından hazırlanan açıklamalı anayasada söz konusu fıkra şu şekilde açıklanmıştır: “*Parlamento birkaç denetçi seçer. Kamu hesaplarına ilişkin seçilen denetçilerin sayısı 4 ile 6 arasında değişirken, günümüzde bu denetçilerin sayısı 6’dır. Denetçiler parlamento üyesi olabilir ve çoğunlukla da parlamento üyesidirler. Denetçilerin muhasebe ve hesaplar konusunda eğitim sahibi olmaları gerekmemektedir. Denetçiler, kamu hesaplarını incelemelidir. Denetimleri yaparken hesapların düzgün olarak tutulduğunu ve devlet tarafından harcanan paraların ödeneklerinin olup olmadığını kontrol ederler. Genel Denetçi, kamu hesaplarına ilişkin yapılan incelemelerde denetçilere yardımcı olur. Genel denetçi bağımsızdır ve parlamento tarafından atanır. Genel Denetçi parlamento üyesi değildir*²⁶¹”. Gerek fıkra metnine gerekse açıklamasına bakıldığında parlamentonun kamu hesaplarına ilişkin olarak yüksek denetim yetkisini kendi bünyesinde deruhte ettiği görülmektedir. Ancak bu uygulama büyük ölçüde yüksek denetimin ruhuna aykırıdır. Zira yüksek denetim faaliyetinin gerek teknik bilgi gerektirmesi gerekse bağımsız bir faaliyet olması nedeniyle, kamu hesapları konusunda bilgi sahibi olmayan kişilerin denetimde doğrudan yasamanın muhatabı olması ve Genel Denetçinin de yalnızca yardımcı bir makam olarak değerlendirilmesi günümüz yüksek denetim anlayışıyla bağdaşmamaktadır. Her ne kadar Genel Denetçi müessesesi zımnen anayasal güvence altına alınmış ve bağımsızlığı parlamento üyeleri arasından atanmamasının önlenmesi suretiyle sağlanmış olsa da Danimarka Sayıştay’ının anayasal bir kurum olduğunu söylemek oldukça zordur.

Üçüncü fıkra ise “*Kamu hesapları, denetçilerin görüşleriyle birlikte kesin karar için Parlamento’ya sunulur*” ifadesi yer almaktadır. Söz konusu fıkranın açıklaması şu şekildedir: “*Denetçiler incelemiş oldukları hesaplara ilişkin görüşlerini yazıya dökerler ve bunları birlikte Parlamento üyelerine sunarlar. Hesapların sunulmasından sonra Parlamento’da oylamaya tabi tutulması gerekmektedir. Uygulamada, nihai yıllık*

²⁶⁰ Folketinget, *My Constitutional Act With Explanations*, Copenhagen, (t.y.), Erişim tarihi: 17 Şubat 2011, s. 27, http://www.ft.dk/Dokumenter/Publikationer/Engelsk/~media/Pdf_materiale/Pdf_publikationer/English/My%20Constitutional%20Act_with_explanations%20pdf.ashx

²⁶¹ Folketinget, s. 26-27.

*hesaplar tamamen koşulsuz olarak onaylanır. Buna karşın denetçiler Parlamente'ya yıl boyunca özel durumlarda bir dizi kritik rapor verirler. Bunlar bilgi teknolojileri projelerini, özel sübvansiyonları veya büyük kamu yatırım projelerini içerebilir*²⁶². Burada da yüksek denetim kurumları tarafından yapılan raporlama görevinin denetçilere geçtiği görülmektedir. İkinci ve üçüncü fıkra birlikte değerlendirildiğinde, gerek Sayıştay'ın gerekse Genel Denetçinin Danimarka kamu mali idaresinde birer yardımcı kuruluş olarak yer aldığı görülmektedir.

Anayasa haricinde kurumun yasal çerçevesini Genel Denetçi Yasası ve Genel Denetçi Yönergesi oluşturmaktadır. *Genel Denetçi Yasası* genel olarak; Sayıştay'ın denetim materyallerine erişimi için Genel Denetçinin yetkilerini, denetim kapsamını, çerçevesini ve süreçlerini belirlemektedir. *Genel Denetçi Yönergesi* ise, Genel Denetçinin belgelere erişim hakkına ilişkin hususları belirlerken; kurum kamu idareleri için geçerli olan Bilgi Özgürlüğü ve Kamu Yönetimi Yasalarından muaf tutulmuştur²⁶³.

3.1.6.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

Sayıştay 1976 yılından beri Genel Denetçi denen ve en üst düzeyde nihai kararlar alan tek bir yetkili tarafından yönetilmektedir. Genel Denetçi, Sayıştay'ın içinden ve Kamu Denetim Komitesi'nin teklifi üzerine Meclis Başkanı tarafından 6 yıllık bir dönem için atanırken, bu görevi bir kez yürütmüş bir kişi tekrar aynı göreve atanmamaktadır. Bu bağlamda Genel Denetçi ve Sayıştay üyeleri yasama tarafından atanmaktadır²⁶⁴. Bir parlamento üyesinin Genel Denetçi olarak atanması mümkün değildir²⁶⁵. Genel Denetçi haricinde kurumda; denetimlerin ve diğer görevlerin yürütülmesinde iktisat, işletme, muhasebe, hukuk, kamu yönetimi, sosyoloji ve mühendislik gibi farklı disiplinlerden 270'e yakın personel görev yapmaktadır²⁶⁶.

²⁶² Folketinget, s. 26-27.

²⁶³ Legislation, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-44.htm>

²⁶⁴ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 106-107; Karaman, Aral, s. 66; OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 54;

Peter Skærbæk, *Performance Auditing and Auditor Identity – An Ethnography of the Auditor-Auditee Relationship in the Efforts to Make the Danish Defence Receptive to the Performance Accountability Framework*, s. 9, Erişim tarihi: 27 Ağustos 2010, http://www.caerdydd.ac.uk/carbs/news_events/events/past/conferences/ipa/ipa_papers/00300.pdf

The Auditor General's Act, Sec. 1, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-130.htm>

²⁶⁵ The Auditor General's Act, Sec. 1 (6).

²⁶⁶ About Us, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/about>

3.1.6.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri

Sayıştay organizasyonel olarak yasama altında yer alan ve onun adına denetim yapan bağımsız bir kurumdur²⁶⁷. Pek çok Sayıştay'da olduğu gibi Danimarka Sayıştay'ı da yasamadan gelen talepleri karşılamakla yükümlüdür²⁶⁸. Kurum yasamayla ilişkisini Kamu Denetim Komitesi aracılığıyla kurmaktadır²⁶⁹. Komite; Parlamento tarafından 4 yıllık bir dönem için atanan 6 üyeden oluşmaktadır. Yetkileri anayasada belirlenmiş olan Komite, Sayıştay'dan belirli bir alanda denetim gerçekleştirmesini talep edebilecek tek organdır²⁷⁰. Devlet hesaplarının incelenmesi sırasında Genel Denetçi, Komiteye yardımcı olmaktadır ve Komite'nin açıklığa kavuşturulmasını istediği konular hakkında incelemede bulunup rapor sunmaktadır²⁷¹. Ancak tıpkı Sayıştay gibi Genel Denetçi de görevlerini yerine getirirken yasama ve yürütmeden bağımsızdır. Bu itibarla Genel Denetçinin Komitesi ile olan ilişkileri; bir ast üst ilişkisi niteliğinde olmayıp, sınırları önceden yasayla tespit edilmiş karşılıklı idari işlem niteliğindedir. Dolayısıyla Genel Denetçi planladığı incelemeleri nasıl yürüteceğini tespit etme konusunda bağımsız olup, kendinden inceleme talebinde bulunabilecek tek merci ise Kamu Denetimi Komitesi'dir. Kurum tarafından hazırlanan raporlar doğrudan Komiteye gönderilirken, bu raporlar da yine bu Komite tarafından yayınlanabilmektedir²⁷².

3.1.6.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

Sayıştay'ın denetim alanına; devlet ve devletin ortak veya sahip olduğu işletmelerin hesapları; harcamaları ve muhasebe açıkları devlet tarafından veya katkılar, harçlar ve diğer gelirler ile finanse edilen kurumların, derneklerin, fonların ve benzerlerinin ve bunların ortak veya sahip olduğu işletmelerin hesapları; yasayla kurulan bağımsız idari kuruluşların ve bunların ortak veya sahip olduğu işletmelerin hesapları girmektedir²⁷³. Yerel yönetimlerin mali denetimi mahalli idarelerdeki denetim birimleri tarafından yerine getirilmesine karşın²⁷⁴, Sayıştay'ın yerel yönetimlerin merkezi idare tarafından finanse edilen faaliyetlerini denetleme yetkisi

²⁶⁷ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 53.

²⁶⁸ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 113.

²⁶⁹ About Us.

²⁷⁰ The Public Accounts Committee, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1159.htm>

²⁷¹ The Auditor General's Act, Sec. 8 (1).

²⁷² OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 36-54-55.

²⁷³ The Auditor General's Act, Sec. 2(1-3-4).

²⁷⁴ Toker, "Danimarka Yönetim Sistemi", s. 296.

bulunmaktadır²⁷⁵. Kurum, Danimarka hükümeti tarafından finanse edilen veya hükümetin içerisinde yer aldığı uluslararası projelerin denetimini de yapmaktadır²⁷⁶.

Danimarka Sayıştay'ının asli görevi; kamu hesaplarını mali ve performans denetimine tabi tutmak ve kamu kaynaklarının Parlamento'nun kararlarına uygun olarak yönetilip yönetilmediğini incelemektir²⁷⁷. Kurumun denetim görevine ilave olarak, mali yönetim için görüş bildirme ve uluslararası faaliyetleri yürütme görevleri de bulunmaktadır. Kurum 2010 yılında yürütmüş olduğu faaliyetler neticesinde Komiteye, içerisinde mali denetim, performans ve uygunluk denetimini de yer aldığı toplam 17 rapor sunmuştur. Bu raporla çerçevesinde kurum 642 milyar Danimarka Kronu tutarında kamu harcaması, 602 milyar Danimarka Kronu tutarında kamu geliri denetimini yapmıştır. Kurum 2010 yılında 342 adet yıllık denetim yapmıştır²⁷⁸.

1) *Mali (Yıllık) Denetim*: Mali denetimle Sayıştay, kamu kurum ve kuruluşlarına ait hesapların maddi hata taşıyıp taşımadığını ve güvenilir olup olmadığını tespit etmektedir²⁷⁹. Kurum mali denetimden etkin sonuç alabilmek ve kamu sektörü denetiminin hedefine ulaşabilmesi için 2008 yılında mali denetim görevini revize etmiştir. Yeni mali denetim anlayışı çerçevesinde Sayıştay; Bakanlıkların, kamu kurum ve kuruluşlarının ön stratejik analizlerini yürütmekte; denetlenen kurumların yönetimleri ile diyalogu geliştirmeye çalışmakta; inceleme için belirli odak noktaları seçmekte ve bir görüş sunmaktadır. Söz konusu görüş, hesaplara ilişkin Sayıştay'ın ulaştığı genel sonuçları ifade etmektedir. Yeni düzenleme çerçevesinde mali denetim raporu, mali yıl ile ilgili tüm denetim sonuçlarının bir özetini içermektedir. Mali yılın sona ermesinden sonra denetim görüşü ve raporları Parlamentodan ayrı olarak, denetlenen kurumlara Eylül ayında gönderilmektedir²⁸⁰. Sayıştay mali yıl süresince mali denetim çerçevesinde, denetlenen kurumların mali tablolarının düzeylerine göre ara raporlar da hazırlamaktadır²⁸¹. Bu ara raporlardan ayrı olarak Sayıştay mali denetimler neticesinde, ilgili mali yıla ilişkin denetçi görüşlerini ihtiva eden bir sonuç raporu

²⁷⁵ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 110-111; The Auditor General's Act, Sec. 5.

²⁷⁶ Rigsrevisionen, *Annual Report 2010*, April 2011, s. 4, Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, [http://www.rigsrevisionen.dk/media\(1869,1033\)](http://www.rigsrevisionen.dk/media(1869,1033))

²⁷⁷ About Us.

²⁷⁸ Rigsrevisionen, *Annual Report 2010*, s. 6-11-12.

²⁷⁹ Rigsrevisionen, *Annual Report 2010*, s. 2-3.

²⁸⁰ Annual Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1336.htm>

²⁸¹ Ongoing Reporting, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1357.htm>

hazırlayarak mali yılın bitiminden sonra Eylül ayında denetlenen kurumlara göndermekte ve kurumlar da söz konusu rapora ilişkin görüşlerini sunmaktadır²⁸².

2) *Uygunluk Denetimi*: Yıllık denetim kapsamında Sayıştay kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan harcamaların mevzuata uygun olup olmadığını da denetlemekte ve yine bu denetimlerin sonuçlarını hem Komiteye hem de denetlenen kuruluşlara gerekli önlemlerin alınması için sunmaktadır²⁸³.

3) *Performans Denetimi*: Yıllık denetimin bir parçası olan performans denetimiyle Sayıştay, kamu kaynaklarının Parlamento tarafından tespit edilen amaçlarına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını ve VET kriterlerine uygun hareket edilip edilmediğini araştırmaktadır²⁸⁴. Sayıştay performans denetimlerine ilişkin raporunu, Komiteye sunduktan sonra, Komite rapora ilişkin kendi görüşlerini söz konusu rapora ekleyerek Parlamente'ye sunmaktadır. Komite bu aşamada ilgili Bakan'dan performans denetiminin esasına ilişkin görüşünü isteyebilir. Bakan bu talebin kendine ulaşmasından itibaren dört ay içerisinde hem Sayıştay'a hem de Komiteye raporda yer alan tavsiyelerin nasıl yerine getirileceğini gösteren bir bakanlık izahatı gönderir. Bu tavsiyelerin yerine getirilip getirilmediği Sayıştay tarafından izlenerek, bu izleme sonuçlarına ilişkin raporu Komiteye sunar. Bu izleme raporları ve bakanlık izahatı konsolide edilerek "Kamu Hesapları Nihai Raporu" adıyla yılda bir kez Komite kanalıyla Parlamente'ye sunulur²⁸⁵. Kurum yılda ortalama 18 performans denetimi raporu hazırlamaktadır²⁸⁶.

4) *Görüş Bildirme*: Sayıştay devlet bütçesinin oluşturulmasında Parlamente'ye doğrudan destek sağlamaktadır²⁸⁷. Aynı zamanda Genel Denetçi Yasası'na göre, Genel Denetçi muhasebe birimleri ve iç muhasebe denetimi konusunda Bakanlıklara yardımcı olmaktadır²⁸⁸. Danimarka kamu idaresi, yerel yönetimlerin ve devletten destek alan özel sektör kurumlarının faaliyette bulunduğu karakteristik bir yapıya sahiptir. Gerek yerel

²⁸² The final reporting: the opinion, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1358.htm>

²⁸³ Rigsrevisionen, *Annual Report 2010*, s. 3.

²⁸⁴ Rigsrevisionen, *Annual Report 2010*, s. 3; Focus Areas, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1356.htm>

²⁸⁵ Contradictory Procedure, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-959.htm>

²⁸⁶ Measuring results of performance audit, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-135.htm>

²⁸⁷ Karaman, Aral, s. 67.

²⁸⁸ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 55.

yönetimlerin gerekse devletten destek alan özel sektör firmalarının performans denetimi konusunda gelişmiş bir geleneğe sahip olmamasında dolayı, Sayıştay bu yapılara performans denetimi konusunda teknik destek sağlamaktadır²⁸⁹.

3.1.6.5. Sayıştay'ın Denetimi

Danimarka Sayıştay'ının özgünlüğü kurumun denetlenmesi aşamasında kendini göstermektedir. Zira Sayıştay'ın dış denetimi Genel Denetçi Yasası ve Parlamento İç Tüzüğü'ne göre *Grothen ve Perregaard* adlı bir yeminli mali müşavirlik firması tarafından yapılmaktadır²⁹⁰. Bu dış denetimlerden ayrı olarak kurum 2006 yılında, aralarında Polonya, Norveç ve Kanada Sayıştaylarının yer aldığı uluslararası bir komisyon tarafından da denetlenmiştir. Söz konusu denetim, kurumun bağımsız ve etkin şekilde düzenlendiğini ortaya koymuştur²⁹¹. Bu dış denetimlerden ayrı olarak kurum, faaliyetlerindeki etkinliği değerlendirmek üzere memnuniyet anketleri yaptırmaktadır. Bu çerçevede Rambøll Yönetim Danışmanlığı firması tarafından 2009 yılında yapılan müşteri memnuniyeti anketinde; genel olarak mali denetim ve performans denetiminin etkin şekilde yürütüldüğü ve denetim raporlarının da yüksek kalitede olduğu ortaya çıkmıştır. Bu anket çerçevesinde performans denetime yönelik olarak, bu denetimlerde kullanılan standartların iyi şekilde kurgulanmadığı, raporlarda bir standart olmadığı, merkezi hükümetin politika uygulamalarını ve çerçevesini anlama konusunda kurumun yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır²⁹².

3.1.7. Finlandiya'da Yüksek Denetim (Valtiontalouden Tarkastusvirasto)

Tek meclisli bir cumhuriyet olan Finlandiya'da yüksek denetimin geçmişi, mali yönetimin denetimi için bağımsız bir kurumun kurulduğu 1695 yılına kadar gitmektedir. Buna karşın Sayıştay'ın öncüsü olarak değerlendirilen kurumsal yapı 1824 yılında Fin Senatosu Mali Departmanı altında kurulmuştur. Finlandiya'nın Rusya İmparatorluğu altında otonom bir dukalık olduğu 1812-1917 yılları arasına denk gelen dönemde ve bağımsızlığın ilk yıllarında (1917 sonrası), devlet denetimi faaliyetleri değişmeden

²⁸⁹ "Country Appendices", s. 83-84.

²⁹⁰ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 55.

²⁹¹ Peer Review Report: National Audit Office of Denmark, August 2006 Oslo, Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, [http://www.rigsrevisionen.dk/media\(267,1033\)/Peer_review.pdf](http://www.rigsrevisionen.dk/media(267,1033)/Peer_review.pdf)

Peer review of Rigsrevisionen, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1030.htm>

²⁹² Summary of Rigsrevisionen's Client Survey, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-2242.htm>

kalmış ve denetimlerde devlet hesaplarının sayısal denetimi ve idarenin yasallığı üzerinde durulmuştur. 1919 yılında, kamu maliyesi üzerinde dış denetim ve dış gözlemden oluşan ikili sistemin temelleri atılmıştır. Diğer bir ifadeyle bu dönemde kamu ekonomisi üzerindeki yasama denetimi Parlamento Devlet Denetçileri tarafından yapılırken, kamu ekonomisinin idari denetimi ise Devlet Denetim Ofisi tarafından yapılmaktaydı. 1919 tarihli ilk anayasanın 71. Maddesinde; “*Kamu hesaplarının ve mali tabloların denetimini, rakamların doğru olup olmadığını denetimini yapmak ve gelir ve harcamaların hukuka uygun olup olmadığını ve bütçeye uyulup uyulmadığını tespit etmek üzere bir Denetim Ofisi vardır*” demek suretiyle, Fin Sayıştay’ının temelleri atılmıştır. Devlet denetim sistemine ilişkin ikinci adım 1924 yılında atılmış, Denetim Ofisi Denetim Konseyiyle birleştirilmek suretiyle, bu yeni yapı Maliye Bakanlığı’nın teşkilat yapısı altında çalışmaya başlamıştır. Yine bu dönemde eskiden olduğu gibi Denetim Ofisi tarafından yürütülen denetimler; rakamsal ve hukuki doğrulama yapmak suretiyle devam ettirilmiştir. İkinci Dünya Savaşı nedeniyle kamu ekonomisindeki değişimin ve savunma harcamalarındaki büyük artışın bir sonucu olarak “*Savaş Ekonomisi Denetim Ofisi*” kurulmuş, bu kurum savaşın sona ermesi ile 1947 yılın lağvedilmiştir²⁹³. Savaş yıllarından sonra tüm devlet faaliyetleri yeniden organize edildiği gibi, devlet denetim sistemi de bu reforma konu olmuştur. Bu bağlamda 1947 tarihli Denetim Yasası’nda Sayıştay’ın görevi, kamu mali yönetiminin yasallığını ve etkinliğini ve devlet bütçesine uygunluğunu denetlemek olarak tanımlanmış ve Sayıştay’ın denetim görevleri rakamsal doğruluğu denetlemekten verimliliğin ve etkinliğin değerlendirilmesine kaymıştır. Bu düzenlemeyle Sayıştay’ın yetki alanı genişletilerek, devlet işletmelerini de kapsayacak hale getirilmiştir. Buna karşın Parlamentonun kontrolü altındaki kaynakların yönetimi, Finlandiya Bankası ve Sosyal Sigortalar Kurumu; Sayıştay denetiminin kapsamı dışında kalmıştır²⁹⁴.

1991 yılında kamu ekonomisine ilişkin Anayasada yer alan hükümlerde yapılan reformla; Sayıştay’ın görev tanımı revize edilmiştir. Ancak yapılan bu düzenleme Sayıştay’ın konumunda, görevlerinde ya da yetkisinde herhangi bir değişiklik

²⁹³ History of the National Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, <http://www.vtv.fi/en/nao/history>

First Decades of Independence, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/nao/history/first_decades_of_independence

²⁹⁴ After the Second World War, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/nao/history/after_the_second_world_war

yapmazken, 1993 yılında Ulusal Denetim Kararnamesi'nin revize edilmesiyle Sayıştay'ın görevleri ve organizasyonuna ilişkin detaylı düzenlemeler yapılmış ve Devlet Garanti Fonu ve banka sübvansiyonları da Sayıştay'ın denetim alanına girmiştir²⁹⁵. 2001 yılına kadar kurum çalışmalarını, Maliye Bakanlığı bünyesinde yürütürken, 2000 yılında yeni Anayasa'nın kabulüyle Parlamento'nun teşkilat yapısı altında yer almıştır. Yeni Anayasa'ya ek olarak, 2000 yılında Parlamento Sayıştay'a ilişkin yeni bir kanun kabul ederek, Sayıştay'ın konumu, teşkilat yapısı, görevleri ve raporlamasına ilişkin detaylı düzenlemeler getirmiştir²⁹⁶.

3.1.7.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Finlandiya idari yapısı içerisinde anayasal bir kuruluş olarak yer alan Sayıştaya Anayasanın 90. maddesinde²⁹⁷ yer verilmiştir. Maddenin ikinci paragrafında; “*Kamu mali yönetiminin ve bütçeye uygunluğun denetimini yapan Parlamente'ya bağlı, bağımsız bir kurum vardır. Sayıştay'ın görevlerine ilişkin daha detaylı hükümler yasayla düzenlenir*” demek suretiyle, Sayıştay'ın bağımsızlığı ve yürüttüğü denetimlerin niteliği belirtilmiştir. Anayasada “*Kamu mali yönetiminin ve bütçeye uygunluğun denetimini yapan...*” denilmek suretiyle Sayıştay'ın yürüttüğü düzenlilik denetimine işaret edilmektedir. 90. maddenin ikinci paragrafında yer alan; “*Sayıştay'ın ve Denetim Komitesi'nin kontrolüne konu olan kamu kurumlarından ve diğer kuruluşlardan görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli olan bilgiyi isteme hakları vardır*” hükmü ile Sayıştay'la birlikte Parlamento Denetim Komitesi'ne gerek denetim alanına giren kuruluşlardan gerekse Finlandiya Bankası ve Sosyal Sigortalar Kurumu'ndan gerekli gördükleri bilgileri isteme yetkisi verilmiştir.

Anayasa haricinde Fin Sayıştay'ının yasal çerçevesini temelde 2000 tarihli Sayıştay (Denetim Ofisi) Yasası ve 1995 tarihli Finlandiya ve Avrupa Toplulukları Arasında Bazı Kredi Transferlerinin Ulusal Denetim Ofisi Tarafından Denetlenmesi Hakkı Yasası oluşturmaktadır. *Sayıştay Yasası*; kurumun görevlerini, kapsamını ve raporlamaya ilişkin esasları, Genel Denetçinin yasama ve denetlenen kurum karşısındaki konumunu düzenleyen tipik bir teşkilat yasasıdır. *Finlandiya ve Avrupa*

²⁹⁵ The 1990s, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/nao/history/the_1990s

²⁹⁶ Present Position in Connection With Parliament, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/nao/history/present_position_in_connection_with_parliament

²⁹⁷ The Constitution of Finland, 11 June 1999, (731/1999, amendments up to 1112 / 2011 included), Sec. 90, s. 18, Erişim tarihi: 18 Aralık 2011, <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1999/en19990731.pdf>

Toplulukları Arasında Bazı Kredi Transferlerinin Ulusal Denetim Ofisi Tarafından Denetlenmesi Hakkı Yasası; Finlandiya ve Avrupa Toplulukları arasındaki kredi transferlerinin kontrolüne ve denetimine ilişkin esasları düzenlemektedir²⁹⁸.

3.1.7.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

6 yıllık bir dönem için Parlamento tarafından atanan Genel Denetçi tarafından yönetilen Sayıştay²⁹⁹; yöneticileri Genel Denetçi tarafından atanan Mali Denetim, Performans Denetimi ve Üst Yönetim Desteği olarak anılan üç ana birimden oluşmaktadır³⁰⁰. *Mali Denetim Birimi*, devlet bütçesine uygunluğu, kamu kurumları tarafından yıllık hesapların doğru olarak sunumunu sağlamak için denetimleri ve ilgili bilirkişilik faaliyetlerini yürütmektedir³⁰¹. *Performans Denetimi Birimi*, kamu kurumlarının VET'i; kontrol, inceleme ve değerlendirme sistemlerinin etkinliği; dış bilginin güvenilirliği ve yeterliliği; görevlerin yönetilmesinde yasallık ve kamu bütçesinin uygunluğu ile ilgili olarak yasama, yürütme ve vatandaşlara bilgi sağlamaktadır³⁰². *Üst Yönetim Destek Birimi*, Sayıştay'ın mali yapısının ve faaliyetlerinin yönetiminde, planlanmasında ve izlenmesinde Genel Denetçiye yardımcı olmakta; yasamaya ve yürütme birimlerine yönelik raporların yönetilmesi ve diğer kamu denetim birimleri ile işbirliğine yönelik genel hususların tespit edilmesi görevlerini yürütmektedir³⁰³. Yukarıda sayılan birimlere ilave olarak kurum bünyesinde; işbirliği yapılan ortaklarla Sayıştay arasında bağlantıyı sağlama ve geliştirmek üzere görev yapan bir Danışma Kurulu da bulunmaktadır³⁰⁴.

²⁹⁸ Act on the Right of the State Audit Office to Audit Certain Credit Transfers between Finland and the European Communities (17 March 1995/353), Sec. 1, Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/nao/regulations_concerning_the_national_audit_office/act_on_the_right_of_the_national_audit_office_to_audit_certain_credit_transfers_between_finland_and_the_european_communities

²⁹⁹ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 106-107.

³⁰⁰ Organisation, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, <http://www.vtv.fi/en/organisation/>

State Audit Office-Finland, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, s. 80, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk

³⁰¹ Financial Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/financial_audit

³⁰² Performance Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit

³⁰³ National Audit Office of Finland, *National Audit Office's Rules of Procedure (Valid As Of 1 October 2010; Changes 6.9.2011 Valid As Of 15.9.2011)*, Helsinki 2011, s. 3, Erişim tarihi: 18 Aralık 2011, <http://www.vtv.fi>

³⁰⁴ Act on the National Audit Office (Issued in Helsinki on 14 July 2000), Sec. 8, Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/nao/regulations_concerning_the_national_audit_office/act_on_the_national_audit_office

Sayıştay bağımsızlığına önem verilen bir kurum kimliğine sahip olduğundan; Genel Denetçi dışındaki kurum personelinin atanması, geçici veya sürekli olarak görevden alınması gibi işlemler konusunda Sayıştay tek yetkilidir³⁰⁵ ve bu yetkiyi diğer herhangi bir erkle paylaşmamaktadır. Kurumda 2010 yılı itibarıyla toplamda işletme, iktisat, kamu yönetimi, sosyoloji disiplinlerinden 148 kişi görev yapmaktadır³⁰⁶.

3.1.7.3. Yasama ve Yürütmeyle İlişkileri

Yasama yetkisinin parlamento ile Cumhurbaşkanı arasında paylaşıldığı Fin Parlamenter Hükümet Sisteminde³⁰⁷, Sayıştay parlamentonun denetimi yetkisini, yasama gücünü desteklemek ve parlamentoya faydalı ve güvenilir bilgi sunmak için çalışmaktadır³⁰⁸. Kurum, yasamayla olan ilişkilerini; Parlamento Denetim Komitesi kanalıyla kurmaktadır. Sayıştay yıllık faaliyetlerine ilişkin olarak, her yıl Eylül ayının sonuna kadar parlamentoya Denetim Komitesi kanalıyla bir rapor sunarken; gerekli görülmesi halinde yine aynı süre içinde ayrı raporlar da sunabilmektedir. Söz konusu raporlar teknik bilgi gerektirdiğinden, bu raporların anlaşılmasını sağlanması için Denetim Komitesi, Sayıştay'dan ayrıca bir izahat raporu isteme hakkına da sahiptir³⁰⁹.

Kurum, Cumhurbaşkanı'ndan (2000 yılındaki Anayasa değişikliğinden önce Başbakan'dan) ve Bakanlar Kurulundan oluşan³¹⁰ yürütmeyle ilişkilerini, raporlar vasıtasıyla sağlamaktadır. Bu çerçevede Sayıştay denetimler neticesinde, hem bilgi amaçlı hem de gerekli tedbirlerin alınması için denetlenen kuruma ve denetlenen kurumun bağlı olduğu Bakanlığa bir denetim raporu göndermektedir. Aynı zamanda bu raporlar Denetim Komitesine ve Maliye Bakanlığına da bilgi amaçlı gönderilmektedir. Hazırlanan raporlar, izleme denetimleri ve raporları ile tamamlandığından; denetlenen kurumun ve denetlenen kurumun bağlı olduğu Bakanlığın da denetim raporunda yer alan tavsiye ve tespitlere ilişkin ne gibi tedbirlerin alındığı konusunda Sayıştay'a bilgi verme yükümlülüğü vardır³¹¹.

³⁰⁵ Act on the National Audit Office, Sec. 12.

³⁰⁶ State Audit Office-Finland, *State Audit in the European Union*, s. 81;

National Audit Office of Finland, *Annual Report 2010*, s. 21-23, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.vtv.fi/>

³⁰⁷ M. Cem Toker, "Finlandiya Yönetim Sistemi", (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003, s. 303.

³⁰⁸ National Audit Office of Finland, *Annual Report 2010*, s. 5-11.

³⁰⁹ Act on the National Audit Office, Sec. 6.

³¹⁰ Toker, "Finlandiya Yönetim Sistemi", s. 302.

³¹¹ Act on the National Audit Office, Sec. 5.

3.1.7.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

Temel amacı kamuda etkinliği ve mali yönetimin kalitesini artırmak³¹² olan Sayıştay'ın denetim alanına; hükümet ve bakanlıklar; kamu kurumları; bütçe dışı fonlar; devlet işletmeleri; devletten ekonomik destek-kaynak alan yerel yönetimler, özel işletmeler-şahıslar ve diğer kurumlar; özel bir amaçla devlet otoritesini kullanmak ve dağıtmak için fon temin etmek üzere devletten izin alan kuruluşlar ve diğer tüzel kişiler; devlet ödemelerinin yönetimini belirlemek amacıyla devlet ödemelerinin sorumluluğunu üstlenen kredi kuruluşları; Finlandiya ve Avrupa Toplulukları arasındaki kaynak transferleri girmektedir³¹³. Buna karşın, Parlamento yönetimi ve kontrolü altındaki fonlarla Finlandiya Bankası ve Sosyal Sigortalar Kurumu Sayıştay'ın denetim alanı dışındadır³¹⁴. Her ne kadar Sayıştay'ın Finlandiya Bankası ve Sosyal Sigortalar Kurumu üzerinde denetim yetkisi bulunmasa da Fin Anayasasına ve Sayıştay Yasasına göre, Sayıştay'ın bu kurumlardan denetim faaliyetleri sırasında bilgi ve belge talep etme hakkı bulunmaktadır³¹⁵. Sayıştay Yasasında, siyasi partilerin denetimine ilişkin açık bir hüküm bulunmasa da 1969 tarihli Siyasi Partiler Kanunu, Sayıştay'a siyasi partilere sübvansiyon şeklinde verilen fonların yasalara uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını tespit etmek üzere uygunluk denetimini yapma yetkisini vermektedir³¹⁶.

Sayıştay geniş kapsamlı denetim alanıyla uyumlu olarak; mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimi faaliyetlerini yürütürken; aynı zamanda danışmanlık olarak da değerlendirilebilecek üst yönetim desteği de sağlamaktadır³¹⁷.

1) *Mali ve Uygunluk Denetimi*: Sayıştay'ın temel görevlerinden biri olan mali denetim aslında bünyesinde hem uygunluk denetimini hem de mali tabloların denetimini barındırmaktadır. 2010 yılında uluslararası denetim standartlarına uygun olarak uygunluk denetimini yapma yetkisini kazanan kurum bu denetim kapsamında; iyi yönetişime ilişkin risklerle ve yasal riskler üzerine durmakta, bu tip risklerin en aza

³¹² National Audit Office of Finland, *Annual Report 2010*, s. 11.

³¹³ Act on the National Audit Office, Sec. 1-2; Act on the Right of the State Audit Office to Audit Certain Credit Transfers between Finland and the European Communities, Sec. 2.

³¹⁴ Act on the National Audit Office, Sec. 1; The National Audit Office's Scope, Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, <http://www.vtv.fi/en/nao/scope>

³¹⁵ Act on the National Audit Office, Sec. 4; The Constitution of Finland, Sec. 90, s. 18.

³¹⁶ Act on Political Parties, 10.1.1969/10, Sec. 9, Erişim tarihi: 18 Aralık 2011, www.partylaw.leidenuniv.nl

³¹⁷ National Audit Office, *National Audit Office's Rules Of Procedure....*, s. 1

indirilmesi için gerekli incelemelerde bulunmaktadır³¹⁸. Mali denetim, merkezi muhasebenin doğruluğunu ve mali tabloların güvenilirliğini sağlamak için yapılmakta; devlet bütçesine ve mevzuata uygunluğa odaklanmakta ve tüm saymanlıkların yıllık denetimine yönelmektedir³¹⁹. Mali denetimlerin dört ayağı vardır. Mali denetimlerin ilk ve en önemli ayağını; kurumların muhasebe işlemlerini yürüten muhasebe birimlerinin³²⁰ (saymanlıkların) yıllık denetimi oluşturmaktadır. Bu çerçevede; devlet bütçesine ve mevzuata uygunluk, mali tabloların doğru ve yeterli bilgi sunumu ve uygun iç kontrol düzenlemeleri bu denetimlerin odak noktasını oluşturmaktadır. Mali denetimin diğer bir ayağını da performans yönetimi oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yıllık denetim haricinde Bakanlıklara yönelik yapılan mali denetimler kamu sektöründe performans yönetimini de kapsamaktadır. Mali denetimin üçüncü ayağı ise mali tabloların denetimi olup; söz konusu faaliyetin odak noktasını merkezi muhasebenin güvenilirliği, devlet mali tabloları ile muhasebe kurumlarının mali tablolarındaki homojenlik oluşturmaktadır. Mali denetimin son ayağıysa, kurumun kamu projelerine yönelik yürüttüğü özel mali denetimlerdir. Bu denetimlerin konusu, hedefleri, süreçleri ve kapsamı her bir proje için ayrı ayrı tespit edilmektedir³²¹.

Yapılan mali denetimlere ilişkin olarak, denetim sonuçlarını göstermek üzere yıl içerisinde raporlar hazırlanmakta ve bu raporlar; kamu yönetiminin yasallığını ve doğruluğunu ve kamu bütçesine uygunluğu sağlamak için tarafsız ve güvenilir bilgileri sağlarken, tespit edilen hata ve eksiklikleri düzeltme yönünde hemen önlem almaya da imkân vermektedir³²². 2010 yılı itibarıyla kurum 118 mali denetim yaparken bu denetimlerde toplamda 60 personel görev almıştır³²³.

2) *Performans Denetimi*: Kaynaklarının büyük bir bölümünü performans denetimi için ayıran Fin Sayıştay'ı, performans denetimi türlerinden; Etkinlik, Performans Yönetimi Kapasite ve Performans Bilgi Denetimini yürütmektedir (Tablo 1.1.). Performans denetimleri kamu faaliyetlerinin, sonuçlarının ve etkinliğinin

³¹⁸ National Audit Office of Finland, *Annual Report 2010*, s. 12.

³¹⁹ Financial Audit;

Audit Tasks, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/financial_audit/audit_tasks

³²⁰ Definitions, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/financial_audit/definitions

³²¹ Audit Process and Products, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/financial_audit/audit_process_and_products

³²² Reporting, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/financial_audit/reporting

³²³ National Audit Office of Finland, *Annual Report 2010*, s. 15.

başarısını değerlendirmek amacıyla yapılmaktadır³²⁴. Kurum performans denetimleri vasıtasıyla; yürütme faaliyetlerinin VET kriterlerine uygunluğunu, dış bilginin güvenilirliğini ve yeterliliğini, amaçların ne ölçüde yerine getirildiğini, kontrol, izleme ve değerlendirme sistemlerinin etkinliğini, yürütmenin görevlerinin yasallığını ve tespit edilmiş amaçlara uygunluğunu, devlet bütçesine uygunluğu değerlendirmek suretiyle yasama, yürütme ve yurttışlara bilgi sunmaktadır³²⁵. Fin Sayıştayı performans denetimlerinde, geçmiş işlemlere odaklanırken, yürütülen faaliyetlerin gelecekteki etkilerine çok fazla ağırlık vermemektedir. Buna karşın geleceğe dönük riskler konusunda faaliyetlerde bulunabilmektedir³²⁶. Performans denetimlerinin odak noktası kamu mali yönetimi olmakla beraber, aynı zamanda mali yönetimi dolaylı şekilde etkileyebilecek faaliyetlere ve bütçe dışı mali birimlerin beklenmedik maliyetlerine ve etkilerine önem verilmektedir³²⁷.

Her bir performans denetimi; performans denetimi elkitabındaki esaslara göre yürütülmektedir³²⁸. Performans denetimi konuları yıllık ve özel olarak seçilirken, konu seçiminde sistematik risk analizlerinden faydalanılmaktadır. Performans denetimine başlamadan önce bir ön çalışma yapılmaktadır. Bu ön çalışma çerçevesinde performans denetiminde, farklı çıkar gruplarıyla görüşülürken aynı zamanda denetime ilişkin belgeler incelenir ve istatistiki analizler yapılır. Denetimin ön sonuçlarına ilişkin denetlenen kurumlara kendi görüşlerini sunmaları için ayrıca fırsat da verilmektedir³²⁹. Performans denetimi sonunda hazırlanan raporlar denetlenen kuruma ve bağlı olduğu Bakanlığa, Maliye Bakanlığına, Denetim Komitesine ve Adalet Bakanlığına gönderilirken; raporun bir nüshası da ilgili kurumların kütüphanelerine, enformasyon servislerine ve Fin Haber Ajansına gönderilmektedir. Saydamlık bakımından gelişmiş bir yapı sergileyen Fin Sayıştay'ı, performans denetimlerini izleme konusunda da özenli davranmaktadır. Zira Sayıştay, denetim bulguları neticesinde kurumlar tarafından ne gibi önlemler alındığını görmek için 1-2 yıl sonra izleme faaliyetleri de

³²⁴ Audit Topics, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit/audit_topics

³²⁵ Performance Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit

³²⁶ National Audit Office of Finland, *Performance Audit Manual*, International Publications of the National Audit Office of Finland, Helsinki 2007, s. 10.

³²⁷ National Audit Office of Finland, *Performance Audit Manual*, s. 14.

³²⁸ National Audit Office of Finland, *Performance Audit Manual*, s. 14-15.

³²⁹ Audit Process and Products, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit/audit_process_and_products

yürütmektedir³³⁰. Kurum 2010 yılı itibariyle 21 performans denetimi çalışması yapmış, performans denetiminin uzantısı olarak 9 izleme raporu hazırlamıştır³³¹.

3) *Uluslararası Faaliyetler*: Kurum uluslararası komisyonlara dâhil olmak suretiyle Avusturya, AB ve Norveç Sayıştaylarının dış denetimini yapmış³³²; Avrupa Orta Vadeli Hava Tahminleri Merkezi (ECMWF) ve Uluslararası Ticari Bilgi ve İşbirliği Ajansı (AITIC) gibi kuruluşların denetçiliği görevlerini yürütmüştür³³³.

3.1.7.5. Denetim Kalitesini Artırmaya Yönelik Çabalar ve Sayıştay'ın Denetimi

Kurum denetimlerde etkinliği ve kaliteyi artırmak için kalite sistemleri geliştirmekte ve düzenli olarak denetim kitapçıkları ve faaliyet rehberler yayınlarak bunları düzenli aralıklarla revize etmektedir. Bu çerçevede gerek mali denetime gerekse performans denetimine yönelik olarak 2010 yılında pek çok rehber ve kitapçık revize edilmiş, bu çerçevede her iki denetime ilişkin süreçler yeniden kurgulanmıştır³³⁴. Fin kamu yönetimi içerisinde bağımsız bir kurum olarak yer alan Sayıştay'ın faaliyetlerinin ve mali yapısının da gerek mevzuata uygunluk gerek maddi doğruluk gerekse performans açısından denetime tabi tutulması gerekmektedir. Söz konusu denetim, diğer çeşitli Sayıştayların bağımsız dış denetime tabi tutulması uygulamasından farklı olarak, Finlandiya örneğinde iç kontrol şeklinde yürütülmektedir. Buna karşın kalite yönetimi çerçevesinde kurumun bağımsız dış denetime tabi tutulmasına ilişkin çalışmalar devam etmekte olup, ilk dış denetimin 2010 yılı itibariyle yapılması planlanmaktadır³³⁵.

3.1.8. Norveç'te Yüksek Denetim (Riksrevisjonen)

Anayasal bir monarşi olan Norveç'te, geçmişi 19. yüzyılın ilk çeyreğine dayanan Sayıştay'ın görevleri 20. yüzyılın başlarına kadar standart devlet denetimiyle sınırlı tutulmuştur. Bu dönemde gerek Norveç Anayasasında gerekse ilk Sayıştay Yasası olan *Devlet Hesaplarının Denetimi Yasası*'nda, Sayıştay'ın görevleri ancak genel çerçevesiyle tespit edilebilmiştir. 1918 yılından sonra ise Sayıştay'ın görevleri ve teşkilat yapısı yıllar içerisinde değişikliğe uğramıştır. Örneğin 1936 yılında

³³⁰ Reporting, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011,

http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit/reporting

³³¹ National Audit Office of Finland, *Annual Report 2010*, s. 12-15.

³³² National Audit Office of Finland, *Annual Report 2010*, s. 16.

³³³ National Audit Office of Finland, *Annual Report and Financial Statements 2007*, s. 13. Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.vtv.fi/>

³³⁴ National Audit Office of Finland, *Annual Report 2010*, s. 16-17.

³³⁵ National Audit Office of Finland, *Annual Report 2010*, s. 16-25.

Bakanlıkların devlet işletmeleri üzerindeki yönetim ve idari yetkilerinin kontrol edilmesi ihtiyacı ortaya çıkarken, 1953 yılına gelindiğinde Bakanlıkların bu yetkilerinin anayasal kontrolünde, Sayıştay'ın yer almaması bir eksiklik olarak görülmüştür. Nitekim 1953 yılına kadar Sayıştay'ın devlet işletmeleri üzerindeki denetim yetkisi yalnızca şirket kontrolüyle sınırlıyken, bu işletmelerin mali denetimleri özel sektör denetçileri tarafından yapılmaktaydı. Sayıştay tarafından yapılan şirket kontrolleri de yalnızca Bakanlık faaliyetlerinin izlenmesine yönelik olup, esas amaç devlete ait şirketlerdeki, bankalardaki ve benzeri kuruluşlardaki kamu çıkarlarını korumaktı. Ancak *Spitsbergen Kömür Madeni Kazası* sonucunda, devlet işletmeleri üzerinde izlemenin yeterli olmadığı ve izlemenin ötesinde daha iyi ve etkin bir şirket kontrolünün geliştirilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Söz konusu kaza, siyasi etkileri bakımından dikkate değerdir. Zira kaza sonrasında, madene ilişkin ihaleyi yapan Bakan sorumlu bulunduktan sonra istifa etmiş ve birkaç ay sonra hükümet düşmüştür. Tüm bu gelişmeler çerçevesinde 1967 yılına gelindiğinde, Sayıştay devlet işletmeleri üzerinde ilk şirket kontrolünü gerçekleştirmiştir. 1977 yılında Sayıştay'ın yetkilerinin artırılmasına yönelik teklif parlamento tarafından onaylanmış ve bu düzenlemeyle, Sayıştay'ın hükümetin etkinliği hakkında daha detaylı bilgiye sahip olması hususu hükme bağlanmıştır. Sayıştay'ın yetkilerinin artırılması eğilimi 1992 yılında Parlamento İnceleme ve Anayasal İşler Komitesi'nin kararı ile devam ettirilmiştir³³⁶.

3.1.8.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Yürürlükteki en eski anayasalardan biri olan 1814 tarihli Norveç anayasasında³³⁷, Sayıştay'ın yönetiminden sorumlu olan 5 Genel Denetçinin atanması ve temel görevlerine ilişkin hükümler; Anayasa'nın 75. maddesinin k fıkrasında "*Parlamento kamu hesaplarını yıllık olarak inceleyen ve inceleme özetlerini aynı şekilde yayınlayan 5 denetçi atar. İlgili (mali) yılın bitiminden itibaren 6 ay içerisinde hesaplar denetçilere*

³³⁶ Bjarne Mørk Eidem, "The Office of the Auditor General of Norway (OAGN) – Experiences with Performance Auditing and Overarching Control of State-Owned Enterprises", From International Forum: "Governmental Control Tendencies: Transparency and Good Governance" Lima-March 21-22 2002, Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/Publications/Papers/Pages/The_Office_of_the_Auditor_%20General_of_Norway_%20OAGN_experiences_with_%20Performance_Auditing_and_overar.aspx.

³³⁷ Torkel Opshal, "Limitation of Sovereignty Under the Norwegian Constitution", *Scandinavian Studies in Law*, Vol: 13, 1969, s. 153.

ibraz edilir³³⁸, şeklinde düzenlenmiştir. Bu itibarla Norveç'te Sayıştay'ın; Genel Denetçiler kanalıyla anayasal kimliğe sahip olduğunu söylemek doğru olacaktır.

Anayasa dışında kurumun yasal çerçevesi Genel Denetçi Yasası ve Sayıştay'ın Faaliyetleriyle İlgili Talimat ile çizilmiştir. 1918 tarihli Devlet Hesaplarının Denetimi Yasasının yerine 2004 tarihinde yürürlüğe giren *Genel Denetçi Yasası*, Sayıştay'ın amaçlarına ve izleme görevlerine ilişkin düzenlemeler getiren tipik bir teşkilat yasasıdır³³⁹. *Sayıştay'ın Faaliyetleriyle İlgili Talimat*, Genel Denetçi Kurulu'nun işleyişinin ve yürüttüğü mali ve performans denetimi faaliyetleriyle şirket kontrollerinin genel çerçevesini çizerken, aynı zamanda Sayıştay'ın hem Parlamento'ya hem de kamu kurumlarına yönelik raporlama görevlerine ilişkin genel esasları belirlemektedir³⁴⁰.

3.1.8.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

5 Genel Denetçiden müteşekkil bir Kurul tarafından yönetilen Sayıştay'da; Genel Denetçiler ve yardımcıları 4 yıllık bir süre için ve genel seçimlerin ardından Parlamento tarafından atanır³⁴¹. Genel seçimlerin ardından Genel Denetçilerin seçilmesi ve Kurulun yapısının Parlamento yapısını yansıtması bakımından kurumun siyasal bir kimliğe sahip olduğunu söylemek mümkündür. Ancak bu durum kurumun tarafsızlığına halel getirmemektedir³⁴². Zira Norveç'te Sayıştay'ın tarafsızlığına büyük bir önem verilmiş; kişisel ve siyasi ilişkilerin kurumun çalışmalarına etki etmemesi için teşkilat yasasında, denetim konusu kurum, kuruluş, çalışanları ve temsilcileri ile yakın ailevi ve kişisel ilişkileri olan denetçilerin bu denetimlerde yer alamayacağı hüküm altına alınmıştır³⁴³. Her Genel Denetçinin bir oy hakkı olduğu Kurul'da, kararlar oy çokluğuyla alınmaktadır. Parlamento'ya sunulacak raporlar ve diğer ana dokümanlar Kurul'un genel

³³⁸ Constitution of the Kingdom of Norway, 1814, Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, <http://www.stortinget.no/en/In-English/About-the-Storting/The-Constitution/The-Constitution/>

³³⁹ The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General – With Comments, *Act No 21 of 7 May 2004 relating to the Office of the Auditor General*, s. 4. Erişim tarihi: 16 Ocak 2012, <http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Act%20and%20Instructions%20related%20to%20the%20Office%20of%20the%20Auditor%20General%20%E2%80%93%20with%20comments.pdf>

³⁴⁰ The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General – With Comments, *Instructions no 700 of 11 March 2004 concerning the activities of the Office of the Auditor General*, ss. 25-39.

³⁴¹ The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General – With Comments, *Act No 21 of 7 May 2004 relating to the Office of the Auditor General*, Sec. 4, s. 6.

³⁴² Eidem.

³⁴³ The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General – With Comments, *Act No 21 of 7 May 2004 relating to the Office of the Auditor General*, Sec. 19, s. 22-23.

toplantısında müzakere edilerek karara bağlanmaktadır³⁴⁴. Sayıştay'ın organizasyon yapısı içerisinde Kurul'a ilave olarak bakanlıkların denetiminden sorumlu olan 4 mali ve 2 performans denetim birimi bulunmaktadır³⁴⁵. Norveç'te Sayıştay'ın bağımsızlığına büyük önem verilmiş ve bu önemin bir göstergesi olarak kuruma kendi personel politikasını belirleme yetkisi verilmiştir³⁴⁶. 2010 yılı itibariyle kurumda, iktisat, hukuk ve diğer pek çok sosyal bilim disiplininin 539 personel görev yapmaktadır³⁴⁷.

3.1.8.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri

1) *Bağımsızlık*: Yürütmeden tamamen bağımsız olan Sayıştay, parlamentonun teşkilat yapısı altında yer almaktadır³⁴⁸. Kurumun yürütme karşısındaki bağımsızlığı gerek idari gerekse mali anlamda korunmuş olup, yasama karşısındaki bağımsızlığı da teamüllerle güvence altına alınmıştır. Şöyle ki denetimleri yürütürken standartların ve süreçlerin seçiminde, kurumun Parlamentodan bağımsız olmasına yönelik, Sayıştay'la Parlamento arasında ortak bir anlayış vardır. Her ne kadar meri mevzuat ve demokratik işleyiş çerçevesinde bazı özel konular hakkında denetimlerin yürütülmesi Parlamento tarafından talep edilebilse de bu yetki kurumsal bağımsızlığı zedelememektedir³⁴⁹.

2) *Raporlama*: Sayıştay denetimlerin sonuçlarını ve kendi faaliyetlerini belirli aralıklarla "İnceleme ve Anayasal İşler Komitesi" kanalıyla Parlamento'ya raporlar. Sayıştay tarafından hazırlanan tüm raporlar ve yayınlar, resmi parlamento dokümanı olarak yayınlanır ve son olarak Parlamento Genel Kurul toplantısında ele alınır³⁵⁰. Raporlar Sayıştay'ca; öncelik ve önem sırasına göre Belge 1, Belge 2 (Yıllık Rapor), Belge 3 Serileri ve İdari Raporlar şeklinde dörtlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Sayıştay tarafında hazırlanan en önemli raporlar denetim sonuçlarına ilişkin olan ve hem Parlamento'ya hem de kamuoyunun bilgisine sunulan Belge 1 ve Belge 3 Serisi'dir. Kurum mali denetimler ve şirket kontrolleri kapsamında elde ettiği sonuçları *Belge*

³⁴⁴ The Board of Auditors General, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/BoardOfAuditorsGeneral/Pages/TheBoardofAuditorsGeneral.aspx>

³⁴⁵ Organisation Chart, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011,

<http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/OrgChart/Pages/Organisationchart2.aspx>

³⁴⁶ The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General – With Comments, *Act No 21 of 7 May 2004 relating to the Office of the Auditor General*, Sec. 5, s. 7.

³⁴⁷ Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2010: Document 2 (2010–2011)*, Riksrevisjonen, Oslo 2011, s. 26-28.

³⁴⁸ Role and Tasks, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Aralık 2011,

<http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/RoleAndTasks/Pages/Roleandtasks.aspx>

³⁴⁹ Eidem.

³⁵⁰ Eidem.

1’de, performans denetimleri kapsamında elde ettiği sonuçları ise *Belge 3 Serisi’nde* sunar. Belge 3 Serisi kapsamında, her bir performans denetimi sonuçları Genel Denetçiler Kurulu’nun onayına müteakip tek bir rapor halinde Parlamentoya sunulur. Yıllık Rapor olan *Belge 2*, kurumun yürüttüğü faaliyetlerin bir özeti niteliğinde olup, kurum tarafından her yıl Nisan veya Mayıs ayında, Parlamentoya sunulur. Aynı zamanda yıllık rapor; ilgili mali yıla ilişkin Belge 1’in kısa özetini, Belge 3 Serisine ilişkin raporu, bir önceki yıl yürütülen uluslararası faaliyetlerin genel taslağını, faaliyetlerin ve personelin istatistiki özet bilgilerini içerir. *İdari Raporlar* ise daha az önemli olan konular hakkında hazırlanıp İnceleme ve Anayasal İşler Daimi Komitesi’ne ve bilgi amaçlı olarak da ilgili Bakanlığa gönderilir³⁵¹. Bu raporlara ek olarak her yıl Ağustos ayında Sayıştay Parlamento’ya, şirket kontrollerine ilişkin ayrı bir rapor sunar. Bu raporlar Parlamentoya, devletin tamamına sahip olduğu işletmelerin genel görünümüne ilişkin bilgi sağlamaktadır. Sayıştay tarafından hazırlanan raporlara istinaden bir Bakan’ın görevden alınması çoğunlukla mümkün olmayıp, görevden alınma yerine Bakan’ın siyasi sorumluluğuna başvurulmaktadır. Buna karşın raporların en yaygın sonuçları, sorumlu Bakan’ın siyasal eleştirisinin yapılmasıdır ki böyle bir durumda da Bakan’ın istifası bir teamül haline gelmiştir³⁵².

Çoğu ülke uygulamasında Sayıştay denetim raporlarını Kamu Hesapları Komitesine sunduktan sonra, Komite Sayıştay’dan söz konusu raporlar hakkında daha fazla bilgi istemeye hak kazanır. Oysa Norveç’te bu sistem geçerli olmayıp, eğer İnceleme ve Anayasal İşler Komitesi belirli denetim bulguları hakkında daha fazla bilgi isterse, bu isteğe ilişkin talebini ilgili Bakanlığa yöneltir. Bakanlıklar tarafından verilen yeni bilgiler aynı zamanda yorumlanmak üzere Sayıştay’a gönderilir. Böyle bir durumda da Parlamento veya ilgili komite Sayıştay Kurul Başkanı’nı bir kereliğine bilgi vermek üzere davet eder ki bu ilişkiler de gayri resmi olarak yürütülür³⁵³.

3.1.8.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

Sayıştay’ın temel amacı; denetim, izleme ve danışmanlık faaliyetleriyle kamu gelirlerinin planlandığı şekilde harcanmasını, devlet kaynaklarının ve malvarlığının

³⁵¹ Publications, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/Publications/Pages/Publications.aspx>

³⁵² Eidem.

³⁵³ Eidem.

Parlamento kararlarına ve amaçlarına uygun biçimde kullanılmasını ve yönetilmesini sağlamaktır³⁵⁴. Bu amaçlarla uyumlu olarak denetim alanına, merkezi hükümet ve bağlı kamu kurumları; kamu fonları; özel yetkili kamu kurumları; ayrı yasayla düzenlenen işletmeler; sağlık ve devlet işletmeleri, yüzde yüz veya kısmi devlet iştirakinin olduğu limitet şirketler girmektedir³⁵⁵. Bunlardan ilk üçü mali denetim, ilk altısı performans denetimi ve son üçü de şirket kontrolü kapsamında denetime tabi tutulmaktadır³⁵⁶. Aynı zamanda kurumun Norveç Merkez Bankası üzerinde izleme yetkisi de bulunmaktadır. Bu izlemenin amacı; Merkez Bankası'nın çalışmalarını Parlamento'nun belirlediği amaçlarla ve merkezi hükümetin iktisat politikası ile uyumlu şekilde yürütüp yürütmediğini tespit etmektir³⁵⁷. Sayıştay'ın yerel yönetim hesapları üzerinde doğrudan bir denetim yetkisi bulunmamakla beraber, yerel yönetimlere kamu kaynaklarının tahsisi halinde bu yapılar da Sayıştay'ın denetim kapsamına girmektedir³⁵⁸.

Sayıştay'ın yürüteceği görevler gerek Genel Denetçi Yasasında gerekse Anayasada belirtilmiştir. Bu bağlamda Sayıştay'ın görevleri; denetim, raporlama, görüş bildirme ve Parlamento tarafından kendine tevdi edilen soruşturmaları yürütmedir. Bu itibarla Sayıştay, merkezi hükümet hesaplarını ve çeşitli Bakanlıkların ve kamu kurumlarının hesaplarını mali denetime ve faaliyetlerini de VET kriterleri yönünden performans denetimine tabi tutmaktadır. Norveç mali yönetiminde devlet işletmelerinin yaygınlığı nedeniyle, Sayıştay şirketlerdeki kamu sermayesinin yönetimini izleme görevini de yürütmektedir. Sayıştay tarafından yapılan denetimler hata ve usulsüzlüklerin tespit edilip önlenmesine katkıda bulunurken, önleyici denetimler ve izlemeler sayesinde ortaya çıkması muhtemel hata ve eksikliklerin önlenmesi için kamu hesapları ve ekonomi konularında devlet yönetimi için rehberlik de sağlamaktadır³⁵⁹.

1) *Mali Denetim*: Mali denetimin amacı, kamu hesaplarının maddi hata ve eksiklik taşımadığını, hesapların dayandığı işlemlerin Parlamento'nun kararları ve

³⁵⁴ The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General – With Comments, *Act No 21 of 7 May 2004 relating to the Office of the Auditor General*, Sec. 1, s. 5.

³⁵⁵ The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General – With Comments, *Act No 21 of 7 May 2004 relating to the Office of the Auditor General*, Sec. 9, s. 11.

³⁵⁶ Role and Tasks.

³⁵⁷ The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General – With Comments, *Instructions no 700 of 11 March 2004 concerning the activities of the Office of the Auditor General*, Sec. 11, s. 34.

³⁵⁸ Eidem.

³⁵⁹ Role and Tasks.

amaçları ile uyumlu olduğunu teyit etmektir. Denetçiler mali denetimlerde, kurumlar tarafından yürütülen işlemlerin gerek mevzuata gerekse Parlamento'nun kararlarına ve amaçlarına uygun olup olmadığıyla ilgili görüşlerini bildirmek zorundadır. Yapılan denetimlerin yalnızca mali tabloların maddi doğruluğuyla sınırlı tutulmayıp, aynı zamanda bütçe kararlarına ve amaçlarına ve ilgili mevzuata uygunluğu da kapsamı bakımından, mali denetimin Norveç mali yönetiminde düzenlilik denetimine karşılık geldiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Denetçi görüşlerinin yer aldığı mali denetim raporları, yılda bir kez Belge1 ile her bir Bakanlığa rapor edilmektedir³⁶⁰. 2010 yılı itibariyle toplamda 243; özelde 17 Bakanlık, 220 bağlı kuruluş, Başbakanlık, Başsavcılık, Parlamento ve Parlamentaoya bağlı 3 kuruluş mali denetime tabi tutulmuştur³⁶¹. Aynı dönemde denetim için ayrılan kaynaktan mali denetim % 68'lik pay almıştır (Tablo 3.5.).

2) *Performans Denetimi*: Norveç'te Etkinlik ve Performans Yönetimi Kapasite Denetimi şeklinde yürütülen performans denetimi (Tablo 1.1.), denetimden daha çok bir araştırma faaliyeti olarak değerlendirilmektedir. Bu araştırmanın odak noktasındaysa; VET kriterleriyle birlikte Parlamento'nun kararlarına ve amaçlarına uygun hareket edilmesi yer almaktadır. Zira Sayıştay performans denetimleriyle, Parlamento'nun kararlarına ve amaçlarına bağlı olarak, kamu faaliyetlerindeki VET'in ve etkilerin sistematik araştırmasını yapmaktadır. Bu araştırmaların amacı; hükümet tarafında alınan önlemlerin etkisi ve uygulaması hakkında Parlamentaoya bilgi vermektir. Sayıştay performans denetiminden etkin sonuç alınabilmesi için yazılı esasa ve genel çerçevesi tespit edilmiş kurallara büyük önem verdiği için; tüm denetimleri kapsayan genel çerçeveli bir performans denetimi kılavuzu yanında her bir denetim faaliyetine ilişkin spesifik kılavuzlar hazırlamaktadır³⁶².

³⁶⁰ Office of the Auditor General of Norway, *Guidelines for Financial Auditing*, March 2006, s. 2-3, Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/20061212_Guidelines_financial_audit2.pdf

Financial Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/FinancialAuditing/Pages/FinancialAuditing.aspx>

³⁶¹ Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2010: Document 2 (2010–2011)*, s. 13.

³⁶² Performance Auditing, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011,

<http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/PerformanceAuditing/Pages/PerformanceAuditing.aspx>
Office of the Auditor General of Norway, *Guidelines for Performance Auditing*, Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Guidelines%20for%20Performance%20Auditing.pdf>

Performans denetimi konusunda dünyadaki iyi uygulama örneklerinde biri olan Norveç'te; performans denetimi öncelikle bir fizibilite etüdü ile başlatılmaktadır. Bu itibarla Kurum, her yıl tüm Bakanlıklar için denetim alanının seçimine temel oluşturacak bir önemlilik ve risk değerlendirmesi yapmaktadır. İlgili denetim alanları seçildikten sonra, ne tür analizlerin yapılacağına karar vermek üzere bir fizibilite etüdü yapılmaktadır. Fizibilite çalışmasına başlandığında, ilgili Bakanlıklar ve alt teşkilatları bilgilendirilir. Bu aşamada kurum, bilgi toplamak için Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar, profesyonel kişiler ve diğer ilgililer ile temasa geçer. Yapılan bu fizibilite etütleri denetimin yürütülüp yürütülmeyeceğine ilişkin kararın verilmesinde birinci derecede etkilidir. Fizibilite etüdünde denetimin yapılmasına karar verilmesinden sonra ana analiz aşamasına geçilir. Esas incelemeye başlandığı sırada ilgili bakanlıklar ve alt teşkilatları; soruşturmanın, ön denetim kriterlerinin, denetim sorularının ve uygulanacak yöntemin amacı hakkında bilgilendirilir. Fizibilite etüdü aşamasında olduğu gibi esas inceleme aşamasında, Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar, profesyonel kişiler ve diğer ilgililer ile temasa geçilir. Elde edilen sonuçlar bir esas inceleme raporu ile belgelenir ve rapordaki bilgilerin ve değerlendirmelerin gözden geçirilmesi için, söz konusu bakanlıklara gönderilir. Esas incelemeye ilişkin Bakanlıkların görüşünün alınmasından sonra nihai raporlama aşamasına geçilir. Performans denetimi raporları Belge 3 Serisi ile Parlamente'ye sunulur. Söz konusu raporda, araştırmanın özeti, rapora ilişkin ilgili Bakanlığın yorumu ve yanıtı, Sayıştay'ın gözlemleri ve nihai açıklaması yer alırken, söz konusu rapora ayrıca esas inceleme raporu da eklenir. Ancak parlamente'ye sunulan Belge 3 Serisi raporuna, esas inceleme raporu eklenmezken, söz konusu performans denetimi raporu parlamente'ye İnceleme ve Anayasal İşler Komitesi kanalıyla Sayıştay'ın Yıllık Raporunda sunulur. Aynı zamanda söz konusu raporun bir sureti de ilgili Bakanlığa gönderilir. Raporlama aşamasının tamamlanmasından sonra izleme aşamasına geçilir. Belge 3 Serisi ile sunulan tüm performans denetimi raporları Parlamente'ye arz edilişlerinden itibaren, takip eden 3 yıl içerisinde izlemeye alınır. Söz konusu izlemenin amacı, performans denetimi kanalıyla yöneltilen tavsiyelerin kurumlar tarafından uygulanıp uygulanmadığını takip etmektir³⁶³. Sayıştay 2010 yılı itibarıyla Parlamente'ye 11 performans denetimi raporu sunmuş ve performans

³⁶³ The Audit Process, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/PerformanceAuditing/Theauditprocess/Pages/Theauditprocess.aspx>

denetimine bağılı 18 izleme faaliyeti yürütmüştür³⁶⁴. Aynı dönemde denetim için ayrılan kaynaktan performans denetimi % 26'lık pay almıştır (Tablo 3.5.).

3) *Şirket Kontrolü*: Kamu işletmelerine yönelik şirket kontrolünün amacı, Parlamento kararları ve amaçları ile Bakanlıklar tarafından yönetilen işletmelerin çalışmalarının uyumlu olup olmadığını tespit etmektir. Tespit edilen bu ana amaca, işletmelerin faaliyetlerinin Parlamento kararları ve amaçlarına uygun olup olmadığının ve mevzuata uygun çalışıp çalışmadıklarının tespit edilmesi ile ulaşılmaktadır³⁶⁵. Sosyal sorumluluk amacıyla tahsis edilmiş ve tamamı devlete ait olan işletmeler; ayrıca şirket denetimi kapsamında performans denetimine de tabi tutulabilmektedir³⁶⁶. 2010 yılı itibariyle 7 Kamu İktisadi Teşebbüsü, 41 tamamı devlete ait olan işletme, 40 devlet iştiraki, 6 özel yasayla kurulmuş şirket, 4 bölgesel sağlık kuruluşu ve 26 öğrenci yardım kuruluşu şirket denetimine tabi tutulmuştur³⁶⁷.

Tablo 3.5. 2007-2010 Tarihleri Arasında Denetim Harcamalarının Kurum Toplam Harcamalarından Aldığı Pay ve Denetimlerin Yüzdelik Dağılımı

Denetim Türü	2007		2008		2009		2010		
	%	Toplam Harcama (NOK)	%	Toplam Harcama (NOK)	%	Toplam Harcama (NOK)	Adet	%	Toplam Harcama (NOK)
Mali Denetim	70	154.125,79	67	168.845,57	67	187.342,89	243	68	199.751,90
Performans Denetimi	26	57.246,72	29	73.082,41	28	78.292,55	29	26	76.375,73
Şirket Kontrolü	4	8.807,19	4	10.080,33	5	13.980,81	124	6	17.625,17

Kaynak: Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2007: Document 2 (2007–2008)*, Riksrevisjonen, Oslo 2008, s. 18-23; Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2008: Document 2 (2008–2009)*, Riksrevisjonen, Oslo 2009, s. 19-25; Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2009: Document 2 (2009–2010)*, Riksrevisjonen, Oslo 2010, s. 10-28; Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2010: Document 2 (2010–2011)*, Riksrevisjonen, Oslo 2011, s. 9-13-14-30.

³⁶⁴ Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2010: Document 2 (2010–2011)*, s. 14.

³⁶⁵ Eidem.

³⁶⁶ Corporate Control, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/CorporateControl/Pages/CorporateControl.aspx>

³⁶⁷ Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2010: Document 2 (2010–2011)*, s. 13.

4) *Uluslararası Faaliyetler*: Sayıştay'ın yukarıdaki görevlerinden ayrı olarak diğer bir stratejik amacı ve görevi de Norveç hükümetinin üyesi olduğu uluslararası kuruluşların dış denetimini yapmaktır. Bu çerçevede kurum; Avrupa Serbest Ticaret Birliği (EFTA) Denetim Kurumu, Mahkemesi ve Sekreteryası, Uluslararası Kriminal Polis Teşkilatı (INTERPOL), Avrupa Moleküler Biyoloji Laboratuvarı, Uluslararası Yenilenebilir Enerji Ajansı, Nordik Optik Teleskop Bilim Derneği, NATO Uluslararası Denetim Kurulu'nun dış denetimine üye ve/veya üye sıfatı ile katılmaktadır³⁶⁸. Kurum uluslararası denetim faaliyetleri yanında, başta ABD, Danimarka ve AB Sayıştayı olmak üzere pek çok ülkenin dış denetim faaliyetlerine de katılmış³⁶⁹ ve son olarak 2010 yılı itibarıyla Kanada ve Tanzanya Sayıştay'ının bağımsız dış denetimini tamamlamış ve Moğolistan Sayıştay'ının da bağımsız dış denetimine katılmıştır. Yine aynı dönemde kurumdan ABD ve Fin Sayıştay'larının uluslararası bağımsız dış denetimini yürütmesi talep edilmiştir³⁷⁰. Sayıştay uluslararası denetim faaliyetleri yanında çeşitli ülkelerle ve bölgesel kuruluşlarla işbirliğine yönelik çalışmalar da yürütmektedir. Bu çerçevede kurum; Nepal, Sırbistan ve Zambiya gibi ülkelerle denetim standartlarının, düzenlilik denetimi rehberlerinin ve denetim kalite kontrol sistemlerinin ve benzeri altyapı sistemlerinin geliştirilmesi için işbirliği yapmaktadır. Kurum bölgesel kuruluşlarla yaptığı işbirliği çerçevesinde; AFROSAI-E bölgesinde iyi yönetişimin ve kaliteli denetimlerin geliştirilmesi için katkıda bulunmaktadır³⁷¹.

3.1.8.5. Sayıştay'ın Denetimi

Sayıştay Parlamento'nun bir dış denetçisi olarak kamu mali yönetimi üzerinde en üst denetim yetkisine sahip bir kurum olsa da kurumun faaliyetlerinin denetimi de ihmal edilmemiş ve bu faaliyetlerin denetimi için de Parlamento tarafından bir dış denetçi atanması uygulamasına gidilmiştir³⁷². Kurum ayrıca çeşitli ülke Sayıştayları tarafından

³⁶⁸ Audit assignments and Secondments, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/InternationalActivities/AudAssignOutplace/Pages/InternationalAuditAssignmentsAndOutplacement.aspx>

³⁶⁹ International Activities, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011,

<http://www.riksrevisjonen.no/en/InternationalActivities/Pages/InternationalActivities.aspx>

³⁷⁰ Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2010: Document 2 (2010–2011)*, s. 19.

³⁷¹ Development Cooperation, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011,

<http://www.riksrevisjonen.no/en/InternationalActivities/development/Pages/development.aspx>

³⁷² The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General – With Comments, *Act No 21 of 7 May 2004 relating to the Office of the Auditor General*, Sec. 8, s. 10.

da bağımsız dış denetime tabi tutulmaktadır. Bu itibarla son olarak 2010 yılında; kurumun denetim faaliyetlerinin ve parlamentoya destek fonksiyonunun kalitesini değerlendirmek üzere, Avusturya, AB ve Finlandiya Sayıştaylarından oluşan uluslararası bir komisyon tarafından bağımsız dış denetime tabi tutulmuştur³⁷³.

3.2. KURUL TİPİ SAYIŞTAYLAR

Hukuk sistemi bakımından Kıta Avrupası (Romano-Germanik) geleneğine sahip ülke Sayıştaylarınca benimsenen Kurul (Kameral) Tipi Sayıştay Modeli³⁷⁴, kendi içinde Yargılama Yetkisi Olan Kurul Tipi Sayıştay'lar (Latin Modeli) ve Yargılama Yetkisi Olmayan Kurul Tipi Sayıştay'lar (Germen Modeli) olarak ikiye ayrılmaktadır³⁷⁵. İlk ayırmda Sayıştay; yasama ve yürütmeden bağımsız olup; denetim, danışmanlık ve usulsüzlüklerin kesin hükme bağlanması görevlerini yerine getirmektedir. Bu tip Sayıştaylar denetim bulgularının bir bölümünü kendi içinde yargılama yoluyla hükme bağlamakta, yargı yoluyla hükme bağlanamayacak nitelikteki denetim bulgularını ise raporlarla yasamaya sunmaktadır. Bu bakımdan Sayıştaylar; yargı sisteminin bir parçası olup, kamu kurumları tarafından kullanılan kamu fonlarının denetlenmesi ve yargılanması fonksiyonuna sahiptir. Türkiye, Fransa, Belçika, İtalya ve İspanya Sayıştay'ları bu ayırımın örneklerindendir. Aynı zamanda Asya ve Afrika'da Fransızca konuşulan ülkelerde, Brezilya ve Kolombiya gibi bazı Latin Amerika ülkelerinde de bu model uygulanmaktadır³⁷⁶. İkinci ayırmda Sayıştay; yine yasama ve yürütmeden bağımsız olup, denetim ve danışmanlık görevlerini hem yürütme hem de yasama için yerine getirirken, denetim sonuçlarını yasamaya rapor etmektedir. Bu tip Sayıştaylar kurul eliyle yönetilmekle beraber yargısal fonksiyonları olmadığı için, mali yönetimde cereyan eden usulsüzlüklere mahkemeler tarafından bakılmaktadır. Bu model yapısal olarak ofis tipi modele benzese de bir denetim kurulunun var oluşu ve parlamentonun teşkilat yapısı altında yer almaması bakımından ofis tipinden ayrılmaktadır. Almanya, Hollanda ve Japonya Sayıştayları bu modele birer örnek oluşturmaktadır³⁷⁷.

³⁷³ National Audit Office of Finland, *Annual Report 2010*, s. 16; Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2010: Document 2 (2010–2011)*, s. 10.

³⁷⁴ Bourn, *Public Sector Auditing: Is it value for money?*, s. 4.

³⁷⁵ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 43; Crespo, s. 15-16.

³⁷⁶ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 43-104; Crespo, s. 16; Evans, s. 2; Bourn, *Public Sector Auditing: Is it value for money?*, s. 4.

³⁷⁷ Crespo, s. 15-16; Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 43-104; Mutluer, Öner, Kesik, s. 363.

3.2.1. Fransa’da Yüksek Denetim (Cour des Comptes)

Kamu yönetiminde alanında köklü bir geleneğe sahip olan Fransa, Türkiye’nin de aralarında yer aldığı pek çok ülke kamu yönetimine model olmuştur. Fransız kamu yönetiminin en köklü ve prestijli kurumlarının başında gelen Fransız Sayıştay’ı da bu geleneğin bir parçası olup, geçmişi Orta Çağa kadar uzanmaktadır. 1319 yılında Kral V. Philip tarafından Hesap Dairesi adı altında ayrı bir kuruluş olarak organize edilmiş³⁷⁸, 1807 yılında I. Napolyon tarafından Cour des Comptes adıyla kurumsallaştırılarak, bugünkü şekliyle Fransız idari sistemi içerisinde yerini almıştır³⁷⁹. 22 Haziran 1967 tarihli yasayla kurumun teşkilat yapısı, görevleri ve yetkileri yeniden düzenlenerek³⁸⁰; bütün bakanlıkların ve kamu kurumların denetimi yetkisi Sayıştay’a verilmiştir. 1976 yılındaki düzenlemeyle, denetimden sorumlu olan diğer bazı kurumların Sayıştay’la birleştirilmesiyle sonucunda sosyal güvenlik kurumları, kamu işletmeleri, millileştirilmiş endüstriler de Sayıştay’ın denetim alanına dâhil edilmiştir³⁸¹. 1982 yılındaki reform yasaları çerçevesinde denetim sisteminde köklü değişiklikler yapılmış ve 1983 yılında Merkezi Sayıştay’dan ayrı olarak Bölge Sayıştayları kurulmuştur. 1983 yılındaki bu düzenleme (Âdem-i Merkeziyet Kanununu) ile yerel kamu müesseseleri, şirketleri ve ortaklıklarının yönetim ve hesaplarının denetimi yerel Sayıştaylarca (Chambre Régionales Des Comptes) yapılı hale getirilmiştir. Yerel yönetimlerin hesaplarının yargısal denetimi ile görevli kılınan bu kuruluşların verdiği yargısal kararların temyiz mercii ise, Sayıştay olmuştur³⁸². 1996 yılında Anayasa’da yapılan değişiklikle kuruma, sosyal güvenlik finansman yasalarının uygulanmasının kontrolüne yönelik, yıllık rapor düzenlemesi görevi verilmiş ve yine aynı dönemde Sayıştay ve Bölgesel Sayıştaylarla ilgili tüm yasal düzenlemeler Mali Kurullar Yasasında (Code des juridictions financières) birleştirilmiştir. Son olarak 2005 yılında yapılan düzenlemeyle Sayıştay bütçesinin Maliye Bakanlığı bütçesinin bir parçası olmaktan çıkarılmasıyla, kurum bütçe özerkliğini kazanmıştır³⁸³.

³⁷⁸ Gül Alptürk ve Erol Akbulut (Çev.), “Fransız Sayıştayı (15-16 Eylül 1992 tarihlerinde Fransız Sayıştay’ı üyesi J. Magnet ilke Uzman Denetçi C. Camby Meller tarafından verilen Konferans Metni)”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:12, (Nisan-Haziran, 1993), s. 3.

³⁷⁹ Cour Des Comptes-French, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, s. 91, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk

³⁸⁰ Alptürk, Akbulut, s. 3; Köse, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, s. 121.

³⁸¹ Kaya, s. 26.

³⁸² Köse, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, s. 121; Alptürk, Akbulut, s. 4.

³⁸³ Cour Des Comptes-French, *State Audit in the European Union*, s. 91.

3.2.1.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Fransız idari yapısı içerisinde Anayasal bir kuruluş olarak yer alan Sayıştay; Latin tipi Sayıştayların önemli örneklerinden biridir. Üyeleri bakanlar kurulu tarafından atanan (Anayasa 13. maddesinin 3 üncü fıkrası³⁸⁴) Sayıştay'ın, Anayasal bir kurum olduğu Anayasa'nın 47-2. maddesinde “*Sayıştay hükümetin icraatlarını izlemeye Parlamenteoya yardımcı olur. Mali yasaların ve toplumsal güvenlik finans yasalarının uygulamalarını izlemeye ve kamu politikalarının değerlendirilmesinde Parlamente ve Hükümete yardımcı olur. Sayıştay kamuya açık raporlarla yurttaşların bilgilendirilmesine katkıda bulunur*”³⁸⁵ demek suretiyle, ortaya konmuştur. Aynı zamanda Anayasada yer alan “*Mali yasaların ve toplumsal güvenlik finans yasalarının uygulamalarını izlemeye...*” hükmü, uygunluk denetiminin Sayıştay'ın anayasal görevi olduğunu göstermektedir. Fransız Sayıştay'ının danışmanlık görevi de unutulmamış, her tür mali yasanın yürütme tarafından uygulanmasının millet adına izlendiği, denetlendiği ve bu denetim sonuçlarının da parlamenteoya raporlandığı görülmektedir. Maddenin ikinci fıkrasında yer alan “*Merkezi idarelerin hesapları yasalara uygun ve doğru olmalıdır. Hesaplar, söz konusu idarelerin yönetim, varlık ve mali durumlarının sonuçlarını doğru ve açık şekilde sergiler*”³⁸⁶ ifadesinde, Sayıştay'a açık bir biçimde atıf yapılmamasına karşın, ilk fıkra ile bağlantılı olması nedeniyle zımnen Sayıştay'ın mali denetim ve yine uygunluk denetimi görevine işaret etmektedir.

Anayasa ile birlikte kurumun yasal çerçevesi 1967, 1976, 1995 ve 2001 yıllarında çıkarılan yasalarla düzenlenmişken, Ulusal Sayıştay'a ve Bölgesel Sayıştaylara ilişkin tüm yasal düzenlemeler Mali Kurullar Yasasında konsolide edilmiştir³⁸⁷.

3.2.1.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

Fransız idari sistemi Maliye Müfettişliği, Danıştay ve Sayıştay'dan oluşan üç temel organla (grand corps de l'état) karakterize edilmektedir. Bu üç temel organdan biri olan Sayıştay, idari sistemde hem kurum olarak yürütme karşısında bağımsızdır hem de

³⁸⁴ T.C. Adalet Bakanlığı, “Fransa Anayasası”, *Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları*, T.C. Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, Ankara 2011, Mad. 13, s. 177.

³⁸⁵ T.C. Adalet Bakanlığı, “Fransa Anayasası”, Mad. 47-1, s. 186; France Constitution, Art. 47-2, (t.y.), Erişim tarihi: 25 Mayıs 2011, http://www.servat.unibe.ch/icl/fr00000_.html

³⁸⁶ T.C. Adalet Bakanlığı, “Fransa Anayasası”, Mad. 47-2/2, s. 186.

³⁸⁷ Cour Des Comptes-French, *State Audit in the European Union*, s. 96.

üyeleri hâkim bağımsızlığına sahiptir³⁸⁸. Fransız Sayıştay'ının teşkilat yapısı üç temel yapı üzerine kurulmuştur. Bunlar Başkan, Sayıştay Savcısı ve Daire Başkanlıklarıdır. Göreve geliş şekillerine bakılmaksızın bütün meslek mensupları (Savcı hariç) hâkim statüsüne sahiptir ve dolayısıyla görevden azledilemezler³⁸⁹.

Kurumun baş yöneticisi olan Birinci Başkan; Bakanlar Kurulu kararnamesi ile Cumhurbaşkanı tarafından atanırken, görevini emeklilik yaşı olan 68 yaşına kadar sürdürür³⁹⁰. Başkan, kurumun genel organizasyonunu belirlerken; kurumun yetki ve görevlerini 7 Daire arasında dağıtır ve kurumun geçici çalışma programını onaylar. Aynı zamanda Başkan; Dairelerin gözlemlerini denetlenen kurumların Bakanlarına ve Genel Müdürlerine gönderirken, Parlamento tarafından talep edilen raporları sunar ve kurumun yayınlanmasına karar verdiği raporları yayınlar. Sayıştay'ın genel yönetiminden sorumlu olan Başkan; Sayıştay'ın ve Bölgesel Sayıştayların personelini, hâkimlerini ve idari hizmetlerini yönetir. Başkan hem Sayıştay Yüksek Kurulu'na hem Bölgesel Sayıştayların Yüksek Kurulu'na hem de Fransız mali yönetiminde Bütçe ve Mali Disiplin Kurulu'na, Kamu Hizmetlerinin Maliyeti ve Verimliliği Merkezi Soruşturma Komitesi'ne ve Zorunlu Kesintiler Konseyi'ne de başkanlık eder³⁹¹.

Bakanlar Kurulu kararnamesi ile atanan Savcı görevlerini yerine getirirken, Sayıştay hâkimleri arasında seçilen Baş Hukuk Müşaviri ve diğer üç hukuk müşaviri tarafından desteklenir. Savcı, kamu hesaplarının saymanlar tarafından belirtilen zamanda ibraz edilmesini sağlarken; temyiz ve para cezası gibi yargısal işlemleri de başlatır. Savcı, kendine Daireler tarafından sunulan taslak raporlar hakkında görüşlerini sunar. Daireler tarafından talep edilmesi halinde, Savcı denetimlere ilişkin izleme faaliyetlerini de yürütür. Savcı aynı zamanda kurumun danışmanlığını da yaparken, Sayıştay'ın organizasyon yapısı içerisinde yer alan çeşitli komisyonlarda ve kurullarda düzenlenen toplantılarda kendi görüş ve önerilerine sunar. Savcı, Bütçe ve Mali Disiplin Kurulu'nda kamu davası açılması fonksiyonunu da yerine getirir³⁹².

³⁸⁸ OECD, *Better Regulation in Europe: France 2010*, Organisation for Economic Co-Operation and Development Publiant, Paris 2010, s. 41.

³⁸⁹ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 122.

³⁹⁰ Cour Des Comptes-French, *State Audit in the European Union*, s. 92.

³⁹¹ Organisation of the Court of Accounts, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>.

³⁹² Organisation of the Court of Accounts.

7 Daire Başkanı (Conseillers-Maîtres – Sayıştay Üyeleri) kurumda 3 yıldan fazla görev yapmış olan kıdemli hâkimler arasından, Sayıştay'ın önerisi üzerine Bakanlar Kurulu Kararnamesiyle atanırken, görevlerini 65 yaşına kadar sürdürürler. 40'ar daimi hâkimden oluşan daireler, kendi denetim ve sorumluluk alanına giren bakanlıkların ve bu bakanlıkların yetki alanındaki kamu kurumlarının ve işletmelerinin hesaplarını ve yönetimini, kamu fonunu kullanan özel sektör kuruluşlarını denetler³⁹³.

Sayıştay'da günümüzde 649 personel görev yaparken, bunlardan 204'ü Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle ömür boyluğuna atanan hâkimlerden oluşmaktadır. Hâkimler de kendi içlerinde Sayıştay üyesi, baş denetçi (Conseillers Référéndaires) ve denetçi olarak üçe ayrılmaktadır. Bu çerçevede kurumda 107 Sayıştay Üyesi, 81 Baş Denetçi ve 16 denetçi görev yapmaktadır. Hâkimler haricinde kurumda; temel denetim görevini yürüten 180, idari görevleri yürüten 256 personel bulunmaktadır. Kurum multidisipliner bir personel yapısına sahip olmayıp, denetçiler özellikle iktisat, hukuk ve maliye eğitimi görmüş kişiler arasından seçilmektedir³⁹⁴. Ancak performans denetimi kapsamında, uzman görüşlerine ihtiyaç duyulması halinde diğer kamu kurumlarında görevli personelden de istifade edilebilmektedir.

3.2.1.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri

Ofis tipi Sayıştaylardan farklı olarak, parlamentonun teşkilat yapısı içerisinde yer almayan ve yarı yargısal yetkiye sahip Fransız Sayıştayı, anayasal olarak hem yasamadan hem de yürütmeden bağımsız bir kurumdur. Sayıştay, her ne kadar hem yasamadan hem de yürütmeden tamamen bağımsız olsa da³⁹⁵ gerek Senato gerekse Kamu Maliyesi Komisyonu, kendi yetki alanına giren kurumlara ve hizmetlere yönelik Sayıştay'dan özel soruşturma yürütmesini talep etme hakkına sahiptir³⁹⁶.

Ofis tipi Sayıştayların neredeyse tamamında, Sayıştay'la parlamento arasındaki ilişkiler Kamu Hesapları Komitesi ve benzeri komiteler kanalıyla sağlanmaktadır. 1999 yılına kadar Fransız Parlamentosunda bu komiteye benzer bir yapının olmaması nedeniyle, Parlamentoyla Sayıştay arasındaki ilişkiler yıllık raporların sunumu ve bazı

³⁹³ Cour Des Comptes-French, *State Audit in the European Union*, s. 92; Organisation of the Court of Accounts.

³⁹⁴ Cour Des Comptes-French, *State Audit in the European Union*, s. 92-93.

³⁹⁵ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 36-40.

³⁹⁶ Auditing Government Activities, *Auditing Public Management*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>

hallerde de Parlamentonun özel bir konuya ilişkin rapor talebi ile sınırlı kalmıştır. Bu mesafeli ilişki 1999 yılında Parlamento bünyesinde, Kamu Maliyesi Komisyonu kurulması ile kırılmıştır. Çalışmalarını yürütürken politize olmaması için Komisyonda siyasi partilere eşit temsil hakkı verilmiştir. Bu çerçevede Komisyon biri iktidarı diğer muhalefet partisinden iki eş başkan tarafından yönetilirken, 15 üyeden oluşan Komisyon üyeleri her mali yıl için ayrı ayrı atanmaktadır³⁹⁷.

Yasama ve yürütme karşısındaki bağımsızlığı anayasal güvence altına alınmış olan Sayıştay; denetimin programlanmasından sonuçlandırılmasına kadar tüm süreçleri bağımsız olarak planlayıp yürütmektedir. Bu çerçevede kurum denetim faaliyetlerine yönelik amaçlarını ve önceliklerini; çok yıllık çalışma programıyla yayınlamaktadır³⁹⁸.

3.2.1.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

Sayıştay'ın denetim alanı, yapılan düzenlemelerle yıllar içerisinde kimi zaman genişletilmiş kimi zaman da sınırlandırılmıştır. Günümüz itibarıyla kurumun denetim alanı; Bakanlıkları, idari özerkliğe sahip kamu idarelerini, ticari ve sınai mahiyetteki kamu kurumlarını, sosyal güvenlik kuruluşlarını, sermayesinin tamamı veya büyük çoğunluğu devlete ait devlet işletmelerini, kamu kaynağını devlet yardımları ve benzeri şekilde kullanan özel sektör işletmelerini kapsayacak şekilde düzenlenmiştir³⁹⁹. Aynı zamanda 1967 tarihli Sayıştay Yasası'nın 6. maddesiyle kamu yararına çalışan grupların hesaplarının da Sayıştay'ın incelemesine konu olacağı hüküm altına alınmıştır⁴⁰⁰. 1983 yılına kadar yerel kamu müesseseleri, şirketleri ve ortaklıklarının yönetim ve hesaplarının denetimi de Sayıştay'ın denetimi kapsamında yer alırken; 1982 yılında Âdem-i Merkeziyetçilik Yasası'nın kabulüyle kurum bu yetkisini Bölgesel Sayıştaylarla paylaşmak zorunda kalmış ve bu tarihten sonra bu tür yerel kurumların hesaplarının denetlenmesi görevi yeni oluşturulan Bölgesel Sayıştaylara devredilmiştir⁴⁰¹.

³⁹⁷ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 36-40.

³⁹⁸ The Court's Audits, *The Court's Work Programme*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>

³⁹⁹ Auditing Government Activities, *Auditing Public Management*; Feyzioğlu, "Sayıştay ve Parlamento", s. 35; Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 122; Alptürk, Akbulut, s. 4.

⁴⁰⁰ The Organization of the Post and Telecommunications Public Service Act, No: 90-568, July 2 1990, Art. 33, s. 13.

⁴⁰¹ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 122; Michael Barzelay, "Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions", s. 7.

1) *Denetim Görevi*: Fransız Sayıştayı, günümüzde kaynaklarının üçte ikilik kısmını mali yönetimin ve performansın denetimine ayırmaktadır. A posteriori nitelikli bu dış denetim görevi, fonların doğru kullanımının denetimi olarak tanımlanırken, tespit edilen hedeflere ne denli erişildiğini inceleme şeklinde yorumlanmaktadır⁴⁰². Sayıştay denetimleri; yalnızca eleştirel bir yaklaşımla yapılmamakta aynı zamanda denetime konu olan kurum ve kuruluşlara yönelik tavsiyeleri de ihtiva etmektedir⁴⁰³.

Sayıştay'ın denetim görevi değişken olup kamu hesaplarına ilişkin belgelerin hazırlanmasını, mali yönetimin ve performansın denetimini kapsamaktadır. Bu bağlamda Sayıştay'ın yönetim denetimi olarak da adlandırılan bu görevi, hem düzenliliğin hem de performansın incelenmesine yöneliktir⁴⁰⁴. Diğer bir ifadeyle kurumun denetim görevi, mali tabloların ve mevzuata uygunluğun denetiminden oluşan düzenlilik denetimiyle; kamu kaynakların VET kriterlerine uygun kullanımını sağlamak üzere yürütülen performans denetiminden oluşmaktadır⁴⁰⁵.

- Düzenlilik Denetimi: Kurumun geleneksel denetim işlevi olan düzenlilik denetimi; yalnızca incelemeye tabi kamu kurumlarına ait işlemlerin ilgili kurum hesaplarına doğru olarak aktarılmasına yönelik mali denetimle sınırlı olmayıp, bu işlemlerin mevzuata uygun olarak etkin şekilde yerine getirilip getirilmediğini de tespit etmeye yöneliktir⁴⁰⁶.

- Performans Denetimi: 1967 tarihli Sayıştay Yasasıyla kuruma, kamu fonlarının en iyi şekilde kullanılmasının sağlanması için performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir⁴⁰⁷. Etkinlik ve program verimliliği denetimi şeklinde yürütülen (Tablo 1.1.) ve kamu kurumlarının, hizmetlerinin ve programlarının yönetiminin kalitesine ve düzenliliğine, faaliyetlerin etkinliğine yönelik gerçekleştirilen performans denetimi⁴⁰⁸; Sayıştay'ın her bir dairesi tarafından yürütölüp sonuçları daire kurulları

⁴⁰² Cour Des Comptes-French, *State Audit in the European Union*, s. 94; Michael Barzelay, "Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions", s. 7.

⁴⁰³ Auditing Government Activities, *Auditing Public Management*.

⁴⁰⁴ Pollitt, Girre, Lonsdale, Mul, Summa and Waerness, s. 15; *Overview of Mandates of Different SAIs*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-191.htm>

⁴⁰⁵ Cour Des Comptes-French, *State Audit in the European Union*, s. 93.

⁴⁰⁶ Alptürk, Akbulut, s. 4; Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 123.

⁴⁰⁷ Alptürk, Akbulut, s. 6; Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 125.

⁴⁰⁸ Auditing Government Activities, *Auditing Public Management*; Michael Barzelay, "Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions", s. 7-8.

tarafından onaylanmaktadır. Performans denetimi konuları her bir daire tarafından; risk durumuna, denetim dönemine, ilgili alan hakkında sahip olunan tecrübeye, siyasal ve toplumsal ilgiye bağlı olarak seçilmektedir. Sayıştay'ın bağımsızlığının bir gereği olarak söz konusu seçimler tamamen Sayıştay'ın inisiyatifinde olmakla beraber; belirli özel konular hakkında Kamu Maliyesi Komisyonu'nun veya Senato'nun özel inceleme talep etme hakkı bulunmaktadır. Uzman görüşlerini gerekli kılan performans denetiminde Sayıştay, kamuda görevli diğer uzmanlardan ve ilgili personelden de faydalanma imkânına sahiptir. Hâkimlere sunulacak performans denetimi raporlarının hazırlık aşamasında kurum personeliyle bu uzmanlar ve personel birlikte çalışırken, bu kişilerden her biri denetim raporuna yönelik görüşlerinden doğrudan sorumludur. Performans denetimlerine ilişkin ulaşılan sonuçlar ilgili bakanlığa ve kuruma gönderilirken, performans denetimleri neticesinde ulaşılan en önemli konular, ilgili Bakanlığın cevabıyla birlikte parlamentoya sunulan Yıllık Rapora dâhil edilir⁴⁰⁹.

Fransız idari sisteminde performans yönetimi çerçevesinde, hem Sayıştay'a hem de ilgili kamu kurumlarına çeşitli görevler düşmektedir. Söz konusu görevler; Bakanlıklar için performans yönetim sistemini kurmak, Sayıştay içinse söz konusu performans yönetimi sisteminin etkin şekilde işlediğini denetlemek ve değerlendirmektir. Bu itibarla, her bir bakanlık her bir programın ulaştığı hedefleri tespit etmek üzere dönemlik performans planını, VET kriterlerinin değerlendirilmesi için performans göstergelerini ve dönemlik performans raporlarını hazırlamakla yükümlüdür. Söz konusu performans raporlarıyla, bakanlıklar her bir programın hedefine ulaşma derecesini ve hedeflere ulaşmada VET göstergelerini ortaya koyarken, bütçe kaynaklarının önceden belirlendiği şekilde neden kullanılmadığının açıklamasını yapar. Bu süreçte Sayıştay, merkezi yönetimde performans ölçümünün uygulamasını ve gelişimini sağlamak üzere; genel bir rapor hazırlarken bu raporda bakanlıklarda performans ölçümü sisteminin kullanımı ile ilgili genel değerlendirmelere yer verir. Aynı zamanda Sayıştay, her bir bakanlık tarafından verilen performans raporlarının güvenilirliğini arttırmak üzere, yaptığı performans denetimleri neticesinde bir uygunluk raporu hazırlar ve hazırlanan bu raporda performans göstergelerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirmeye elverişli olup olmadığı hakkında görüşünü belirtir⁴¹⁰.

⁴⁰⁹ Cour Des Comptes-French, *State Audit in the European Union*, s. 94-95.

⁴¹⁰ Sakal, Şahin, s. 15.

Son yıllarda Fransa’da performans denetimi çerçevesinde kamu programlarının dolaylı ve doğrudan etkilerini analiz etmeye yönelik program değerlendirmesi teknikleri geliştirilmiş ve bu yönde çeşitli idari düzenlemeler yapılmıştır. Bu itibarla söz konusu değerlendirmelerden etkin sonuç alınabilmesi için çeşitli rehberler ve kılavuzlar yayınlanırken bu yönde kurum çalışanlarına eğitimler vermeye başlanmıştır. Aynı zamanda kamu programlarının değerlendirilmesine yönelik Teknoloji Seçimi Değerlendirme Kurumu ve tüm üniversitelerin performansını incelemeye yönelik Üniversitelerin Değerlendirilmesi Ulusal Komisyonu kurulmuştur⁴¹¹.

2) *Yargılama Görevi*: Kamu gelirlerinin toplanması ve giderlerin yapılmasından sorumlu olan saymanların bu sorumlulukları, hesap yargılaması olarak adlandırılan bir süreçle Sayıştay tarafından sorgulanmaktadır. Hesap yargılamasını yapmak için Kurum, kendine ibraz edilen hesapları ve ilgili belgeleri incelerken; mevzuata uygun olarak gelirlerin tahsil edilip edilmediğini, harcamaların yapılıp yapılmadığını denetler. Hesapların düzenli olması halinde ilgili saymanın ibrasına, harcamaların düzensiz bulunması halindeyse ilgili sayman hakkında, geri ödeme ve benzeri şekilde mali sorumluluğa hükmedilir. Denetim süresince, yöneticiler tarafından işlenen usulsüzlüklerin tespit edilmesi halinde söz konusu durum Sayıştay tarafından ilgili idari makama bildirilir. Kurum, usulsüzlüklerin özelliklerine göre ya Bütçe Mali Disiplin Kurulu ile ya ilgili idari makamla ya da adli makamlarla iletişime geçer. Sayıştay aynı zamanda, sayman olarak adlandırılmamasına karşın, kamu idarelerine ve işletmelerine ait kaynaklarla ilgilisi olan kişiler tarafından tutulan hesapları da inceler. Fiili sayman olarak da adlandırılan bu kişiler hakkında yapılan incelemeler neticesinde verilen hükümler saymanlara verilen hükümlerle aynıdır. Son olarak kurum, bölgesel Sayıştaylar tarafından alınan yargısal kararların da temyiz merciidir⁴¹².

3) *Hesapların Tasdiki*: Yeni Sayıştay Yasasıyla 2007 yılından itibaren kuruma, kamu hesaplarının tasdiki yapma görevi verilmiştir⁴¹³. Bu çerçevede Sayıştay, devlete ve Genel Sosyal Güvenlik Sistemine bağlı kuruluşlara ait hesapların ve sosyal güvenlik sistemi tahsilatlarının yasallığını ve doğruluğunu tasdiki etmektedir⁴¹⁴.

⁴¹¹ Cour Des Comptes-French, *State Audit in the European Union*, s. 95.

⁴¹² Auditing Government Activities, *Jurisdictional Activity*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>

⁴¹³ Cour Des Comptes-French, *State Audit in the European Union*, s. 93.

⁴¹⁴ Auditing Government Activities, *Certification of Accounts*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>

4) *Devlet Bütçe Yasasını ve Sosyal Güvenlik Finansman Yasasının Uygulamasını İzlemek*: Sayıştay Parlamentonun her iki meclisi tarafından oylanan bütçe ödeneklerine uygunluklarını izler. Sayıştay hem gelirler hem de harcamalar bakımından sonuçları kontrol eder. Bu izleme faaliyeti Devletin mali durumunun doğru şekilde anlaşılmasına katkıda bulunmaktadır. Söz konusu işlem tüm Sosyal Güvenlik Sistemi için de uygulanmaktadır. Her yıl Sayıştay; önceki mali yıla ilişkin sonuçlara ve bütçe uygulamasına; bir sonraki mali yıl bütçe yasasına ilişkin Parlamenteoya bilgilendirme amacıyla; Sosyal Güvenlik Yasasının uygulanmasına ilişkin ve kamu maliyesinin genel durumuna ilişkin birer rapor yayınlar⁴¹⁵.

5) *Kamu Politikalarını Değerlendirme*: 2008 yılındaki anayasa değişikliğiyle, Sayıştay'a kamu politikalarını değerlendirme yetkisi verilmiştir. Sayıştay bu yetkisini; kamu politikaların etkinliği ve sonuçların değerlendirilmesi şeklinde kullanmaktadır⁴¹⁶.

3.2.2. Almanya'da Yüksek Denetim (Bundesrechnungshof)

Federal bir cumhuriyet olan Almanya'da yüksek denetimin geçmişi, Alman Birliği'nin henüz kurulmadığı 18. yüzyılın başlarına kadar gitmektedir. Bu itibarla yüksek denetimin ilk çekirdeğini oluşturan yapı, 1714 yılında Prusya İmparatoru Kral I. Frederick William tarafından; devlet hesaplarını denetleme, bulguları raporlama ve idari reformlara ilişkin uzman görüşlerini sunma görevlerini yerine getirmek üzere bağımsız bir dış denetim kurumu olarak kurulmuştur. Sayıştay'ın kurumsal gelişimi özellikle 18. yüzyılın sonlarına doğru hız kazanmış; 1868 yılında Sayıştay'a Kuzey Almanya Federasyonuna ait hesapları denetleme yetkisi verilirken, 1871 yılında Alman Birliği'nin sağlanmasının ardından ismi Alman İmparatorluğu Denetim Mahkemesi olarak değiştirilerek kuruma tüm Alman İmparatorluğunun hesaplarını denetleme yetkisi verilmiştir. İkinci Dünya savaşına kadar görevini sürdüren kurum, 1945 yılından sonra Özel Görevler Hesap Mahkemesi adıyla çalışmalarına devam etmiştir. 1948 yılında, Karma Ekonomi Alanı Sayıştayı kurulmuş ve bu kurum günümüzde çalışmalarına devam eden Sayıştay'dan önceki son yüksek denetim yapısı olmuştur. Anayasanın yürürlüğe girmesinden sonra Karma Ekonomi Alanı Sayıştayı, Alman

⁴¹⁵ Auditing Government Activities, *Monitoring the Implementation of the State's Finances Acts and Social Security Financing Acts*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>

⁴¹⁶ Auditing Government Activities, *Assessing Public Policies*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>

Federasyonu'nun geçici olarak yüksek denetim sorumluluğunu üstlenmiş ve 1950 yılında günümüzdeki Sayıştay kurulmuştur⁴¹⁷. 1985 yılında çıkarılan Federal Denetim Kurulu Yasası'yla Sayıştay bağımsız bir kurum haline getirilmiştir⁴¹⁸. Fransa örneğinde olduğu gibi âdem-i merkezîleşme çerçevesinde 1998'in başlarında, kamu denetimi faaliyetlerinin etkin şekilde işlemesi ve geliştirilmesi için, Federal Sayıştay'a bağlı ve onun teknik rehberliğine ve yönetimine tabi 7 Bölgesel (Federe) Sayıştay kurulmuş ve öndenetim faaliyetini yürüten tüm kurumlar da tasfiye edilmiştir⁴¹⁹.

3.2.2.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Alman idari yapısında anayasal bir kuruluş olarak yer alan Sayıştay'ın ve üyelerinin statüsü ve sorumlulukları anayasada açıkça tespit edilmiştir. Anayasa'da Sayıştay'a ilişkin düzenleme Hesap Verme Sorumluluğu ve Sayıştay başlıklı Anayasa'nın 114. maddesinde; “*Üyeleri hâkim bağımsızlığına sahip olan Federal Sayıştay, hesap ve bütçenin iktisadi yerindeliği ve usule uygunluğunu denetler. Federal Hükümet ile Federal Meclis ve Federal Konseye her yıl rapor verir. Federal Sayıştay'ın diğer yetkileri federal bir yasayla düzenlenir*”⁴²⁰ şeklinde düzenlenmiştir. Maddeni ilk ifadesi değerlendirilecek olursa, kurum üyelerinin hâkim statüsüne ve bağımsızlığına sahip olduğu görülmektedir. Nitekim anayasal olarak üyelere bu tip bir güvencenin verilmesi, kurum üyelerinin görevlerini yerine getirirken gerek yasamadan gerekse yürütmeden bağımsız olduklarının bilinci ile tarafsız hareket etmelerine imkân vermektedir. Cümlemin devamında yer alan “...*Federal Sayıştay, hesap ve bütçenin iktisadi yerindeliği ve usule uygunluğunu denetler*” ifadesi diğer pek çok Sayıştay'dan farklı olarak performans ve düzenlilik denetimi görevinin anayasal bir görev olduğunu göstermektedir. Söz konusu görev sadece kamu hesaplarıyla sınırlı tutulmayarak devlet bütçesi için de geçerli hale getirilmiştir. “*Federal Hükümet ile Federal Meclis ve Federal Konseye her yıl rapor verir*” hükmü, kurumun raporlama görevinin hem yasamaya hem yasamanın ilgili komitesine hem de yürütmeye yönelik olduğunu

⁴¹⁷ History, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/historical-background>

⁴¹⁸ Bundesrechnungshof – Federal Republic of Germany, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, s. 103, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011 www.nao.org.uk

⁴¹⁹ History.

⁴²⁰ T.C. Adalet Bakanlığı, “Federal Alman Cumhuriyeti Anayasası”, *Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları*, T.C Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, Ankara 2011, s. 260;

Basic Law, 23 May 1949 –Extract-, Article 114: Rendering of Accounts, Court of Audit, Erişim tarihi: 01 Ocak 2011, http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/legal-authority/art-114-gg_e.pdf

göstermektedir. Bu raporlama görevi kurumun bağımsızlığını zedelememekte, teşkilat yasasında belirtildiği üzere yürütülecek olan denetimlerin planlanmasından raporlama aşamasına kadar kurumun tamamen bağımsız olduğu gerçeğine aykırılık teşkil etmemektedir. Alman anayasasında Sayıştay'ın anayasal konumuna ek olarak teşkilat yapısının ve görevlerinin teşkilat yasasıyla düzenleneceği “*Federal Sayıştay'ın diğer yetkileri federal bir yasayla düzenlenir*” demek suretiyle hüküm altına alınmıştır.

Anayasa dışında kurumun yasal çerçevesi Bütçe İlkeleri Yasası'nın 53 ile 56. maddeleri, Sayıştay Yasası, Federal Bütçe Yönetmeliği'nin 88 ile 114. maddeleri, Sayıştay Denetim Yönetmeliği ve Sayıştay İç Tüzüğü ile çizilmiştir. 1969 tarihli *Bütçe İlkeleri Yasası* ile Sayıştay'ın; Federal Hükümetin çoğunluk hissesine sahip olduğu ve özel yasayla kurulmuş olan işletmeler üzerindeki denetim yetkisi düzenlenmiştir⁴²¹. 1985 tarihli *Sayıştay Yasası*; kurumun ve kurum görevlilerinin görevlerini, sorumluluklarını, yetkilerini ve çalışma esaslarını düzenlemektedir⁴²². 1969 tarihli *Federal Bütçe Yönetmeliği*; Federal Bütçe çerçevesinde kurumun denetim görevine, alanına, esasına ve danışmanlık görevine ve kurum hesaplarının denetimine ilişkin düzenlemeler getirmektedir⁴²³. 1997 tarihli *Sayıştay Denetim Yönetmeliği*; Federal Sayıştay ve Eyalet Sayıştayları tarafından yürütülecek denetimlerde planlamadan raporlama aşamasına kadar uyulacak usul ve esasları düzenlemektedir⁴²⁴. 1997 tarihli *Sayıştay İç Tüzüğü*; Sayıştay'ın örgütsel yapısı ve usulleri, üyelerin ve denetim elemanlarının görev ve statüleri ile karar alma prosedürleri hakkında detaylı düzenlemeler getirmiştir⁴²⁵.

3.2.2.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

Germen tipi Sayıştayların önemli örneklerinden biri olan Alman Sayıştay'ı; yargılama yetkisi olmayan, ancak üyeleri hâkim statüsüne sahip, kurul halinde ve gerek

⁴²¹ Budgetary Principles Act, 19 August 1969, Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/legal-authority/budgetary-principles-act.pdf>

⁴²² Bundesrechnungshof Act, of 11 July 1985, Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/legal-authority/brh-act_e.pdf

⁴²³ Federal Budget Code, 19 August 1969, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/legal-authority/federal-budget-code_e.pdf

⁴²⁴ Audit Rules of the Bundesrechnungshof, Effective from 19 November 1997, Art. 1, s. 6, Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/legal-authority/we-about-us/legal-authority/audit-rules.pdf>

⁴²⁵ Standing Orders of the Bundesrechnungshof, Effective from 19 November 1997, Art. 1, s. 4, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/legal-authority/we-about-us/legal-authority/standing-orders.pdf>

yasamadan gerekse yürütmeden bağımsız olarak çalışan bir yüksek denetim kurumudur. Üst federal bir kurum olan Sayıştay, Federal kurumlar arasındaki hiyerarşide Federal Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Federal Bakanlıklar ile aynı statüye sahiptir⁴²⁶. Sayıştay Başkan ve Başkan Yardımcısının atanmasında yasama ve yürütme birlikte hareket etmektedir. Bu çerçevede her iki görevli Federal Hükümetin onayı, Parlamentonun her iki meclisinin salt çoğunluğunun kararı ile Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır. Gerek Başkan gerekse Başkan Yardımcısının görev süresi ya 12 yıl ya da emeklilik yaşı olan 65 yaşıdır. Başkan ve Başkan Yardımcısı ile birlikte Denetim Dairelerinin ve Birimlerinin Başkanlarından oluşan ve hâkim statüsüne sahip olan Sayıştay üyeleri; Sayıştay Başkanı tarafından önerilen adaylar arasından Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır⁴²⁷. Gerek Sayıştay Başkanı'nın gerekse diğer üyelerin bağımsızlıklarının bir gereği olarak, kendilerine yönelik keyfi uygulamaların önüne geçilebilmesi için görevden alınma esasları kesin çizgilerle tespit edilmiştir. Bu çerçevede hâkim statüsüne sahip üyeler ancak yasayla görevden alınabilmektedir⁴²⁸.

Federal hükümet faaliyetlerinin dış denetimine yönelik çalışan kurum, Yönetim Kurulundan, Kurullardan, Başkanlık Dairesinden, Denetim Dairelerinden ve Denetim Birimlerinden oluşan bir teşkilat yapısıyla görevlerini yürütmektedir. Bu çerçevede 2011 yılı itibariyle 1.367 personelin görev yaptığı Alman Sayıştay'ında 9 denetim dairesi ve 48 denetim birimi bulunmaktadır. *Başkanlık Dairesi*, kurumun merkezi yönetim görevini yürütürken, kurum bütçesini ve bölgesel denetim ofislerini yönetmektedir. Denetimlere ilişkin kararlar genellikle *Sayıştay Üyeleri Kurulları* tarafından alınmaktadır. Kural olarak her bir kurul iki üyeden oluşurken kararlar oybirliği ile alınmaktadır. Başkan, başkan yardımcısı ve dokuz denetim dairesinin başkanları olan kıdemli denetim yöneticileri ve denetim birim yöneticilerinden oluşan *Sayıştay Yönetim Kurulu*; yıllık denetim raporları gibi birden fazla denetim bölümünü ilgilendiren ve önemli konular hakkında kararlar almaktadır⁴²⁹.

Kurum dairelerinden 1. *Daire*; denetim rehberliği, bütçe kanunu ve idari reformlar üzerine çalışırken, kurumla Parlamento Kamu Hesapları Komitesi arasında ilişkileri ve

⁴²⁶ Home, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, http://bundesrechnungshof.de/home-en?set_language=en

⁴²⁷ Bundesrechnungshof – Federal Republic of Germany, *State Audit in the European Union*, s. 103; Bundesrechnungshof Act, Sec. 3-5.

⁴²⁸ Karaman, Aral, s. 67.

⁴²⁹ Organisation, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/organisation>

yasama ve yürütmeye yönelik raporlama görevini yürütmektedir. Daire bünyesinde, düzenleyici etki analizleri ile bağlantılı olarak diğer denetim birimlerini destekleyen merkezi bir uzman birimini de ihtiva etmektedir. 2. *Daire*; büyük kamu kurumlarının denetimini yürütürken, Parlamento Ödenek Komitesi ile ilişkileri yürütmektedir. 3. *Daire*; telekomünikasyon, bankacılık, posta hizmetleri, tren yolu ve fonlar gibi kamu işletmelerinin ve kamu kaynağını kullanan fonların denetimini; 4. *Daire*; savunma bütçesini ve iç güvenlik hizmetlerinin izleme faaliyetini; 5. *Daire*, hem askeri hem de sivil kamu işlemlerinin denetim faaliyetini yürütmektedir. 6. ve 9. Daireler, sosyal güvenlik konularını denetlemekle görevlidir. Bu çerçevede 6. *Daire*, Federal İstihdam Ajansının denetimini ve Federal Ekonomi, Çalışma, Eğitim ve Araştırma Bakanlıklarının bütçesini denetlemekle sorumludur. 9. *Daire*, Sosyal Güvenlik ve Sağlık Bakanlığının bütçesinin denetimiyle sorumludur. 7. *Daire*, personel yönetimi, bilgi teknolojileri, personel harcamaları, yapısal ve yönetsel organizasyon gibi çapraz denetim faaliyetlerini yürütmektedir. 8. *Daire*, Maliye Bakanlığının bütçesini ve Avrupa Birliğine ilişkin konuların denetimini yürütmektedir⁴³⁰.

Alman Sayıştayı'nın personel yapısı kurumun denetim göreviyle uyumlu olarak şekillendirilmiştir. Nitekim performans denetimi öncesinde, düzenlilik denetimine yönelik kurgulanmış olan personel yapısı hukukçular, iktisatçılar ve işletmecilerden oluşmaktaydı. 1980'lerde kurum çalışmalarının büyük ölçüde performans denetimine kaymasıyla personel rejimi ve yapısı da değişikliğe uğramış ve multidisipliner bir yapı ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede günümüzde kurumda, hukuk, iktisat, istatistik, muhasebe, işletme, siyaset bilimleri, sosyoloji, maliye, mühendislik ve benzeri uzmanlık gerektiren pek çok disiplinden personel görev yapmaktadır⁴³¹. Kurum aynı zamanda bu multidisipliner yapısına ek olarak belirli uzmanlık gerektiren alanlara ilişkin çalışmalarında bilirkişilik hizmeti de satın almaktadır (Alman Sayıştayı Uluslararası İlişkiler Yöneticisi Martina Koss ile kişisel iletişim, 24 Nisan 2012).

3.2.2.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri

Kurumun yasama ve yürütmeye ilişkileri, Alman idari sisteminde belirli esaslara bağlıdır. Söz konusu esaslar kurum bağımsızlığı, raporlama görevi ve kurum bütçesi etrafında şekillenmiştir. Bu bakımdan kurumun her iki güçle olan ilişkilerini; kurumsal

⁴³⁰ Organisation.

⁴³¹ Bundesrechnungshof – Federal Republic of Germany, *State Audit in the European Union*, s. 7-106.

bağımsızlık, raporlama görevi ve kurum bütçesine ilişkin düzenlemeler çerçevesinde ele almak mümkündür.

Sayıştay'ın 1969 yılına kadar yasama, yürütme ve denetlenen kurumlar ile olan ilişkilerinde çeşitli belirsizlikler bulunmaktaydı. Ancak bu durumun sürdürülemediği anlaşılmış ve ilk olarak 1969 tarihli Bütçe Yasası Reformu ile ilişkilerin belirli esaslar üzerine kurulması için gayret sarf edilmiştir. Ancak kurumun bahse konu güçlerle ilişkisinin sağlam temellere dayandırılması 1985 tarihli Sayıştay Yasasıyla (Bundesrechnungshof Act) mümkün olmuştur⁴³². Nitekim söz konusu yasaya göre, Sayıştay faaliyetlerini yürütürken yasama ve yürütmeden bağımsız olup yalnızca kanuna tabidir⁴³³. Bu çerçevede kuruma, ne yasama ne de yürütme tarafından, herhangi bir telkin ve talimatta bulunulması mümkün değildir. Özellikle her iki gücün, Sayıştay'a gerek denetim konularının seçiminde gerekse denetim sonuçlarının ortaya koyulmasında bağlayıcı emir vermesi mümkün değildir. Buna karşın aynı yasada Sayıştay'ın hem yasamaya hem de yürütmeye yardım sağlayacağı da belirtilmiştir⁴³⁴. Sayıştay çoğunlukla Parlamento'dan ve Parlamento Komitelerinden gelen talepleri karşılarken, önceden planlanmış denetim programları çerçevesinde talep edilen denetimleri gerçekleştirmek için her tür çabayı göstermektedir. Bu da güçler ayrılığında kurumun özellikle yasamaya, yürütmeden daha yakın olduğunu göstermektedir. Ancak yasamadan ve ilgili komitelerden gelen talepler kurumun bağımsızlığını zedelememektedir. Zira Sayıştay büyük ölçüde denetim alanlarının ve konularının seçiminde tamamen kendi takdirine bağlı olarak hareket etmektedir⁴³⁵. Bu nedenle parlamenterlerin özel konulardaki araştırma talepleri sadece bir öneri niteliğinde olup, yasal açıdan herhangi bir bağlayıcılığı yoktur⁴³⁶.

Sayıştay'ın yasama ve yürütme karşısındaki bağımsızlığı Anayasa ve Sayıştay Yasası ile güvence altına alınmış olmasına karşın, kurumun yürütmenin politika kararlarına müdahale etmemesi ilkesi de benimsenmiştir. Bu ilkenin bir gereği olarak Sayıştay'ın hükümet politikalarını inceleyemeyeceği; buna karşın politika amaçlarına

⁴³² Bundesrechnungshof – Federal Republic of Germany, *State Audit in the European Union*, s. 105.

⁴³³ Bundesrechnungshof Act, Sec. 1.

⁴³⁴ Bundesrechnungshof Act, Sec. 1.

⁴³⁵ Heinz Gunter Zavelberg, "Legislatures and Performance Auditing: The German Experience", (Ed. Organisation for Economic Co-Operation and Development-OECD), *Performance Auditing and the Modernisation of Government*, Paris 1996, s. 203.

⁴³⁶ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 129-130.

ulaşıp ulaşılmadığının kurum tarafından araştırılacağı hüküm altına alınmıştır⁴³⁷. Diğer bir ifadeyle kurum; politik değerlendirmeler yapma veya politik etkileri olan çözümler üretme sorumluluğunda olmamasına karşın; alınan politik kararlarla ilgili beklentileri tespit etme ve bunların muhtemel etkilerini inceleme ve Parlamente'ya bildirme sorumluluğuna sahiptir⁴³⁸.

Temel görevi Federal Cumhuriyetin mali yönetimini denetlemek olan Sayıştay her iki organla ilişkilerini büyük ölçüde hazırladığı raporlarla sağlamaktadır. Bu çerçevede denetim sonuçları Bakanlıklara ve Hükümete raporlanırken, kurum önemli olayların ayrıntılı analizleriyle ulaştığı sonuçları Parlamente'ya raporlamaktadır. Ayrıca kurum gerek yasamaya gerekse yürütmeye, özellikle bütçe süreci boyunca, geleceğe ilişkin harcama kararları konusunda tavsiyelerde de bulunmaktadır⁴³⁹.

Kurumun idari bağımsızlığı sağlanmış olsa da aynı durumun mali bağımsızlık için geçerli olduğunu söylemek pek doğru olmayacaktır. Zira günümüzde Federal Sayıştay her ne kadar kendi bütçe tasarısını hazırlama hakkına sahip olsa dahi, Alman bütçe hukuku gereğince kurum bütçesi yasama tarafından belirlendiğinden kurum bütçesiyle ilgili son söz hakkı Parlamento'ya aittir⁴⁴⁰. Aynı zamanda pek çok ofis tipi Sayıştay'da Sayıştay'ın denetimi büyük ölçüde bağımsız dış denetime konu olurken, Alman Sayıştay'ının denetim sorumluluğu Parlamente'ya aittir⁴⁴¹.

3.2.2.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

Alman idari sisteminde Sayıştay'ın denetimi alanı oldukça geniş tutulmuştur. Bu çerçevede kurumun denetim alanına; merkezi yönetim, kamu işletmeleri, kamu kurumları⁴⁴², sosyal güvenlik kuruluşları, Federal İş ve İşçi Bulma Kurumu ve Radyo ve Televizyon Kurumu gibi özerk kuruluşlar, Federal hükümetin hissedarı olduğu özel yasalarla kurulmuş teşebbüsler, Federal hükümetin mali yardımlarından ve garantörlüğünden faydalanan özel kişi ve işletmeler girmektedir⁴⁴³. Almanya'da kural olarak eyaletlerde yüksek denetim faaliyeti her bir eyalette bulunan yüksek denetim

⁴³⁷ Bundesrechnungshof – Federal Republic of Germany, *State Audit in the European Union*, s. 105.

⁴³⁸ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 129-130.

⁴³⁹ Bundesrechnungshof – Federal Republic of Germany, *State Audit in the European Union*, s. 105.

⁴⁴⁰ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 129; Bundesrechnungshof – Federal Republic of Germany, *State Audit in the European Union*, s. 108.

⁴⁴¹ Federal Budget Code, Sec. 101.

⁴⁴² Bundesrechnungshof – Federal Republic of Germany, *State Audit in the European Union*, s. 9-104.

⁴⁴³ Feyzioğlu, "Sayıştay ve Parlamento", s. 35; Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 131-132.

kurumları tarafından yerine getirilse de Federal Sayıştay'ın belirli hallerde eyaletlerin hesaplarını denetleme yetkisi bulunmaktadır. Bu çerçevede Federal Devletin eyaletlere yaptığı mali yardımlara veya eyaletteki Federal Mülkün yönetiminden kaynaklanan işlemlere yönelik olarak Federal Sayıştay'ın tam bir denetim yetkisi vardır⁴⁴⁴. Sayıştay'ın siyasi partiler üzerinde doğrudan bir denetim yetkisi bulunmasa da kurum, siyasi partilere yapılacak devlet yardımlarına ilişkin kaynakları yönetmekten sorumlu olan Parlamento Başkanlığının bu sorumluluğunu Siyasi Partiler Yasası hükümlerine uygun olarak yerine getirip getirmediğini doğrulama yetkisine sahiptir⁴⁴⁵.

Denetim alanıyla uyumlu olarak kurumun ana görevi; federal gelir ve giderlerin, malvarlığının ve borçların denetimini gerçekleştirmek, yasama ve yürütmeye çeşitli konular hakkında tavsiyelerde bulunmaktır. Aynı zamanda kurum; denetim görevinin bir gereği olarak harcaması henüz yapılmamış olmakla beraber mali etkileri gözlenen tüm hükümet programlarını da denetlemektedir⁴⁴⁶. Kurum yürüttüğü denetimlerde, hem alınan kararların rasyonelliğini ve etkilerini inceleme ve raporlama hem de söz konusu politikaların mevzuata uygunluğunu ve konulmuş hedeflerin başarısını kontrol edip rapor etme yetkisine sahiptir. Buna karşın kurumun, herhangi bir ödeneğin ödenip ödenemeyeceğine yönelik bir değerlendirmede bulunması mümkün değildir⁴⁴⁷.

1) *Denetim Görevi*: Kurum denetim çalışmasının esaslarını ve zamanını tespit etme konusunda tamamen bağımsız olup, denetim çerçevesinde her tür bilgi ve belgeye erişim hakkına sahiptir. Denetimlerde, denetim konusu denetim programı hazırlanırken seçilmektedir. Denetim konularının seçiminde kurum özellikle, geniş kapsamlı mali etkileri olan ve yüksek risk taşıyan büyük ölçekli hükümet programlarını göz önünde bulundurmaktadır. Bununla birlikte Sayıştay; Parlamento'dan veya komitelerden gelen denetim taleplerini de mümkün olduğu ölçüde karşılamaktadır⁴⁴⁸. Denetim görevinin bir

⁴⁴⁴ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 128.

⁴⁴⁵ Act on Political Parties (Parteiengesetz, Parteieng) of 24 July 1967, Sec. 21, s. 20, Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, http://www.bundeswahlleiter.de/en/parteien/downloads/parteiengesetz_engl.pdf

⁴⁴⁶ Auditing and Advisory Functions, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/auditing-and-advisory-functions/test>
Independent, Objective and Target-oriented Audit Procedures, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/audit-procedures>

⁴⁴⁷ No Audit of Policy Decisions, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/audit-procedures/unterseiten/respecting-policy-decisions>

⁴⁴⁸ Scope and Depth of Audit Work, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/audit-procedures/unterseiten/scope-and-depth-of-audit-work/>

gereği olarak kurum, kamu hesaplarına yönelik olarak düzenlilik ve performans denetimi faaliyetlerini yürütmektedir⁴⁴⁹. Aslında Alman Sayıştay'ı için düzenlilik ve performans denetimi şeklinde bir ayırım yapılması günümüzde çok anlamlı değildir. Bu tip bir ayırım yapılmamasının nedenlerinden biri, söz konusu denetimlerin Sayıştay'ın ayrı birimleri tarafından değil, tüm birimler tarafından birlikte yürütülüyor olmasıdır⁴⁵⁰. Diğer bir nedense, 1980'lerden itibaren kurum faaliyetlerinin büyük ölçüde performans denetimine kaydırılmış ve bu çerçevede gerek denetim süreçlerini gerekse personel yapısını da yeni denetim anlayışına göre kurgulanmış olmasıdır.

- Düzenlilik Denetimi: Sayıştay, düzenlilik denetimi görevinin bir gereği olarak, mali yönetimin Bütçe Kanunu'na ve diğer yasal düzenlemelere uygun hareket edip etmediğini araştırmakta ve bunu da harcama sonrası denetimlerle yerine getirmektedir. Düzenlilik denetimi performans denetimiyle birlikte yürütüldüğünden; yapılan denetimlerde kamu kaynaklarının verimli ve tutumlu şekilde kullanılıp kullanılmadığı araştırılmakta ve kamu kurumlarının görevlerini en az kaynakla yerine getirip getirmediği tespit edilmektedir⁴⁵¹. Dolayısıyla yürütülen düzenlilik denetimleriyle, denetlenen kurumların iyi mali yönetim ve bütçe ilkelerini ve standartlarını yerine getirip getirmediği araştırılmaktadır⁴⁵².

- Performans Denetimi: Alman mali yönetiminde performans kavramının kullanılması 1900'lerin başlarına dayanırken bu dönemde, performans göstergelerinden biri olan verimlilik kavramı harcamalarda yasallığın ve düzenliliğin doğrulanması çalışması olarak değerlendirilip, bu çalışmalara denk tutulmaktaydı. 1922 yılına gelindiğinde verimlilik yeni bir denetim kriteri olarak İmparatorluk Bütçe Yönetmeliğine dâhil edilmiştir⁴⁵³. Ancak modern manasıyla performans denetimi; Sayıştay'ın ajandasına 1969 yılında girerken; 1980'lerde kamu sektöründe verimliliğin artırılması çerçevesinde kurum çalışmalarının odak noktası haline gelmiştir⁴⁵⁴.

⁴⁴⁹ Home.

⁴⁵⁰ Zavelberg, s. 202.

⁴⁵¹ Bundesrechnungshof – Federal Republic of Germany, *State Audit in the European Union*, s. 106; Regularity, Compliance and Performance Auditing, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/audit-procedures/unterseiten/regularity-compliance-and-performance-auditing/>

⁴⁵² Bundesrechnungshof, *2010 Annual Report in Federal Financial Management: Abridged Version*, s. 10, Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, http://bundesrechnungshof.de/publications/annual-reports/Bem%202010_en_Endfassung.pdf

⁴⁵³ Zavelberg, s. 201.

⁴⁵⁴ Bundesrechnungshof – Federal Republic of Germany, s. 106-107.

Alman Sayıştayı tarafından Etkinlik, Program Verimliliği ve Performans Yönetimi Kapasite Denetimi şeklinde yürütülen performans denetimlerinde (Tablo 1.1.); kamu faaliyetlerinde paranın karşılığının sağlanıp sağlanmadığı araştırılmakta ve fayda-maliyet ilişkisinin ne şekilde sağlandığı tespit edilmektedir. Özellikle etkinlik denetimi, amaçlanan hedeflerin gerçekte sağlanıp sağlanmadığını ve yeterli program değerlendirmesinin yapılıp yapılmadığını tespit etme konusunda önemlidir⁴⁵⁵.

Almanya’da diğer ülke uygulamalarından farklı olarak geçmişi 1920’lere dayanan ve kamuda performansın artırılmasına yönelik Federal Performans Komiserliği adında bir yapı bulunmaktadır. 1986 yılında çıkarılan Yönetmelikle düzenlenen ve kendine ait personeli ve kaynakları olan Komiserlik, Sayıştay kaynakları ile faaliyetlerini yürütmektedir⁴⁵⁶. Aynı zamanda Sayıştay Başkanı olan Federal Performans Komiserinin görevi; federal yönetimin verimliliğini artırmak için teklifler, öneriler ve görüşler sunmak ve bu doğrultuda federal mali yönetimi organize etmektir. Komiserin diğer bir görevi de federal mevzuata ilişkin tasarıların düzenlenmesi çalışmalarına katılmaktadır. Federal Hükümetten ve ilgili Bakanlıklardan ayrı olarak Komiser, Parlamento’nun her iki Meclisine de gerek kendi inisiyatifi gerekse ilgili organların talebi üzerine önerilerde bulunabilmektedir. Komiserin bu danışmanlık fonksiyonu, Sayıştay’ın danışmanlık fonksiyonu ile birbirini tamamlamaktadır⁴⁵⁷. Komiserlik son yıllarda gerek kamu sektöründe verimliliğin artırılmasına yönelik gerekse yasal düzenlemelere ilişkin pek çok görüş belirtmiştir. Bu çerçevede Komiser tarafından Alman Mali Yönetimine yönelik olarak 14 rapor yayınlanmıştır⁴⁵⁸.

Sayıştay 2011 yılı itibariyle 760 milyar dolar (574 milyar avro) büyüklüğündeki kamu gelir ve giderlerine yönelik 1.324 performans ve düzenlilik denetimi çalışması yaparken, bu çalışmalar neticesinde 788 rapor üretmiştir. Tasarruf odaklı bu çalışmalar neticesinde 6,5 milyar dolara (5 milyar avroya) yakın tasarruf sağlanmıştır (Alman Sayıştayı Uluslararası İlişkiler Yöneticisi Martina Koss ile kişisel iletişim, 24 Nisan 2012). Söz konusu rakamsal büyüklükler değerlendirildiğinde Sayıştay’ın gerek ülke

⁴⁵⁵ Regularity, Compliance and Performance Auditing;

Bundesrechnungshof, *2010 Annual Report in Federal Financial Management: Abridged Version*, s. 10.

⁴⁵⁶ Status, (t.y.), Erişim tarihi: 11 Nisan 2012, <http://bundesrechnungshof.de/federal-commissioner/status-1>

⁴⁵⁷ Tasks, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/federal-commissioner/tasks-1>

⁴⁵⁸ Federal Performance Commissioner, (t.y.), Erişim tarihi: 11 Nisan 2012,

<http://bundesrechnungshof.de/federal-commissioner>

Reporting, (t.y.), Erişim tarihi: 11 Nisan 2012, <http://bundesrechnungshof.de/federal-commissioner/reporting>

ekonomisi açısından taşıdığı önem ortaya çıkmaktadır. Nitekim OECD verilerine göre; gayrisafi yurtiçi hasılası 2010 yılı itibariyle 3,1 trilyon dolar olan Almanya’da, Sayıştay 760 milyar dolarlık kamu mali işlemini ve dolayısıyla GSYİH’nin % 25 kısmını; 1,4 milyar dolar olan kamu harcamasının % 52’lik kısmını denetime tabi tutmuştur.

2) *Danışmanlık, Raporlama ve Görüş Bildirme*: Kurum denetim faaliyetleri yanında yasama, yürütme ve denetlenen kurumlara ön denetim çalışmaları sayesinde; kalitenin geliştirmesi, potansiyel tasarrufların ve gelirlerin artırılması için çeşitli tavsiyelerde bulunmaktadır. Danışmanlık görevi olarak adlandırılabilir olan bu faaliyetler kurumun raporlama görevi ile birlikte işlemektedir. Zira kurum tavsiyelerini yönetim mektupları ve yıllık raporlar ile maddileştirirken, tavsiyelerini özellikle denetimler neticesinde ulaştığı bulgularla desteklemektedir⁴⁵⁹. Bu itibarla Sayıştay; yönetim mektuplarını, denetim bulgularının denetlenen kurumlar tarafından değerlendirilebilmesi için bir araç olarak kullanmaktadır. Sayıştay tarafından belirlenen süre içerisinde denetlenen kurumların denetim bulguları ve sonuçları hakkındaki görüşlerini göndermeleri gerekirken; Sayıştay’ın bu çerçevede diğer hükümet kurumları ve gider komisyonları ile denetim bulguları hakkında görüşmesi mümkündür. Buna ek olarak, kurum tarafından büyük mali etkileri olabilecek önemli denetim bulguları ayrıca Maliye Bakanlığı’nın dikkatine sunulmaktadır⁴⁶⁰. Her ne kadar kurumun, yasama ve yürütmeye tavsiyelerde bulunması mümkün olsa da tavsiyelerine uyma konusunda yürütmeyi zorlama yetkisi ve yaptırım gücü bulunmamaktadır. Buna karşın Parlamento Ödenek Komitesi ve Kamu Hesapları Komitesi Sayıştay’ın yıllık raporunda belirtilen sorunların etkin bir şekilde ele alınmasını sağlamakla görevlidir⁴⁶¹. Aynı zamanda kurum Parlamentonun her iki meclisine ve hükümete yıllık bir rapor sunmaktadır. Bu rapor Parlamento tarafından hükümetin aklanmasına esas teşkil etmek üzere kullanılmaktadır. Bu mektuplara ve yıllık rapora ilave olarak kurum hem Parlamentonun her iki meclisine hem de hükümete, büyük önem taşıyan konular hakkında özel raporlar da sunabilmektedir. Mali duruma ilişkin danışmanlık ve buna bağlı olarak raporlama görevi yanında kurum; kanun tasarıları, büyük kamu ihale

⁴⁵⁹ Auditing and Advisory Functions.

⁴⁶⁰ Management Letters Leading to a Constructive Dialogue with Departmental Policymakers, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/audit-procedures/unterseiten/causing-departmental-policymakers-to-review-projects-and-programmes>

⁴⁶¹ No Powers of Enforcement, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/audit-procedures/unterseiten/no-powers-of-enforcement>

projeleri ve yıllık bütçe süreci gibi güncel konulara ilişkin yazılı veya sözlü yorumlarda da bulunmaktadır. Bu itibarla kurum Almanya’da gerek yasaların gerekse devlet bütçesinin hazırlanması sürecine aktif şekilde katılmaktadır⁴⁶².

3) *Uluslararası Faaliyetler:* Alman Sayıştayı uluslararası alanda görüşlerine itibar edilen bir kurum görünümüne sahiptir. Kurum pek çok uluslararası kuruluşun gerek denetçilik görevini yürütürken çeşitli uluslararası dış denetim faaliyetine de katılmıştır. Kurumun geçmiş uluslararası çalışmalarına bakılacak olursa; Alman Sayıştay Başkanı 1989-1992 tarihlerinde Birleşmiş Milletler Dış Denetçiler kurulunun üç üyesinden biri olarak üyelik görevini; 1994-2002 tarihlerinde Birleşmiş Milletler Endüstriyel Kalkınma Örgütü’nün (UNIDO) dış denetçiliği görevini yürütmüştür. Sayıştay Başkan Yardımcısı ise 2004-2008 tarihlerinde Uluslararası Atom Enerjisi Ajansı’nın (IAEA) dış denetçiliği görevini yürütmüştür⁴⁶³.

3.2.3. İtalya’da Yüksek Denetim (Corte dei Conti)

İtalyan tarihindeki gelişmeler ve bu gelişmeler esnasında yaşanan rejim değişiklikleri, ülkenin siyasi ve idari yapısında büyük etkiler yaratmıştır⁴⁶⁴. Bu çerçevede Roma İmparatorluğu dönemi İtalyan idari sistemi için başlangıç olarak kabul edilecek olursa; ülkede yüksek denetimin doğuşunun da bu döneme denk geldiği görülecektir. Nitekim kamu maliyesinin Senato’nun kontrolü altında olduğu Roma İmparatorluğunda, kamu hesapları haznedar tarafından denetlenen bir denetçi kadrosu tarafından incelenmekteydi⁴⁶⁵. İmparatorluğun çöküşünden sonra başlayan Orta Çağ döneminde, Savoy Dukalığında VI. Amedoy tarafından günümüz Sayıştay’ına da kaynaklık eden ve kamu kaynağını yönetenlerin hesaplarını denetlemek üzere Hesaplar Dairesi adlı bir kurum kurulmuştur. Bir dış mahkeme şeklinde kurulan kurum; kamu gelirlerine ve dukalığa ait mal varlığına ilişkin uyuşmazlıklara yönelik; vergilerin ve mülk gelirlerinin tahsilinde görevli kamu görevlilerinin hesapları üzerine, yargısal kontrol yapmaktaydı. Fransız işgalinden sonra 1577 yılında Emanuele Filiberto, yüksek denetime yönelik Turin Hesap Dairesi adlı yeni bir yapı kurmuştur. Bu yeni dönemle

⁴⁶² Auditing and Advisory Functions.

⁴⁶³ Audit Mandates at International and Supranational Organisations, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/international-relations/audit-mandates-at-international-and-supranational-organisations-1>

⁴⁶⁴ Muammer Türker, “İtalyan Yönetim Sistemi”, (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003, s. 484.

⁴⁶⁵ O’Reilly, McDonnell, Winograd, Gerson and Jaenicke, s. 1.6-1.7.

birlikte, Turin Hesap Mahkemesi; hesapların yargılanması, vergilendirme ve devlet mülkiyetine ilişkin uyuşmazlık konularında sorumlu tek mahkeme olmuştur. Bu tarihten sonra özellikle 19. yüzyılın ortalarında devlet şeklindeki değişim ve fonksiyonlarındaki artış ile beraber, sistemin yetersizliği ortaya çıkmış ve bu yetersizliğin giderilmesi amacıyla 1859 yılında 3706 sayılı Yasayla Corte dei Conti kurulmuştur. Belçika modelinden esinlenerek görevleri tespit edilen Sayıştay'a, saymanların hesapları üzerinde, harcama öncesi denetim yapma ve bu hesapları yargılama görevi verilmiştir. 1861 yılında komün kültürünün kırılarak, İtalyan Birliği'nin kurulmasıyla⁴⁶⁶, 1862 yılında 800 Sayılı Yasayla kamu yönetimini kontrol etmek, kamu yönetiminde israfı ve sağlıksız yönetimi önlemek üzere İtalyan Krallığı Sayıştay'ı kurulmuştur⁴⁶⁷.

Kurumun teşkilat yapısını, idari sistem içerisinde yerini ve görevlerini düzenleyen ve halen yürürlükte olan temel kurallar 1934 yılında Kraliyet Kararnamesi ile düzenlenmiştir. Cumhuriyet anayasasının kabul edilmesiyle, kuruma çok geniş bir anayasal statü kazandırılmış ve kurumun hem harcama öncesi hem de harcama sonrası denetim yetkisi yinelenirken, hesapları yargılama yetkisi daha da genişletilmiştir⁴⁶⁸. İlk kuruluşundan itibaren yargı ve denetim işleviyle donatılan Sayıştay'ın bu yapısı değiştirilmeden muhafaza edilmiş olmasına karşın, 1948 Anayasası ile diğer kamu kurumları ve yürütme karşısındaki konumunda önemli değişiklikler yapılmış ve bu yeni süreçte Sayıştay'ın bölge teşkilatları oluşturulmuştur. 1981'de yapılan daha kapsamlı bir değişikliklerle yerel yönetimlerin denetimi yetkisi de Sayıştay'a verilmiştir⁴⁶⁹. 1990-1999 tarihleri arasında İtalyan kamu mali yönetiminde, kamu hizmetlerinde etkinliği artırma amacıyla başlatılan çok yönlü reform hareketinin bir sonucu olarak, kamu kurumlarının dış denetim sisteminde de bir değişim yaşanmıştır. Bu değişimin bir sonucu olarak 1994 yılında yeni teşkilat yasasının kabul edilmesiyle, kurumun harcama öncesi yasallık denetimi sınırlandırılırken, Sayıştay'a yerel ve bölgesel yönetimlerin de dâhil olduğu tüm kamu kurum ve kuruluşlarının performansı üzerinde harcama sonrası denetim yetkisi verilmiştir. Kurumun Anayasal ilkelerle desteklenen bu yeni ve çok kapsamlı denetim görevi; kamu kurumlarının etkin yönetimi, devlet memurlarının hesap verme

⁴⁶⁶ Italian Corte dei Conti, *Story-Organization-Function*, 06.07.2010, s. 7, Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/chi_siamo/brochure_storia_funzioni_cdc.pdf

⁴⁶⁷ The History of the Corte dei Conti, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/english_corner/history/index.html

⁴⁶⁸ The History of the Corte dei Conti.

⁴⁶⁹ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 141.

sorumluluğu, kamu bütçesinin denkleştirilmesi ve bölgesel hükümetlerin mali özerkliğinin diğer kamu kurumları ile koordine edilmesi hususlarına hizmet etmek üzere kurgulanmıştır. Yıllar içerisinde kurumun işleyişine ve görevlerine ilişkin yapılan değişiklikler neticesinde kurum, İtalyan Anayasal Sistemi içerisinde hem merkezi hükümetin hem yerel yönetimlerin temel kurumsal yapısı haline gelmiştir⁴⁷⁰. 2001 yılında Anayasa’da yapılan değişikliklerle, Sayıştay’ın yerel yönetim bütçelerine ilişkin yetkileri genişletilmiş; 2003 yılında kurumun hem düzenlilik hem de performans denetimi yetkisi, tüm yerel ve bölgesel yönetimleri kapsayacak hale getirilmiştir⁴⁷¹.

3.2.3.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Anayasal bir kurum olan İtalyan Sayıştay’ının gerek denetim ve yargılama yetkisi gerekse yürütme karşısındaki bağımsızlığı anayasada açıkça güvence altına alınmıştır. Bu çerçevede öncelikle İtalyan Anayasası’nın Sayıştay’ın denetim görevine ve bağımsızlığına ilişkin düzenleme yapan 100. maddesine değinmek doğru olacaktır. Söz konusu maddenin ikinci fıkrasına göre; “*Sayıştay, Hükümetin işlemleri üzerinde bunların Yasaya uygunluğu bakımından harcama öncesi ve Devlet bütçesinin uygulanması konusunda harcama sonrası denetim görevi yapar. Yasada gösterilen durumlar ve şekillerde, Devletten düzenli bütçe yardımı alan kurumların mali yönetiminin denetimine katılır. Gerçekleştirilen denetimi sonucunu doğrudan Parlamento’ya raporlar*”⁴⁷².” Madde metninin ilk cümlesinde; kurumun harcama öncesi uygunluk denetimine ve harcama sonrası performans denetimine işaret edilmekte ve bu sayede kurumun denetim görevinin niteliği de anayasal olarak tanımlanmaktadır. Madde metninin ikinci cümlesinde ise devlet sübvansiyonlarından faydalanan kurumların, doğrudan Sayıştay’ın denetimine muhatap olacağı belirtilmiştir. Kanaatimizce bu hüküm özellikle üzerinde durulması gereken bir öneme sahiptir. Zira “...Devletten düzenli bütçe yardımı alan kurumların...” hükmü, kurumun denetim alanını da anayasal olarak genişletmiştir. Zira bu hüküm; başta kamu kurumları olmak üzere, özel sektör kuruluşlarının, fonların, derneklerin ve hatta İtalyan hükümetinden düzenli olarak mali

⁴⁷⁰ The History of the Corte dei Conti.

⁴⁷¹ Corte Dei Conti-Italy, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, s. 145, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk

⁴⁷² T.C. Adalet Bakanlığı, “İtalya Cumhuriyeti Anayasası”, *Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları*, T.C Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, Ankara 2011, s. 340; Constitution of the Italian Republic, Senato della Repubblica, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.senato.it/documenti/repository/instituzione/contituzione_ingelese.pdf

yardım alan ulusal ve uluslararası kuruluşların da Sayıştay denetimine konu olabileceğini göstermektedir. Her ne kadar cümlelerin başında geçen “*Yasada gösterilen durumlar ve şekillerde...*” ifadesi; kurumun denetim alanının daraltılabileceği anlamına gelse de teşkilat yasasının her an değişebileceği de unutulmamalıdır. Ancak bu değişikliğin anayasa için her zaman mümkün olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Maddenin son kısmında Sayıştay’ın yasamaya karşı raporlama görevine işaret edilmekte ve raporlarının muhatabı olarak yasama gösterilmektedir. Söz konusu maddenin üçüncü paragrafında yer alan “*Bu iki organın ve üyelerinin Hükümet karşısında bağımsızlığı Yasayla güvence altına alınır*⁴⁷³” hükmüyle kurumun İtalyan idari sistemindeki konumu zımnen Danıştay ile denk tutulmuş, Danıştay ve üyeleri gibi Sayıştay’ın ve üyelerinin de yürütme karşısındaki bağımsızlığı anayasal güvence altına alınmıştır. Kurumun yargılama görevi; Anayasa’nın 103. maddesinin ilk fıkrasında “*Sayıştay, Devlet muhasebesi ve Yasanın belirlediği diğer konularda yargılama yetkisine sahiptir*⁴⁷⁴” hükmüyle ortaya konmuştur. Hüküm amaçsal olarak yorumlandığında, kurumun yargılama görevinin doğrudan muhatabının saymanlar olduğu görülmektedir. Ancak yargılama yetkisinin kapsamı saymanlarla sınırlı tutulmayıp aynı zamanda teşkilat yasasındaki hükümlere de atıf yapmaktadır. Bu çerçevede 20 sayılı Teşkilat Yasasında kamu zararına doğrudan ve dolaylı olarak neden olan sorumluların da kurumun yargılamasına tabi tutulacağı belirtilmiştir⁴⁷⁵.

Anayasa haricinde kurumun yasal çerçevesi 1994 tarihli ve 20 Sayılı Yasa ve 2000 tarihli ve 202 Sayılı Yasa ile çizilmiştir. Sayıştay’ın aynı zamanda teşkilat yasası olan 20 Sayılı Yasayla, kurumun görevlerine ve yetkilerine ilişkin genel esaslar belirlenmiş ve kurumun yürüttüğü performans denetiminin gelişimi de kolaylaşmıştır⁴⁷⁶. 202 sayılı yasaysa yalnızca Sayıştay Başkanı’nın atanma şartlarına ilişkin düzenlemeleri ihtiva etmektedir⁴⁷⁷.

⁴⁷³ T.C. Adalet Bakanlığı, “İtalya Cumhuriyeti Anayasası”, s. 340.

⁴⁷⁴ T.C. Adalet Bakanlığı, “İtalya Cumhuriyeti Anayasası”, s. 341; Constitution of the Italian Republic, Senato della Repubblica.

⁴⁷⁵ Provisions Relating to Jurisdiction and Audit by the Corte Dei Conti Law 14th January 1994 - No: 20, Art. 1, Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/english_version/Law_14_january_1994_no_20.pdf

⁴⁷⁶ Provisions Relating to Jurisdiction and Audit by the Corte Dei Conti Law.

⁴⁷⁷ Provisions on the Appointment of the President of the Corte Dei Conti Law 21 July 2000 - No: 202, Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/english_version/Law_21_July_2000_no_202.pdf

3.2.3.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

Mahkeme tipi Sayıştayların önemli örneklerinden bir olan İtalyan Sayıştay, yürütmenin takdiri altında seçilen Sayıştay Başkanı tarafından yönetilmektedir. Sayıştay Başkanı, en az üç sene kurumda yöneticilik yapmış Sayıştay hâkimleri arasından, Sayıştay Kurulu Başkanlığı'nın tavsiyesi ve Bakanlar Kurulu'nun görüşü alınarak Başbakan'ın önerisi üzerine Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır⁴⁷⁸. Her ne kadar kurumun yürütmeden tamamen bağımsız olduğu anayasal olarak güvence altına alınmış olsa da Sayıştay Başkanı'nın yürütmenin telkiniyle Cumhurbaşkanı tarafından atanması kurumsal bağımsızlıkla örtüşmemektedir. Aynı zamanda Başkanlık görevi; emeklilik yaşı olan 72 yaşa kadar kesintisiz sürdürülse⁴⁷⁹ de ilk atamada yürütmenin söz sahibi olması, buna karşın yasamanın Başkanın atanması sürecinde yer almaması kurumun tarafsızlığına ve bağımsızlığına uymamaktadır. Buna karşın söz konusu durum Sayıştay hâkimleri için geçerli değildir. Zira Sayıştay üyesi de olan ve profesyonel hukukçulardan oluşan Sayıştay Hâkimleri; avukatlar, üniversite profesörleri ve Baro üyeleri gibi kamu görevlileri arasından ve rekabetçi bir kamu sınavının ardından Cumhurbaşkanı Kararnamesi ile atanmaktadır. Hâkimler, aynı statüdeki adli ve idari hâkimler gibi hem yargı bağımsızlığına hem de azledilemezlik özelliğine sahiptir. Başkanda olduğu gibi Hâkimler de görevlerini emeklilik yaşı olan 72 yaşına kadar sürdürürken, belirli hallerde söz konusu yaş haddi 75'e kadar çıkarılabilmektedir⁴⁸⁰.

Kurumun denetim ve yargılama görevleri merkezi ve yerel daireler tarafından yerine getirilmektedir. Bu itibarla, kurum merkezinde 5 denetim dairesi bulunmaktadır. Bunlar, Uygunluk Denetimi Dairesi, Performans Denetimi Dairesi, Kamu Kurumları ve Devlet İşletmeleri Denetim Dairesi, Yerel Yönetimler Denetim Dairesi, Avrupa Topluluğu ve Uluslararası ilişkiler Denetim Dairesi'dir. Bu denetim dairelerinden ayrı olarak Sicilya ve Sardinya'nın da kendine ait birleşik denetim daireleri bulunmaktadır. Yargılama görevine yönelik olarak kurum bünyesinde; Yargısal Birleşik Daireler, 3 Merkezi Yargısal Daire, Genel Savcı Ofisi, Yerel Yargı Daireleri ve Yerel Genel Savcı Ofisi bulunmaktadır⁴⁸¹. Bu dairelerden ayrı olarak Sayıştay teşkilat yapısı içerisinde büyük öneme sahip olan, Genel Savcılık makamı da bulunmaktadır. Savcılık, idari

⁴⁷⁸ Provisions on the Appointment of the President of the Corte Dei Conti Law, Art. 1-2-3.

⁴⁷⁹ Corte Dei Conti-Italy, *State Audit in the European Union*, s. 146.

⁴⁸⁰ Corte Dei Conti-Italy, *State Audit in the European Union*, s. 146.

⁴⁸¹ Corte Dei Conti-Italy, *State Audit in the European Union*, s. 144-145.

sorumluluk çerçevesinde; yasadışı hareketleri nedeniyle kamu maliyesine zarar veren memurlar ve kamu yöneticileri ile ilgili re'sen kovuşturma yapma yetkisine sahiptir⁴⁸².

Günümüzde kurumda; aralarında Sayıştay Başkanı'nın, Genel Sekreter'in, Genel Savcının, Daire Başkanları'nın ve Genel Savcı Yardımcısı'nın yer aldığı 494 hâkim; 2.487 idari personel görev yapmaktadır⁴⁸³. Kurumun personel yapısı uygunluk denetimiyle uyumlu olarak iktisatçılardan, istatistikçilerden, maliyecilerden ve kamu yönetimcilerden oluşmaktadır. Söz konusu disiplinlere ilave olarak Sayıştay'da performans denetiminin yürütülmesi ile ilgili uzmanlık gerektiren alanlardan uzmanlar da istihdam edilmiştir⁴⁸⁴. Her ne kadar Sayıştay'da uygunluk denetimi için gerekli yetkinliğe sahip personel istihdam edilmiş olsa da kurumun performans denetimi için gerekli olan multidisipliner bir personel yapısına sahip olduğunu söylemek zordur.

3.2.3.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri

İtalyan Sayıştay; denetim ve yargılama görevlerini yerine getirirken gerek yasamadan gerekse yürütmeden bağımsız hareket etmektedir. Kurumsal bağımsızlığın gereği ve sonucu olarak, yasama ve yürütme ile ilişkilerini raporlama, danışmanlık ve görüş bildirme suretiyle kurmaktadır. Bu çerçevede kurum öncelikle yasama ve yürütme ile ilişkilerini yıllık ve özel talep üzerine hazırladığı raporlarla sağlamaktadır⁴⁸⁵. Anayasal bir yükümlülük olan raporlama görevi, performans denetimi açısından ayrı bir öneme sahiptir. Zira kurum ilgili mali yıl içerisinde yürüttüğü performans denetimleri neticesinde ulaştığı bulguları raporlarda göstermektedir⁴⁸⁶. Nitekim Sayıştay, ürettiği yıllık raporları her yıl Haziran ayının sonuna kadar hem Parlamento'nun her iki meclisine hem de Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'na sunmaktadır. Sayıştay'ın en üst kurulu olan Birleşik Daire'nin sorumluluğunda olan yıllık raporlar; genel hükümet hesaplarını, Sayıştay'ın yıllık faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin sonuçlarını, aralarında yerel ve bölgesel yönetimlerin de yer aldığı tüm kamu kurumlarının yıllık genel görünümünü ihtiva eden; bakanlıklar arasında karşılaştırmaları analizlerin yer aldığı çok geniş kapsamlı belgelerdir. Yıllık raporlar haricinde Sayıştay, kamu kurumlarına ve

⁴⁸² Public Prosecutor Activity, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/english_corner/prosecutor_activity/

⁴⁸³ Italian Corte dei Conti, *Story-Organization-Function*, s. 16-17.

⁴⁸⁴ Corte Dei Conti-Italy, *State Audit in the European Union*, s. 7.

⁴⁸⁵ Corte Dei Conti-Italy, *State Audit in the European Union*, s. 149.

⁴⁸⁶ Clemente, s. 38.

kuruluşlarına yönelik denetimler neticesinde her bir kuruma münferiden rapor hazırlarken, söz konusu raporlar hem doğrudan Parlamento'nun ilgili komitesine hem de yerel yönetimlere sunulmaktadır⁴⁸⁷. Diğer pek çok Sayıştay'da olduğu gibi İtalyan örneğinde de Sayıştay'ın Parlamentodan gelen talepleri karşıladığı da görülmektedir. Bu bağlamda kurum parlamento tarafından araştırma, çalışma ve analiz faaliyeti taleplerini karşılamak suretiyle belirli konular üzerine de rapor hazırlayabilmektedir ki son dönemlerde bu özel nitelikli raporların sayısında da kayda değer bir artış yaşanmıştır. Kurumun raporlama görevine ilişkin açıklamalara son vermeden önce şu iki hususa dikkat edilmesi gerekmektedir. Öncelikle söz konusu raporlardaki tavsiyeler ve gözlemler yasama denetimine ve yürütmenin sonraki faaliyetlerine temel teşkil etse de bunların gerek yasama gerekse yürütme açısından bir bağlayıcılığı yoktur⁴⁸⁸. Diğer bir husus ise kurumun bağımsızlığının bir gereği olarak, Sayıştay'ın bu raporları ne Parlamentoyla ne de Yerel Meclislerle müzakere etme zorunluluğu bulunmamaktadır⁴⁸⁹.

Kurum, danışmanlık görevinin bir gereği olarak ve kamu yönetiminin genel raportörü sıfatıyla; yoruma açık ve çözüme kavuşturulması gereken konularda, hükümete ve parlamentoya yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda kurum, parlamentoya işbirliği yapıp görüş bildirmek suretiyle parlamento tarafından çıkarılacak tüzüklerin hazırlanması aşamasına aktif biçimde katılmaktadır. Danışmanlık görevi, yürütme için büyük öneme sahip olduğundan, denetimler sonucunda kurumun yürütmeye sunduğu tavsiyeler iyi yönetimin sürdürülebilmesine doğrudan katkı sağlamaktadır⁴⁹⁰.

3.2.3.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

İtalyan Sayıştay'ının denetim alanı ve görevleri oldukça geniş tutulmuştur. Bu çerçevede hesapların ve bütçenin yargılamasından ve denetiminden sorumlu olan Sayıştay, merkezi hükümetten başlayarak tüm kamu kurumlarını, belediyeleri, yerel ve bölgesel yönetimleri, kamu işletmelerini ve devletten yardım alan özel işletmeleri denetlemektedir⁴⁹¹.

⁴⁸⁷ Corte Dei Conti-Italy, *State Audit in the European Union*, s. 14-149.

⁴⁸⁸ Clemente, s. 41.

⁴⁸⁹ The Role of the Italian Corte dei Conti, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/english_corner/chi_siamo/the_role_italian_corte_conti/

⁴⁹⁰ Guiseppe Carbone, "İtalyan Sayıştayının Organizasyonu ve Görevleri", (Çev. Erol Akbulut), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 5, (Temmuz-Eylül, 1991), s. 27-28.

⁴⁹¹ Corte Dei Conti-Italy, *State Audit in the European Union*, s. 9-146.

1) *Yargılama*: Kurumun yargılama görevi tarihi kökeni bakımından Roma dönemine kadar uzansa da bu görevin kurumsal bir anlayışla değerlendirilmesi İtalyan Birliği'nin sağlandığı 1861 yılından sonra mümkün olmuştur. Bu çerçevede 800 sayılı yasayla 1862 yılında kurulan ve yargı yetkisiyle donatılan Sayıştay; aynı zamanda Birleşik İtalya'nın da ilk mahkemesi olma özelliğine sahiptir. Günümüzde, saymanların hesaplarını yargılama anlamına gelen muhasebe yargılaması; saymanların, yöneticilerin ve diğer kamu görevlilerinin ağır hata ve suçları nedeniyle oluşan mali zararlarından bu kişilerin sorumlu tutulması şeklinde yerine getirilmektedir⁴⁹². Kurum yargılama yetkisini kamu sektöründe yaşanan uyuşmazlıkların çözümünde kullanmaktadır. Buna karşın şu husus unutulmamalıdır ki kurum, yargılama yetkisi çerçevesinde yalnızca mevzuata aykırı işlemleri tespit etmekle yükümlüdür. Diğer bir ifadeyle kurum özellikle idari sözleşmelerde mevzuata aykırı hükümleri tespit etmekle beraber, kurumun söz konusu işlemlerin yerine yenisini tesis etmesi veya bu işlemleri iptal edecek kararlar alması mümkün değildir. Saymanların, yöneticilerin ve diğer kamu görevlilerinin ağır hata ve suçları nedeniyle kamu zararına neden olması halinde söz konusu kişiler; Genel Savcı tarafından mahkemeye sevk edilir. Yapılan yargılama sonucunda ilgililer hakkında beraat kararı verilebileceği gibi kamu zararın tespit edilmesi halinde zararın ilgililerce tazminine de hükmedilebilir⁴⁹³.

2) *Denetim*: Sayıştay'ın diğer bir göreviyse, hükümetin ve kamu kurumlarının çıkarlarını gözetmek suretiyle tarafsız olarak denetim yapmaktır. Bu çerçevede yürütmenin ve diğer kuruluşların faaliyetleri doğrudan Sayıştay'ın denetimi kapsamına girerken kurum; hükümet işlemlerinin harcama öncesi uygunluk denetimini; yine aynı işlemlerin harcama sonrası düzenlilik ve performans denetimlerini ve kamu bütçesinin yönetiminin harcama sonrası denetimini gerçekleştirmektedir. 20 Sayılı Yasayla kurumun harcama öncesi yasallık denetimlerinin kapsamı daraltılırken; kuruma aralarında yerel yönetimlerin ve AB fonlarının da dahi olduğu kamu kurum ve kuruluşlarının performansına yönelik harcama sonrası denetim yetkisi genişletilmiştir. Bu yeni tip denetim anlayışının odak noktasında kamu faaliyetlerinde VET'in sağlanması ve fayda-maliyet ilişkisinin gözetilmesi esasları yatmaktadır. Dolayısıyla 1994 yılında yapılan değişiklik yalnızca Sayıştay'ın denetim yaklaşımını değiştirmekle

⁴⁹² The Jurisdictional Functions, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/english_corner/jurisdictional_activity/

⁴⁹³ Carbone, s. 29-30.

kalmamış, aynı zamanda kurum faaliyetlerinin odak noktasına kamu performansını ve performans denetimini de yerleştirmiştir⁴⁹⁴.

- Harcama Öncesi Uygunluk Denetimi: Sayıştay harcama öncesi uygunluk denetimi çerçevesinde, idari faaliyetlerin ve işlemlerin başta kamu bütçesi olmak üzere yürürlükteki mevzuata uygunluğunu araştırmaktadır⁴⁹⁵. 1994 yılına kadar kurum Hükümetin hemen hemen tüm bireysel kararnamelerini ve ödeme emirlerini uygulama öncesinde uygunluk denetimine tabi tutmaktaydı. Bu denetim yetkisi her ne kadar kamu harcamalarının kontrolü sürecinde Sayıştay'a kilit bir rol verse de denetim süreci yılda 5 milyona ulaşan işlem hacmiyle Sayıştay'a maddi anlamda büyük bir yük yüklerken aynı zamanda büyük bir zaman kaybına da neden olmaktaydı. Bu çerçevede 1994 yılındaki düzenlemeyle kurumun harcama öncesi denetim fonksiyonu korunurken; söz konusu denetimin odak noktası da değişmiştir. Bu itibarla, günümüzde kurumun yürüttüğü harcama öncesi denetimin odak noktasında, yürütmenin tüm işlemleri ve eylemleri yerine, büyük önem taşıyan ve büyük çaplı kamu harcamaları yer almaktadır. Aynı zamanda günümüzde harcama öncesi denetim harcama sonrası denetimle uyumlu olarak işletilmektedir. Nitekim harcama sonrası denetimlerde, sürekli tekrarlanan hataların tespiti halinde, kurum bu hataların tekrarlandığı işlemlere yönelik harcama öncesi denetimleri yürütmektedir. Bununla beraber harcama öncesi denetimler Başbakanın özel talebi üzerine de yürütülebilmektedir⁴⁹⁶.

Harcama öncesi denetimlerin yürütülmesi aşamasında Sayıştay; işlemlerde mevzuata uygun yetkilendirmenin yapıp yapılmadığını, işlemlerin yasal dayanağının olup olmadığını incelemektedir. Yapılan incelemede mevzuata aykırılığın tespit edilmemesi halinde işlemi veya ödemeyi vize ederken aksi durumda işlemi veya ödeme emrini ilgili bakanlığa geri gönderir. Yasa kamu faaliyetlerinin aksamaması mantığıyla, harcama öncesi denetimde Sayıştay'ın kurumlara geri dönüş süresini açıkça belirlemiştir. Bu itibarla Sayıştay'ın işlemlere onay vermemesi veya ilgili belgelerin alınmasından itibaren 30 gün içerisinde işlemelere veya ödeme emirlerine Sayıştay tarafından itiraz edilmemesi halinde, söz konusu işlemler yürütülür⁴⁹⁷.

⁴⁹⁴ Audit Functions of the "Corte dei conti", (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/english_corner/control_activity/

⁴⁹⁵ Audit functions of the "Corte dei conti".

⁴⁹⁶ Corte Dei Conti-Italy, *State Audit in the European Union*, s. 147.

⁴⁹⁷ Corte Dei Conti-Italy, *State Audit in the European Union*, s. 147.

- Harcama Sonrası Performans Denetimi: Kamu hizmetlerinin dış denetim sistemine yönelik reformun bir sonucu olan 1994 tarihli yasayla Sayıştay’a performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir. Yasa ile Sayıştay’ın harcama öncesi denetim görevi, tüm kamu hizmetlerini kapsayan harcama sonrası performans denetimine kaydırılmıştır. Zira performans denetiminden etkin sonuç alınabilmesi için, bu denetimin tarafsız ve profesyonel bir birim tarafından yürütülmesi bir gereklilik olarak görülmüş; idari faaliyetlerde VET kriterlerinin ve program amaçlarının gerçekleştirilme derecesini değerlendirilme görevi Sayıştay’a verilmiştir. Kamu yönetiminde âdem-i merkezileşme reformunun bir gereği olarak, 2001 yılında Anayasa’da yapılan değişiklikle üniter yapıya aykırı olmamak kaydıyla yerel ve bölgesel yönetimlere özerklik verilmiştir. Bu çerçevede gerek 20 sayılı yasa gerekse çeşitli kararnamelerle kurumun performans denetimi; hem merkezi hükümeti hem de yerel yönetimleri de kapsayacak şekilde kurgulanmıştır. Hatta Anayasa Mahkemesi, Sayıştay’ın performans denetimi yetkisinin yerel yönetimlere kadar uzatılmasının yerel yönetimlerin özerkliğine aykırı olmadığına, aksine mali yapılarını korumak suretiyle özerkliklerini güçlendirdiğine hükmetmiştir. Kurumun performans denetimi, AB fonlarını ve devletten sübvansiyon alan kamu işletmelerini ve özel sektör kuruluşlarını da kapsamaktadır⁴⁹⁸.

Bu denli geniş bir alana yayılmış olan harcama sonrası performans denetiminin temel amacı; faaliyetlerin kontrol edilmesinden ziyade belirgin ölçütlerle tüm yönetimlerin kontrol edilmesini sağlamaktır. Bu bakımdan performans denetiminde kontrol ölçütü; yalnızca yasal düzenlemeler olmayıp aynı zamanda karşılaştırmalı analizlerle yapılan performans göstergeleri ve iyi yönetim genel kriterleridir. Belirgin ölçütlerle desteklenen performans denetimi, İtalya’da diğer uygulamalarda olduğu gibi planlamayla başlamaktadır. Planlamanın başında; analize tabi tutulacak alanlar önceden bir çalışma programıyla tespit edilir. Performans denetiminin uygulanacağı denetim alanı; mali önem, önemli risklerin varlığı, önceki kontrollerden elde edilen sonuçlar ve kurumun özel inceleme talebi gibi çeşitli ölçütler dikkate alınmak suretiyle belirlenir. Performans denetimine ilişkin yıllık programlar önceden Parlamento’ya ve ilgili kuruma bildirilirken, söz konusu denetimin yerel yönetimlere yönelik olması halinde bildirim ilgili Yerel Meclise yapılır⁴⁹⁹.

⁴⁹⁸ Italian Corte dei Conti, *Story-Organization-Function*, s. 25-27-29.

⁴⁹⁹ Italian Corte dei Conti, *Story-Organization-Function*, s. 25.

Performans denetimleri ile ulaşılan sonuçlara dayandırılarak, ilgili kuruluşlar ve kişiler hakkında bir yargılama yapılamayacağı gibi söz konusu denetim cezai bir sorumluluk da doğurmamaktadır. Buna karşın yapılan performans denetimleri geleceğe dönük değerlendirmeler, gözlemler ve öneriler içeren hükümler vermektedir. Denetimler neticesinde olumsuz bir sonuca varılacak olursa, verimsiz faktörleri ortadan kaldırmak ve bunları eyleme dönüştürmek için idarelerin denetçi görüşlerini takip etmesi ve alınan önlemlerle ilgili olarak denetçiyle irtibata geçmesi beklenir. Kurum en az yılda bir kere performans denetimlerinin sonuçlarını gösteren raporları gerek Parlamentoya gerekse Yerel Meclislere sunarken, performans denetiminden etkin sonuç alınabilmesi için söz konusu raporları kamuoyu ile paylaşmaktadır⁵⁰⁰.

- Devlet Bütçesinin Denetimi: Sayıştay Birleşik Dairesi, Genel Savcı'nın girişimiyle her yıl devlet bütçesinin uygulanışını ve her bir bakanlığın harcama kategorilerini inceler ve bütçenin verimliliğini karşılaştırır. Aynı zamanda Daire; Ekonomi ve Maliye Bakanlığı Genel Muhasebat Dairesi'nin mali tablolarındaki kayıtlarla Sayıştay'ın kayıtlarını ahenkleştirir ve kendi kayıtlarıyla bütçe yasalarındaki hükümleri karşılaştırmak suretiyle kamu hesaplarını inceler. Bütçe denetiminin amacı; bütçe denkliliğine ilişkin Parlamentoya uygunluk bildirimi hazırlamaktır⁵⁰¹.

3.2.4. Belçika'da Yüksek Denetim (Cour des Comptes)

Fransız yüksek denetim yaklaşımına çok yakın olan Belçika yüksek denetimi; hem tarihi gelişimi hem de güncel konumu itibarıyla Belçika'ya özgü karmaşık toplum ve devlet yapısından etkilenmiştir. Bu çerçevede Sayıştay'ın tarihi gelişimine değinmeden önce kısaca devletin genel yapısı hakkında bilgi vermek, yüksek denetimin Belçika idari sistemindeki yerini kavrama açısından faydalı olacaktır. Meşruti bir krallık olan Belçika'da, devlet sistemi dil toplulukları (Fransız, Alman ve Alman Toplulukları) ve bölgelerden (Wallon, Flaman ve Brüksel Bölgeleri) oluşan federal bir yapıya sahiptir. Ancak Belçika kendine özgü Federal yapısıyla klasik federalizmden ayrılırken; federal düzeyde devletin en üst kurumları ise Kral, bikameral Parlamento ve Federal Hükümet'ten oluşmaktadır. Yasama yetkisi Kral ve Parlamentonun her iki meclisi tarafından ortaklaşa kullanılırken; Federal Hükümet'in denetimi, bütçenin oylanması ve Sayıştay kararlarının temyizden incelenmesi yetkisi Temsilciler Meclisine aittir. Belçika

⁵⁰⁰ Italian Corte dei Conti, *Story-Organization-Function*, s. 27.

⁵⁰¹ Corte Dei Conti-Italy, *State Audit in the European Union* s. 148.

siyasal yapısında yürütmenin temsilcisi olan Başbakan ve Bakanlar Kurulu siyasal bir koordinasyon birimi olarak görev yapmaktadır. Anayasal yargının olmadığı ve idari yargınsa zayıf olduğu Belçika’da Sayıştay; Danıştay ve Yargıtay ile birlikte yüksek yargı organı statüsüne sahiptir⁵⁰².

Belçika idari yapısında bir yüksek yargı organı olarak yer alan Sayıştay’ın geçmişi, 1386 yılında kurulan Hesap Dairesi’ne kadar uzanmaktadır. Belçika yönetimi içerisinde bu yapıya büyük bir önem atfedilmiş ve siyasal değişikliklere rağmen kurum varlığını 1830 yılına kadar sürdürmüştür. Belçika’ya ait eyaletlerin Hollanda’dan ayrılmasından sonra 1830 tarihli Kurucu Ulusal Kongre’nin kararıyla tüm Belçika’yı kapsayan 8 üyeli Sayıştay kurulurken; 1831 tarihinde bu yeni kurumun varlığını ve yetkilerini kesin hükme bağlayan Anayasanın 116. maddesi kabul edilmiştir. 1846 yılına gelindiğinde, halen yürürlükte olan ve kurumun genel çalışma esaslarını ve teşkilat yapısını belirleyen Sayıştay Yasası kabul edilmiştir. 1921 tarihli bir yasayla Sayıştay’a harcama sonrası denetim yetkisi yanında harcama öncesi denetim yetkisi verilirken kurum bünyesinde her biri; bir başkan, dört üye ve bir genel sekreterden oluşan iki komisyon kurulmuştur. 1922’de yayınlanan uygulama kuralları ile Sayıştay’ın yetkileri bu iki komisyon arasında paylaştırılmıştır. Bu komisyonlardan ilki, devlete ait genel hesapları ve saymanların hesaplarını denetlemekle; diğeryse bütçede tahsis edilen ödenekleri aşan borçlanmaları engellemek, ödeme ve transfer emirlerine ilişkin Sayıştay’a gönderilen sorulara cevap vermekle görevlendirilmiştir. 1989 yılındaki yasal düzenlemeyle kurumun denetim alanı genişletilmiş ve Sayıştay’a federal kurumlar yanında yerel ve bölgesel yönetimlerin meclisleri adına, bu yönetimlere ait kaynakların denetimini yapma yetkisi verilmiştir. 1998 yılı Sayıştay’ın denetim kapsamı ve yöntemi konusunda büyük öneme sahiptir. Zira bu tarihte yapılan düzenlemeyle kuruma, harcama öncesi uygunluk denetimi yanında, harcama sonrası performans denetimi yapma yetkisi ve performans denetimleri neticesinde elde edilen bulgularla, yönetimin iyileştirilmesi için yürütme tarafında alınabilecek tedbirler hakkında parlamentoyu bilgilendirme görevi verilmiştir⁵⁰³. 2000’lerin başlarında başlatılan kamu

⁵⁰² Nitas Koraltay, “Belçika Yönetim Sistemi”, (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003, s. 173-174-175-176-177.

⁵⁰³ Court of Audit of Belgium, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Eylül 2010, <http://www.courdescomptes.be>
Historical Survey, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Kasım 2011, <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/HistoricalSurvey.html>
Maher, s. 19.

yönetimi reformu çerçevesinde, kurumun teşkilat yasası yeni kamu yönetimi anlayışına uygun hale getirilmiştir⁵⁰⁴.

3.2.4.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Federal devletle birlikte yerel ve bölgesel yönetimlerin bağımsız dış denetimini yapan Sayıştay'ın bağımsızlığı; hem Anayasa hem de 1846 tarihli Teşkilat Yasası ile güvence altına alınmıştır⁵⁰⁵. Bu çerçevede öncelikli olarak Sayıştay'ın anayasal konumuna değinmek gerekir. Belçika Sayıştay'ına ilişkin düzenleme Anayasa'nın 180. maddesinde: “*Sayıştay üyeleri, yasayla belirlenmiş bir görev süresi için Temsilciler Meclisi tarafından seçilir. Sayıştay genel yönetimin ve hazineden sorumlu tüm saymanların hesaplarını incelemek ve onaylamak için görevlendirilmiştir. Sayıştay hiçbir bütçe harcama kaleminin aşılmamış olduğunu ve bütçede yer almayan hiçbir transferin yapılmadığını görmek ister. Sayıştay aynı zamanda vergi toplama da dâhil olmak üzere devlet gelirlerinin tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemleri denetler. Sayıştay çeşitli kamu idarelerinin hesaplarını kapatmakla ve her türlü bilgi ve muhasebe belgelerinin toplanması ile görevlendirilmiştir. Devletin genel hesapları Temsilciler Meclisine Sayıştay'ın görüşleri ile birlikte sunulur.*

*Sayıştay kanunla düzenlenir*⁵⁰⁶.” şeklinde yer almaktadır. Madde metninden de görüleceği üzere Sayıştay anayasada; üyelerin atanmasından denetim, yargılama, görüş bildirme ve raporlama görevlerine kadar detaylı şekilde düzenlenmiştir. Bu itibarla madde metnini taşıdıkları anlam bakımından irdelemek mümkündür. İlk cümlede yer alan “*Sayıştay üyeleri, yasayla belirlenmiş bir görev süresi için Temsilciler Meclisi tarafından seçilir*” hükmü, hâkim statüsüne sahip üyelerin bağımsızlığının teminatını vermektedir. Zira söz konusu atamaların yasamanın tasarrufunda olması, kurum üyelerinin görevlerini tarafsız ve bağımsız olarak yürütmelerini sağlarken, yürütmenin hiçbir siyasal müdahalesi olmadığı için kurumun politize olma riskini de ortadan kaldırmaktadır. Nitekim üyelerin bağımsızlığı, anayasadaki bu hükümle uyumlu olarak teşkilat yasasıyla da desteklenmiştir. “*Sayıştay genel yönetimin ve hazineden sorumlu*

⁵⁰⁴ Court of Audit-Belgium, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, s. 31, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk

⁵⁰⁵ “II INCOSAI: Brussels - September 1956”, *INTOSAI: 50 Years (1953-2003) – A Special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions*, USA 2004, s. 40.

⁵⁰⁶ Belgian Constitution (co-ordinated on 17 February 1994), Art. 180, (t.y.), Erişim tarihi: 01 Mayıs 2011, <http://courdescomptes.be/EN/ReferenceTextArt180.htm>

tüm saymanların hesaplarını incelemek ve onaylamak için görevlendirilmiştir” hükmü ise kurumun denetim ve yargılama görevine işaret etmektedir. Bu itibarla kurum saymanların hesaplarını hem yıllık olarak denetlemekte hem de yürüttüğü muhasebe yargılamasıyla uygun gördüğü işlemleri vize edip aksi durumdaki işlemlerin reddine veya kamu zararı halinde söz konusu zararın tazminine hükmetmektedir. Kurumun kamu bütçesine yönelik uygunluk denetimi ve mali denetim görevi *“Sayıştay hiçbir bütçe harcama kaleminin aşılmamış olduğunu ve bütçede yer almayan hiçbir transferin yapılmadığını görmek ister”* hükmüyle ortaya konmaktadır. Bu çerçevede Sayıştay gerek merkezi yönetim gerekse yerel yönetimler tarafından yapılan harcamaların öncelikle yıllık bütçe kanununa uygun olarak gerçekleştirildiğini denetlemek ve izlemekle mükelleftir. Kurumun denetim görevi anayasada yalnızca harcama denetimiyle sınırlı tutulmamış ve kamu gelirlerine yönelik denetim yetkisi de anayasal olarak hüküm altına alınmıştır. Nitekim madde metninde; *“Sayıştay aynı zamanda vergi toplama da dâhil olmak üzere devlet gelirlerinin tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemleri denetler”* hükmüyle gelirin tahakkuk aşamasından tahsil aşamasına kadar yapılan tüm işlemleri denetlemeye memur kılınmıştır.

Türk bütçe sisteminde, Sayıştay’ın kesin hesap kanun tasarılarına yönelik genel uygunluk bildirimine benzer uygulama Belçika anayasasında da yer almaktadır. Zira *“Sayıştay çeşitli kamu idarelerinin hesaplarını kapatmakla ve her türlü bilgi ve muhasebe belgelerinin toplanması ile görevlendirilmiştir”* demek suretiyle, kamu bütçesinin kapatılmasında Sayıştay’ın aktif katılımına işaret edilmektedir. Kurumun görev tanımı denetim ve yargılama ile sınırlı tutulmazken aynı zamanda yürütülen denetimlere ilişkin olarak yasama organına yönelik görüş bildirme ve raporlama görevine de *“Devletin genel hesapları Temsilciler Meclisine Sayıştay’ın görüşleri ile birlikte sunulur”* hükmüyle anayasada yer verilmiştir. Belçika anayasasında da teşkilat yasasına atıf yapmak suretiyle, Sayıştay’a ilişkin detaylı düzenlemenin bu yasayla yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bahse konu 1846 tarihli Sayıştay Yasası, kabul edildiği yıldan bugüne kadar pek çok tadile uğramıştır. Tipik bir teşkilat yasası olan Sayıştay Yasası yalın bir anlatıma ve özelliğe sahip olup; kurumun teşkilat yapısına, üyelerin atanma şekillerine ve görevlerine ilişkin hükümler ihtiva etmektedir⁵⁰⁷.

⁵⁰⁷ The Court of Auditors' Organic Law of 29 October 1846, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Eylül 2010, <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/ReferenceTexts/ReferenceText1846.html>

3.2.4.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

Belçika Sayıştayı; büyük ölçüde Fransız örneğinden etkilenirken, aynı zamanda İtalyan Sayıştay'ına da ilham kaynağı olmuştur. Dolayısıyla Fransız ve İtalyan örneğinde olduğu gibi kurul halinde çalışan Sayıştay, Belçika idari yapısının karakteristik özelliklerini de yansıtmaktadır. Nitekim kurum biri Fransızca diğer Felemenkçe konuşulan iki kurul tarafından yönetilirken, her bir kurul bir başkan, dört üye ve bir genel sekreterden oluşmaktadır. İki kurulun birleşimi aynı zamanda Sayıştay'ın en üst organı olan Genel Kurulu meydana getirmektedir⁵⁰⁸. Günümüzde Sayıştay'da üye sıfatıyla 12 hâkim görev yaparken, bu üyelerin atamaları doğrudan Temsilciler Meclisi tarafından yapılmaktadır. Üyelerin ataması 6 yıllık bir dönem için geçerli olup, bir kez atanmış bir üyenin tekrar aynı göreve atanması da mümkündür. Her ne kadar bir kez atanmış üye tekrar aynı göreve atanabilse de genel görev süreleri, asgari 30 azami 70 yaş haddiyle sınırlıdır. Üyelerin bağımsızlığının bir gereği olarak; atamalarında, çalışma esaslarının tespitinde ve görevden alınmalarında yürütmenin söz hakkı bulunmazken, bu yönde yapılacak tasarrufların muhatap doğrudan yasamadır⁵⁰⁹. Kurum üyelerinin bağımsızlığının bir gereği olarak bir bakanın akrabası veya 4. dereceye kadar kayın hısımlığı olan kişiler üye olarak atanmamaktadır. Aynı zamanda kurum üyelerinin Sayıştay haricinde herhangi bir kamu veya özel sektör kuruluşunda görev yapması mümkün olmadığı gibi Federal veya Federe Meclis üyesi olan kişilerin de bu göreve atanmaları mümkün değildir⁵¹⁰. Bakan'ın akrabalarından veya kayın hısımlarından birinin Sayıştay üyesi olarak atanamamasını; Türk Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda yer alan hâkimin reddi çerçevesinde değerlendirmek mümkündür. Bu çerçevede hâkimin tarafsızlığından şüpheyi gerektirecek nedenlerden biri olan “*Davanın, dördüncü derece de dâhil yansoy hısımlarına ait olması*” aynı zamanda hâkimin reddi sebebidir⁵¹¹. Bu örnek çerçevesinde Belçika'da yasa yapıcı hâkim statüsüne sahip Sayıştay üyelerinin tarafsızlığına halel gelmemesi ve yürütme karşısında kurumun tarafsızlığını yitirmemesi için söz konusu düzenlemeyi yapmıştır.

⁵⁰⁸ Belgian Court of Audit, *Annual Activity Report 2010*, Brussels 2011, s. 9, Erişim tarihi: 16 Mart 2012, www.ccrek.be.

⁵⁰⁹ The Court of Auditors' Organic Law of 29 October 1846, Art. 1; Organisation, *The College*, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Kasım 2011, <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/Organisation.html>

⁵¹⁰ The Court of Auditors' Organic Law of 29 October 1846, Art. 2.

⁵¹¹ Ramazan Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku*, (Birinci Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 156-157.

Bağımsızlığının bir gereği olarak üyeler dışındaki personelin atanmasında ve görevden alınmasında Sayıştay doğrudan yetkili olup⁵¹²; kurumda görevli personelin maaş ve özlük hakları Temsilciler Meclisi'nin gözetimi altında Sayıştay tarafından belirlenmektedir. 2010 yılı itibariyle kurumda sözleşmeli ve daimi 559 personel görev yaparken; bunların yürüttüğü görevler 4 düzeye ayrılmıştır. Birinci düzey personel denetçilerden oluşurken; diğer üç düzey personel, idari ve destek hizmetlerden sorumludur. Bu bağlamda kurumda 373 denetçi ve denetçi yardımcısı, 186 destek personel görev yapmaktadır. Merkezi bütçeyle finanse edilen kuruma 2010 yılı itibariyle 45,7 milyon Avro kaynak tahsis edilirken, 2008 yılında yaşanan küresel krizin de etkisiyle bütçe büyüklüğünde yaklaşık olarak % 25'lik bir daralma yaşanmıştır⁵¹³.

3.2.4.3. Yasama ve Yürütmeyle İlişkileri

Anayasal ve yasal olarak gerek yasamadan gerekse yürütmeden bağımsız olan Sayıştay, çalışmaları esnasında yasamaya yakın bir görünüm sergilemektedir. Belçika'da yasama bünyesinde Kamu Hesapları Komitesi'ne benzer bir yapı bulunmasa da Sayıştay, yasamayla ilişkilerini yasama bünyesindeki çeşitli daimi komiteler ve alt komiteler aracılığıyla kurmaktadır. Bu ilişkilerin kurulmasında kurum tarafından hazırlanan raporlar başat role sahip olup, bu raporlar Sayıştay'dan bir temsilcinin de iştirakiyle komiteler tarafından müzakere edilmektedir. Denetim bulguları neticesinde hazırlanan raporlarda kurumun yönelttiği tavsiyelere ve görüşlere denetlenen kuruluşların uymasının sağlanması için ayrıca Federal ve Yerel Meclislerin bünyesinde alt komiteler oluşturulmuştur. Bu alt komitelerin temel görevi, denetlenen kurumun ilgili bakanı ve Sayıştay temsilcisinin huzurunda yıllık raporda belirtilen hususları incelemektir. Bu bakımdan alt komiteler; denetlenen kuruluşlarla Sayıştay arasındaki mevcut veya ortaya çıkması muhtemel uyuşmazlıkların giderilmesinde bir aracı rolüne sahiptir. Her ne kadar Sayıştay çalışmalarında yasamadan bağımsız hareket etse de Federal ve Yerel Meclis üyelerinin kurumdan her an bilgi isteme hakkı vardır⁵¹⁴.

Devlet bütçesine dâhil olan Sayıştay bütçesi, yasamanın onayına sunulmakta ve bütçe ödenek teklifleri diğer kurum bütçeleri gibi konsolide bütçeye dâhil edilmektedir.

⁵¹² The Court of Auditors' Organic Law of 29 October 1846, Art.18.

⁵¹³ Belgian Court of Audit, *Annual Activity Report 2010*, s. 10; Organisation, *Administrative Organisation-Staff*, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Kasım 2011, <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/Organisation.html>

⁵¹⁴ Court of Audit-Belgium, *State Audit in the European Union*, s. 33.

Sayıştay'ın mali bağımsızlığı kısıtlı olsa da bütçesi içerisinde kuruma özel tahsisat yapılarak söz konusu eksiklik giderilmeye çalışılmıştır⁵¹⁵. Bununla birlikte Fransız, Alman ve İtalyan Sayıştay'ında olduğu gibi kurum yaptığı faaliyetler ve harcamalar bakımından; bağımsız dış denetime konu olmayıp yasama denetime tabidir.

3.2.4.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

Belçika mali yönetiminde merkezi ve yerel yönetimlere ait gelir ve giderlerin ve borçlanma tasarruflarının düzenlilik ve performans denetimini yapmakla görevlendirilen Sayıştay⁵¹⁶; merkezi hükümetten başlamak üzere yerel ve bölgesel yönetimlerin, kamu işletmelerinin ve kurumlarının denetimini yürütmektedir⁵¹⁷. Bu denetimler neticesinde elde edilen bulgular kurum tarafından düzenli olarak Federal ve Yerel Meclislere raporlanmaktadır⁵¹⁸. Kurum denetimlerini büyük ölçüde harcama sonrası denetim şeklinde yürütürken, harcama öncesi denetimler de kurumun çalışma programında yer alır⁵¹⁹. Kurum, mahkeme tipi Sayıştay özelliğinin bir gereği olarak denetim görevi yanında kamu hesaplarının yargılanması görevini de yürütür⁵²⁰.

Denetimler her yıl denetim programlarıyla planlanırken, söz konusu programlar bir sonraki yıl için her bir denetim biriminin özel hedeflerini ortaya koyar. Denetimler sonucunda, denetçiler kendi görüşlerini ve tavsiyelerini rapor halinde kuruma sunarken; bu raporlar ilgili Sayıştay kurul başkanınca belirlenen ve üç üyeden oluşan bir birim tarafından incelenir. İncelemeye konu olan raporların özel bir önem veya zorluk taşıması halinde birim bu durumu ilgili kurula raporlar. Bu durumda kurul söz konusu rapor üzerine karar verebileceği gibi, çözüm bulunamaması veya çelişkiye düşülmesi halinde raporu Sayıştay Genel Kurulu'na gönderir⁵²¹.

1) *Düzenlilik (Mali-Uygunluk) Denetimi*: Federal Devlet, Komünler, Bölgeler, bu kurumlara ve bölgelere bağlı kamu hizmet kuruluşları ve işletmeleri tarafından kamu kaynaklarının kullanımı üzerine yıllık olarak hazırlanan raporlar ve mali tablolar, Sayıştay tarafından doğruluk, güvenilirlik ve muhasebe mevzuatına uygunluk açısından

⁵¹⁵ The Court of Auditors' Organic Law of 29 October 1846, Art. 19-20.

⁵¹⁶ The Court of Auditors' Organic Law of 29 October 1846; *Overview of Mandates of Different SAIs*.

⁵¹⁷ Court of Audit-Belgium, *State Audit in the European Union*, s. 9.

⁵¹⁸ Tasks and Powers, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Kasım 2011, <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/TasksAndPowers.html#FinAudit>

⁵¹⁹ Crespo, s. 6.

⁵²⁰ Tasks and Powers.

⁵²¹ Operation, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Kasım 2011, <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/Operation.html>

mali denetime tabi tutulur. Ayrıca Sayıştay mali denetim çerçevesinde, kamu gelirlerinin toplanıp harcamaların yapılmasından sorumlu olan saymanların hesaplarını kontrol eder ve kapatır. Sayıştay mali denetimlerde, saymanlara ait hesapların dengeli olup olmadığını ve hesapların gerek saymanların gerekse devlet lehine olup olmadığını göz önünde tutar; kamu zararı tespit etmesi halinde yargılama yetkisini işletir⁵²². Kurum mali denetim yanında kamu gelirleri ve harcamalarına yönelik uygunluk denetimini de yapar. Sayıştay; uygunluk denetimiyle kamu gelir ve harcamalarının bütçe yasasındaki ödenek tutarlarına uygun olup olmadığını, gelirlerin bütçede gösterildiği şekilde tahsil edilip edilmediğini; Hazine kaynaklarının korunması saikiyle gelir ve giderlerin ilgili diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını kontrol eder⁵²³.

2) *Performans Denetimi*: Belçika Sayıştayı, performans denetimini izleme faaliyeti şeklinde yürütürken; bu denetimleri kamu kaynaklarının iyi yönetim ilkelerine uygun kullanılıp kullanılmadığı konusunda Parlamento'ya bilgi vermek amacıyla VET denetimi şeklinde gerçekleştirir. Kurumsal bağımsızlığın ve tarafsızlığın gereği olarak Sayıştay performans denetimini de diğer denetimler gibi kendi inisiyatifiyle yürütür. Buna karşın diğer pek çok Sayıştay'da olduğu gibi yasamaya daha nitelikli bilginin kazandırılması için, Federal ve Yerel Meclisler kurumdan yönetim analizlerine yönelik özel görevler de talep edebilir⁵²⁴. Kurum kendine performans denetimi yetkisinin verildiği 1998 yılından günümüze kadar 90'a yakın rapor hazırlarken, son yıllarda kamu sektöründe VET kriterlerinin önemli hale gelmesiyle 2010 itibarıyla performans denetimine yönelik 30 özel rapor hazırlamıştır⁵²⁵.

3) *Bilgilendirme ve Danışmanlık*: Yürütmenin faaliyetleri hakkında nitelikli bilgi; Federal ve Yerel Meclisler tarafından alınacak kararların verimliliği açısından önemli olduğundan, Sayıştay denetim görevinin sonuçları hakkında meclisleri düzenli olarak ve çeşitli şekillerde bilgilendirir. Bilgilendirme şekillerinden en önemlisi hiç şüphesiz Sayıştay tarafından sunulan yıllık ve özel denetim raporlarıdır. Bu çerçevede Sayıştay; ya yıllık açıklama kitabına ekli bir özet ya da özel bir yayın şeklinde denetim raporlarını Meclislere sunar. Yöntemlerden hangisinin seçileceğinin ölçüsü bilginin aciliyetine göre değişmektedir. Bu raporlar yanında Sayıştay; Meclisleri yürütmenin

⁵²² Tasks and Powers, *Financial Audit*; The Court of Auditors' Organic Law of 29 October 1846, Art. 8.

⁵²³ Tasks and Powers, *The Legality Audit*; Belgian Court of Audit, *Annual Activity Report 2010*, s. 21.

⁵²⁴ Tasks and Powers, *Audit of the Sound Use of Public Funds*.

⁵²⁵ Belgian Court of Audit, *Annual Activity Report 2010*, s. 22-29.

bütçe ödeneklerini aşan taahhütleri ve harcamaları hakkında da bilgilendirir. Son olarak kurum, bilgilendirme ve danışmanlık görevinin bir gereği olarak yasamanın bütçe danışmanlığını da yapar. Bu çerçevede tüm bütçe tasarıları yasama tarafından onaylanmadan önce, Sayıştay'dan söz konusu tasarılarla ilişkin görüş alınır⁵²⁶.

4) *Yargılama*: Anayasal olarak Sayıştay'a; genel yönetime ve hazineye karşı sorumlu olan tüm saymanlara ait hesapları yargılama ve onaylama görevi verilmiştir. Bu çerçevede sayman hesapları her yıl, saymanın görevden ayrılması halinde görevden ayrıldığı zaman Sayıştay'a gönderilir⁵²⁷. Bu kapsamda her bir Sayıştay Kurulu'ndan bir üye, sayman hesaplarının dengeli olup olmadığını, söz konusu dengenin devlet lehine mi yoksa sayman lehine mi olduğunu tespit etmek için atanır. Söz konusu inceleme neticesinde hesaplarında açık tespit edilen sayman, ilgili bakanlık tarafından izahat vermek üzere çağırılır. Ancak ilgili bakan, söz konusu durumun saymanın kontrolü dışında oluştuğu kanısına varırsa veya bu açık Kraliyet Kararnamesi ile belirlenen 1.250 Avroluk tutarı aşmazsa saymanı çağdırmaktan çekinebilir. Bu idari işlemin ardından, Sayıştay söz konusu açığın saymanın kontrolü dışında oluştuğuna karar verirse ilgiliyi aklar. Aksi halde, hafifletici nedenlerin varlığı halinde, saymanı zararı tazmine mahkûm eder. Sayıştay'ın vermiş olduğu kararlar kesin olmayıp, söz konusu kararın temyizi mümkündür. Eğer Sayıştay'ın saymana yönelik kararı yüksek mahkeme tarafından bozulursa, dosya Temsilciler Meclisi'nin ilgili komisyonuna nihai kararın verilmesi için sevk edilir ve komisyon tarafından alınan kararlara itiraz edilemez⁵²⁸.

3.2.5. Hollanda'da Yüksek Denetim (Algemene Rekenkamer)

Anayasal bir monarşi olan Hollanda'da yüksek denetim, ülkenin yönetim sistemine bağlı olarak gelişmiştir. Bu çerçevede ilk temelleri 1447 yılında atılan Sayıştay 17. yüzyılın başlarına kadar varlığını sürdürmüş; 1608 yılında Utrecht Konfederasyonu'nun kurulmasıyla kurumun adı "De Generaliteitsrekenkamer" olarak değiştirilmiştir. Sayıştay'ın günümüz anlamında kurumsal bir yapı olarak idari sistem içerisinde yer aldığı tarihten 1814 yılı olmuştur. Bu tarihte ilk Anayasa'nın kabulüyle; tüm bakanlıklara ve devlete ait yıllık hesapları denetleme yetkisi verilen Sayıştay, anayasal kurum kimliğine kavuşmuştur. Ancak kurumun genel çalışma esaslarının ve

⁵²⁶ Tasks and Powers, *Informational Task*.

⁵²⁷ The Court of Auditors' Organic Law of 29 October 1846, Art. 7.

⁵²⁸ Tasks and Powers, *Jurisdictional Task*.

yetkisinin açıkça belirlenebilmesi için bir teşkilat yasasına ihtiyaç duyulmuş ve 1921 yılında Kamu Hesapları Yasası kabul edilmiştir. Kamu sektöründe verimlilik ihtiyacının ortaya çıkmasıyla; 1976 yılında yasada değişiklik yapılarak Sayıştay’a performans denetim yapma yetkisi verilmiştir. 1980’lerde Hollanda’da kamu hesaplarına yönelik sorunların ortaya çıkmasıyla, 1985 yılında Sayıştay bu sorunun giderilmesine yönelik bir araştırma çalışması başlatmış ve kamu hesaplarında yaşanan sorunun; Sayıştay’daki nicel ve nitel olarak personel yetersizliğinden, zayıf denetim programlarından, zayıf muhasebe sisteminden ve süreçlerinden kaynaklandığı tespit edilmiştir. Bu çerçevede, 1986 yılında Maliye Bakanlığı “Yönetim Muhasebe Reformu” nu yayınlamış ve Sayıştay’ın da katılımıyla söz konusu reform 1990’ların ortalarında tamamlanmıştır. 1998 yılına gelindiğinde, mali yönetimin ve AB fonlarının kalitesini artırmaya yönelik olarak Sayıştay’ın görev alanı daha da genişletilmiştir. Tüm dünyada yaşanan kamu yönetimi reform hareketlerinden Hollanda da etkilenmiş; 1999 yılında çıktı odaklı bütçeleme ilkesine dayalı “Politika Bütçesinden Politika Sorumluluğuna” adlı yeni uygulamayı hayata geçirilmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan, saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna dayalı bu yeni süreçte; kamu sektörünün VET’ine ilişkin güvenilir bilgiye olan ihtiyacın artmasıyla Sayıştay da sürece aktif şekilde katılmıştır. 1999 yılında başlatılan yeni sürecin ilkelerine ilişkin teknik detaylar, 2001 yılında yeni Kamu Hesapları Yasası’nın kabul edilmesiyle belirlenmiş ve Sayıştay’ın görevleri de yeni yapıya göre uyarlanmıştır⁵²⁹.

3.2.5.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Yargılama yetkisine sahip olmayan Kurul Tipi Sayıştayların önemli örneklerinden biri olan Hollanda Sayıştay’ının, idari sistem içerisindeki yeri gerek anayasal gerekse yasal olarak kesin çizgilerle belirlenmiştir. Bunun en belirgin göstergesiye, anayasada kuruma verilen yerdir. Nitekim incelemeye konu olan diğer kurul tipi Sayıştaylara kıyasla Hollanda Sayıştay’ına atfedilen önem kazuistik Hollanda Anayasasında kendini açıkça göstermektedir. Bu çerçevede Hollanda Sayıştay’ının anayasal konumu anayasanın 57, 76, 77, 78 ve 105. maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

⁵²⁹ Saskia J. Stuiveling, Rudi W. Turksema, “Public Expenditure Control in the Netherlands”, *Public Expenditure Control in Europe – Coordinating Audit Functions in the European Union*, (Ed. Milagros García Crespo), Edward Elgar Publishing Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA 2005, s. 66; Algemene Rekenkamer-The Netherlands, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, s. 193, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk.

Anayasa'nın 57. maddesinin ikinci fıkrasındaki; “*Bir Parlamento Üyesi, aynı zamanda.....Sayıştay Üyesi,.....olamaz*⁵³⁰” hükmüyle Sayıştay üyelerinin bağımsızlıkları ve tarafsızlıkları güvence altına alınmıştır. Söz konusu hüküm; gerek INTOSAI'nin yayınladığı denetim standartlarında gerekse pek çok Sayıştay'ın uygulama esaslarında yer alan, yasamadan bağımsız olunması ilkesinin anayasal güvencesini vermektedir. Anayasa'nın 76. maddesindeyse kurumun görevi; “... *devletin gelir ve giderlerini denetlemek*⁵³¹” şeklinde belirlenmiştir. Bu çerçevede kurum Hollanda kamu mali yönetiminde gerek kamu gelirlerinin tahsilini gerekse giderlerin yapılmasını denetlemeye memur kılınmıştır. Sayıştay üyelerinin atanmaları ve görevden alınmalarına ilişkin hükümleri ihtiva eden Anayasa'nın 77 maddesine göre;

“*Sayıştay üyeleri Temsilciler Meclisi tarafından her bir boş kadro için hazırlanan 3 kişilik aday listeye Kraliyet Kararnamesi ile ömür boyluluğuna atanır.*

Bunların üyelikleri, istifa veya yasayla belirlenmiş yaş haddine ulaşmaları ile sona erer.

Yasayla belirlenen hallerde üyeler Yüksek Mahkeme (Yargıtay) tarafından görevden uzaklaştırılabilir veya azledilebilirler.

*Üyelerin diğer yönlerden hukuki statüleri yasa ile belirlenir*⁵³².”

Maddenin ilk fıkrasına göre üyeler; iki meclisli Hollanda Parlamentosu'nun Temsilciler Meclisi kanadının teklifi üzerine, Bakanlar Kurulu ile yürütme yetkisini paylaşan⁵³³ Kral tarafından atanmaktadır. İkinci fıkra üyelerin bağımsızlığını güvence altına alırken; Sayıştay üyeliğinin normal şartlar altında üyelerin 70 yaş haddine ulaşmaları veya istifa halinde sona ereceğine işaret etmektedir. Ancak üyelerin, kanunda belirlenen genel iş göremezlik veya görevle bağdaşmayan hareketler içerisinde bulunmaları halinde⁵³⁴ Yüksek Mahkeme tarafından görevden alınacağı ayrıca hüküm altına alınmıştır. Tüm

⁵³⁰ T.C. Adalet Bakanlığı, “Hollanda Krallığı 2002 Anayasası”, *Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları*, T.C. Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, Ankara 2011, s. 368; Ministry of the Interior and Kingdom Relations, *The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2008*, s. 16, Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, <http://www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/publicaties-pb51/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008/07br2008g109.pdf>

⁵³¹ T.C. Adalet Bakanlığı, “Hollanda Krallığı 2002 Anayasası”, s. 371; Ministry of the Interior and Kingdom Relations, s. 16.

⁵³² The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2008, s. 19-20.

⁵³³ T.C. Adalet Bakanlığı, “Hollanda Krallığı 2002 Anayasası”, Mad. 42/1 – Mad. 51, s. 366-367.

⁵³⁴ Government Accounts Act 2001, Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs, Hague 2004, Sec. 74, s. 27, Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, <http://www.rijksacademie.nl/>

madde metni birlikte değerlendirildiğinde; üyelerin bağımsızlıklarının temin edilmesi için atamalarda yasama ve yürütme birlikte hareket ederken, Yüksek Mahkeme tarafından görevden uzaklaştırılmalarını ve alınmalarını gerektiren haller dışında, üyelerin Sayıştay'daki görevleri yalnızca kendi istekleri veya kanunda belirlenmiş yaş haddine erişmeleri halinde sona erebilmektedir. Üyelerin yalnızca Yüksek Mahkeme tarafından görevden alınabileceğine ilişkin hüküm; Sayıştay'ın devlet yönetimi içerisinde Senato, Temsilciler Meclisi, Danıştay ve Ombudsman ile birlikte yüksek kurullarından biri olarak yer almasından kaynaklanmaktadır.

Anayasa'nın 78. maddesinde yer alan; “*Sayıştay'ın teşkilatı, niteliği ve yetkileri yasayla düzenlenir. Sayıştay'a kanunla başka görevler de verilebilir*”⁵³⁵ hükmü, Sayıştay'ın teşkilat yapısının ve yetkilerinin yasayla düzenleneceğine işaret etmektedir. Bu hüküm diğer pek çok ülke anayasasındaki hükümlerle benzerlik gösterse de Hollanda anayasasında bu bağlamda bir farklılığın olduğu açıktır. Zira Sayıştay'a ek görevlerin ancak yasayla verilebileceği belirtilmiş ve keyfi görevlendirmelerin önü kapatılmak suretiyle Sayıştay'ın devlet teşkilatı içerisindeki bağımsızlığı güvence altına alınmıştır. Son olarak anayasanın 105. maddesinin 3. fıkrasında; “*İlgili yasa hükümlerine göre, devlet gelir ve giderlerine ilişkin bir rapor Parlamentoya sunulur. Sayıştay tarafından onaylanmış bilanço Parlamentoya sunulur*”⁵³⁶ denmektedir. Bu maddeden Sayıştay'ın, kamu gelir ve giderlerine ilişkin bir tasdik makamı olduğu ve yürütme tarafından gelir ve giderlere ilişkin hazırlanan raporun öncelikle Sayıştay'ın vizesine tabi olduğu anlaşılmaktadır.

Hollanda Sayıştay'ının spesifik bir teşkilat yasası bulunmamakla beraber; tüm Hollanda kamu mali yönetimine yönelik hazırlanmış ve aynı zamanda Sayıştay'ın da çalışma esaslarını düzenleyen 2001 tarihli Kamu Hesapları Yasası, kurumun anayasada belirtilen yasal dayanağı durumundadır. Türkiye'deki Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile benzerlik gösteren yasa; Sayıştay'ın görev ve sorumluluklarına ilişkin hususları da düzenlerken; hem Sayıştay'a hem de yürütmeye bir takım ödevler yüklemektedir. Bu çerçevede başta Maliye Bakanlığı olmak üzere Bakanlıklara; politika, operasyonel yönetim, mali yönetim ve merkezi hükümet kayıtları konusunda

⁵³⁵ The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2008, s. 20; T.C. Adalet Bakanlığı, “Hollanda Krallığı 2002 Anayasası”, s. 371.

⁵³⁶ The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2008, s. 25; T.C. Adalet Bakanlığı, “Hollanda Krallığı 2002 Anayasası”, s. 375.

Sayıştay'ın ihtiyaç duyduğu bilgileri sunma⁵³⁷ ödevi yüklenirken; Sayıştay'a da merkezi hükümete ve kamu kurumlarına ait yıllık raporları denetleme görevi ve yetkisi verilmiştir⁵³⁸. Sayıştay'a ilişkin geniş kapsamlı düzenlemeyse 7. Bölümde, kurumun denetim kapsamı ve görevlerine, üyelerin atanmasına ve görevden ayrılmalarına veya alınmalarına ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

3.2.5.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

Hollanda Sayıştayı, üç kişilik bir kurulla görevlerini yürütürken Başkan tarafından yönetilmektedir. Ancak Başkan'ın yönetim yetkisi; Ofis Tipi Sayıştaylardaki Genel Denetçinin sahip olduğu yetkiyle aynı olmayıp, yalnızca kurumun düzenli şekilde çalışmasını sağlamakla sınırlıdır. Sayıştay'ın yönetim yapısı; Başkanlık, Yönetim Kurulu ve Olağanüstü Kurul'dan oluşmaktadır. Kurumun baş yöneticisi olan *Başkan*; yönetim kurulu üyeleri arasından Maliye Bakanlığı'nın önerisi üzerine Kraliyet kararnamesi ile atanmaktadır. *Sayıştay Yönetim Kurulu*; ömür boyluğuna (70 yaşına kadar) atanan ve aynı zamanda raportör sıfatına sahip 3 üyeden oluşurken; üyeler ortak sorumluluk ilkesine göre çalışmakta ve tüm kararlar oy birliğiyle alınmaktadır. Kurulda görüşülen bir konu hakkında karar alınırken, üyelerden birinin konuya muhatap olan kişilerle yakın ilişkisi veya üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımlığı olması halinde görüşmeye söz konusu üye katılamaz⁵³⁹. Aynı zamanda üyelerin tarafsızlığının bir gereği olarak; üyelerin ve genel sekreterin ücretli olarak herhangi bir kurumda görev alması ve tarafsızlıklarına ve bağımsızlıklarına zarar verebilecek herhangi bir faaliyette bulunması mümkün değildir⁵⁴⁰. Yönetim kuruluna ek olarak kurum bünyesinde; denetimleri kontrol eden ve dış faaliyetleri yürüten iki üyeli *olağanüstü kurul* da bulunmaktadır⁵⁴¹. Kurumun idari manada yönetimi Genel Sekreterlik makamı tarafından yerine getirilirken, kurumda hâlihazırda 5 yöneticinin idaresinde 300 personel görev yapmaktadır. Bu yöneticilerden üçü denetimleri yürütmekten, diğer ikisi ise operasyonel yönetimden, politika tespitinden ve kurum içi iletişimden sorumludur. Hollanda Sayıştayı, yürüttüğü denetimlerin kalitesini artırmaya yönelik personelin

⁵³⁷ Government Accounts Act 2001, Sec. 20/3 – Sec. 21/4 – Sec. 22/6 – Sec. 27/5, s. 10-11-13.

⁵³⁸ Government Accounts Act 2001, Sec. 63/1, s. 23.

⁵³⁹ Government Accounts Act 2001, Sec. 63/1, Sec. 70-77-78-79, s. 23-26-28; Board and Staff, *Board Members: Individual Tasks, Joint Responsibility*, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_is_the_Court_of_Audit/Board_and_staff

⁵⁴⁰ Government Accounts Act 2001, Sec. 73, s. 26-27.

⁵⁴¹ Board and Staff, *Extraordinary Board Members*; Government Accounts Act 2001, Sec. 71, s. 26.

yetkinliğine ve multidisipliner yapısına büyük önem vermiştir. Bu çerçevede kurumda iktisat, hukuk, muhasebe, siyaset bilimi, sosyoloji, tarih, edebiyat, mühendislik gibi farklı disiplinlerden kişiler istihdam edilmiştir⁵⁴².

3.2.5.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri

Hollanda demokratik yapısının düzenli şekilde işlemlerini sağlamaktan sorumlu yüksek kurullardan biri olan Sayıştay; denetim ve bilgi verme hizmetinin doğrudan kullanıcıları olan yasama ve yürütmeden bağımsızdır⁵⁴³. Ancak bu bağımsızlık kriteri, diğer tüm Sayıştaylarda olduğu gibi, Sayıştay'ın yasamayla daha yakın olduğu gerçeğini değiştirmemektedir. Nitekim bilgilendirme ve denetim esası üzerine kurulmuş olan yasama ve Sayıştay ilişkisi⁵⁴⁴; yıllar içerisinde gelişirken, günümüzde kurumun hazırladığı raporlar yasanın yürütmeyi sorgulamak için kullandığı temel dokümanlar haline gelmiştir⁵⁴⁵. Bu çerçevede günümüzde Sayıştay'ın temel görevi, hükümet politikalarının etkinliği konusunda yasamaya verimli ve gerekli bilgiyi sağlamaktır. Kurum denetimlerini parlamentonun ihtiyaçlarına gözeterek yürütürken, denetim konusunun seçimi ve denetim sürecinin planlanması konusunda yasamadan tamamen bağımsızdır. Buna karşın kurum özel bir konu hakkında uzman görüşü almak isteyen milletvekillerinden gelen denetim taleplerini de karşılamakla mükelleftir⁵⁴⁶. Kurum gerek kendi inisiyatifiyle gerekse yasamadan gelen talepler neticesinde yürüttüğü denetimleri, hazırladığı raporlarla maddileştirmekte ve bunları her yıl düzenli olarak hem yasamaya hem de yürütmeye sunmaktadır. Bakanlık izahatlarının da yer aldığı bu nihai raporlar, yasamada öncelikli olarak, siyasi parti temsilcilerinde oluşan Kamu Hesapları Komitesi tarafından kabul edilmekte, gerekli görüşmelerin tamamlanmasının ardından kamuoyu ile paylaşılmaktadır⁵⁴⁷.

Yasamayla olan ilişkiye kıyasla daha mesafeli olan Sayıştay ve yürütme ilişkisi, yürütme hesaplarının denetimi ve aklanması sürecinde hazırlanan denetim raporlarıyla

⁵⁴² Stuiveling, Turksema, s. 70; Board and Staff, *Secretary-General in Charge of 300 Staff - The Court of Audit's Staff - Different Backgrounds and Well Educated*; Organisation Chart, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtfaudit.com/english/Organisation/What_is_the_Court_of_Audit/Organisation_chart

⁵⁴³ What is the Court of Audit?, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.courtfaudit.com/english/Organisation/What_is_the_Court_of_Audit

⁵⁴⁴ OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 65.

⁵⁴⁵ Algemene Rekenkamer-The Netherlands, *State Audit in the European Union*, s. 196.

⁵⁴⁶ What is the Court of Audit?

⁵⁴⁷ Algemene Rekenkamer-The Netherlands, *State Audit in the European Union*, s. 196; OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, s. 65-66; Stuiveling, Turksema, s. 67.

sınırlıdır⁵⁴⁸. Gerek yürütmenin Sayıştay'ın genel işleyişine gerekse Sayıştay'ın yürütmenin genel işleyişine müdahale etmesi mümkün değildir. Dolayısıyla yürütmenin Sayıştay'a yürüttüğü görevlere yönelik direktifler vermesi ve onu denetim süreçleri konusunda yönlendirmesi mümkün değildir. Sayıştay yürütme tarafından tespit edilen politikalar üzerine görüş bildirme hakkına sahip olmakla beraber, söz konusu politikalar üzerine siyasal bir görüş beyan etmesi mümkün değildir. Diğer bir ifadeyle, Sayıştay'ın belirli bir politikanın yanlış olduğu yönünde görüş bildirmesi mümkün olmayıp, sadece söz konusu politikanın arzulanan şekilde işlemediğini belirtme yetkisi vardır⁵⁴⁹. Sayıştay'la yürütme arasındaki mesafeli ilişki, kurum bütçesinin hazırlanması aşamasında kırılmaktadır. Nitekim diğer pek çok Sayıştay uygulamasından farklı olarak, Hollanda Sayıştay'ına ait bütçe, Maliye Bakanlığı ve İç İşleri ve Kraliyet İlişkileri Bakanlığı ile Sayıştay arasında yapılan görüşmelerle tespit edilmektedir. Bu görüşmeler esnasında; uyuşmazlığın ortaya çıkması halinde, görüşmeler Kamu Hesapları Komitesi'nde devam ederek kurum bütçesi kesinleştirilmektedir⁵⁵⁰.

3.2.5.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

Sayıştay; gelirlerin düzen olarak tahsil edilip edilmediğini, harcamaların düzenli olarak yapılıp yapılmadığını ve kamu politikalarının tasarlandığı şekilde uygulanıp uygulanmadığını araştırmakta ve bu araştırma sonuçlarını da yasama ve yürütmeye raporlamaktadır⁵⁵¹. Araştırmalar çerçevesinde Sayıştay'ın denetim alanına, bakanlıklara bağlı kurum ve kuruluşlar, yürütmeden bağımsız kuruluşlar, kamu işletmeleri ve AB fon akımları girmektedir. Kurum, devlet tarafından doğrudan kaynak transferi şeklinde finanse edilen, devlet garantisinden faydalanan ve devlet kredisi ve hibesi kullanan özel sektör kuruluşlarını da denetleme yetkisine de sahiptir⁵⁵².

Sayıştay öncelikli olarak; *yürütmenin ve yürütmeye bağlı kuruluşların sorumluluklarını yasalara ve VET kriterlerine uygunluk şekilde yerine getirip getirmediğini, hükümet politikalarının uygulanması için ilgili kurumun hesaplarının düzgün hazırlanıp hazırlanmadığını denetlemektedir. Türkiye'deki Özel Bütçeli*

⁵⁴⁸ Algemene Rekenkamer-The Netherlands, *State Audit in the European Union*, s. 196.

⁵⁴⁹ What is the Court of Audit?

⁵⁵⁰ Algemene Rekenkamer-The Netherlands, *State Audit in the European Union*, s. 199.

⁵⁵¹ Algemene Rekenkamer-The Netherlands, *State Audit in the European Union*, s. 11; What do we do? (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtsofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do

⁵⁵² Stuiveling, Turksema, s. 75; Government Accounts Act 2001, Sec. 91, s. 31; Our Activities, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtsofaudit.com/english/Organisation/Our_activities

Kuruluşlarla benzerlik arz eden *yürütmeden bağımsız kuruluşlar*; kuruluş gayeleri bakımından kamu görevi icra etseler de bu görevlerini hükümetin direktiflerinde bağımsız olarak yerine getirmektedir. İstatistik Kurumu, Yayın Fonu, üniversiteler ve İş ve Gelir Merkezi'nden oluşan bu kuruluşlar; kendilerine yasalarla verilen görevlerini yerine getirirken kısmen veya tamamen kamu bütçesinden finanse edildikleri gibi, kendilerine ait pek çok gelir kaynakları da vardır. Sayıştay, kamu kaynağını kullanan bu tip kurumların mali yönetimlerinin düzenliliğini ve performansını denetlemektedir. Aynı zamanda kurum özerk kuruluşların bütçelerinin vergiyle finanse edilen kısımlarını da denetleme yetkisine sahiptir. Sayıştay; her yıl Hollanda'da gerçekleşen AB fon akımlarını da incelemekte ve özellikle tarımsal sübvansiyonlar, üye ülkeler arasında yapısal iktisadi ve sosyal gelişmişlik farklılıklarını gidermek için yapılan aktarımlardan oluşan fonların yönetimini de kontrol etmektedir⁵⁵³. Kurum Hollanda hükümetinin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde yükümlülüklerinin uygunluğunu da denetlemektedir⁵⁵⁴.

2002 yılında kabul edilen Yerel Yönetimler Yasası uyarınca Hollanda idari sisteminde her bir yerel yönetimin kendine ait denetim kurumu olduğu için⁵⁵⁵, Sayıştay'ın söz konusu kurumlar üzerinde bir denetim yetkisi bulunmamaktadır⁵⁵⁶. Her ne kadar yerel yönetimler üzerinde Sayıştay'ın denetim yetkisi olmasa da, Kamu Hesapları Yasası'nda belirtildiği üzere, yerel yönetimler tarafından AB fonlarının kullanılması halinde, Sayıştay söz konusu fonların dış denetimini yapmaktadır⁵⁵⁷.

Hollanda'da Sayıştay'ın da denetimi unutulmamıştır. Bu çerçevede, Ofis Tipi Sayıştayların pek çoğunda faydalanılan buna karşın Kurul Tipi Sayıştaylarda çok nadir rastlanan bağımsız dış denetimden; Hollanda Sayıştayı da yürüttüğü faaliyetlerde etkinliği artırmak amacıyla faydalanmaya başlamış ve kurum 2006 yılında bağımsız dış denetime tabi tutulmuştur⁵⁵⁸.

⁵⁵³ Our Activities.

⁵⁵⁴ Mission, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011,

http://www.courtsofaudit.com/english/Organisation/What_is_the_Court_of_Audit/Mission

⁵⁵⁵ Stuiveling, Turksema, s. 77.

⁵⁵⁶ Cooperation with Municipal and Provincial Audit Offices, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtsofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/Cooperation_with_municipal_and_provincial_audit_offices

⁵⁵⁷ Algemene Rekenkamer-The Netherlands, *State Audit in the European Union*, s. 195.

⁵⁵⁸ International Activities.

1) *Düzenlilik Denetimi*: Hollanda’da denetim işlevi, demokrasinin etkin şekilde işlemesi için önemli bir araç olarak değerlendirilirken; hesapların da doğru ve denetlenebilir olması gerekmektedir. Zira her yıl tüm bakanlıklar kendilerine tahsis edilen kamu kaynaklarını ne şekilde kullandıkları yönünde Parlamente’ye gerek kesin hesap tasarıları ile gerekse bakanlıkların hazırladığı yıllık raporlarla hesap vermekte, Sayıştay da bakanlıkların yıllık hesaplarını her yıl denetlemek suretiyle bu hesap verme işlemine dâhil olmaktadır. Bu itibarla Sayıştay düzenlilik denetimleriyle, bakanlıkların mevzuata uygun olarak kamu gelirlerini kullanıp kullanmadıklarını kontrol etmektedir. Söz konusu düzenlilik denetimi; genel olarak 18 aylık bütçe sürecinin başlangıcından sonuna kadar yürütmenin faaliyetlerinin ve politikalarının denetlenmesi olarak algılanmaktadır⁵⁵⁹. Bu çerçevede, Hollanda bütçe süreci çerçevesinde kurumun yürüttüğü düzenlilik denetimlerini, uygunluk bildirimi ve bakanlıklara ait yıllık raporlar çerçevesinde değerlendirmek mümkündür.

Her yıl Eylül ayında (Bütçe Gününde) hükümetin gelecek mali yıl planını yasamaya sunmasıyla başlayan bütçe süreci; 18 aylık bir süreç sonunda Bakanlıklara ait yıllık raporların ve hükümetin kesin hesabının Mayıs ayında (Kesin Hesap Gününde) yasamaya verilmesiyle sona ermektedir. Hükümet kesin hesabının yasamaya sunulup yayınlanmasından sonra, Sayıştay merkezi hükümetin mali hesaplarına yönelik bir uygunluk bildirimi hazırlamakta ve bu bildirimle merkezi hükümetin harcama, bilanço ve gelir hesaplarını onaylamaktadır. Aynı zamanda kurum bakanlıkların operasyonel yönetimi ve hesapları hakkında Temsilciler Meclisini de bilgilendirmektedir⁵⁶⁰.

Kesin hesap tasarısıyla birlikte yasamaya sunulan bakanlıklara ait yıllık raporlar da Sayıştay tarafından mevzuata uygunluk ve maddi doğruluk açısından değerlendirilmektedir. Kurum, yıllık rapordaki mali bilginin eksiksiz ve doğru olup olmadığını değerlendirirken, bakanlıkların operasyonel yönetimlerini de incelemektedir. Tüm bu inceleme ve değerlendirme işlemlerinden sonra Sayıştay, bakanlıkların yıllık raporlarında sunulan politika bilgisi hakkında bir raporla görüş bildirmektedir. Yasamaya yönelik hazırlanan bu raporlar yalnızca yürütmenin mevzuata uygun ve mali doğruluk taşıyan işlemlerini ihtiva etmeyip, aynı zaman yıllık raporlarda ve bilançolarda

⁵⁵⁹ Regularity Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtsofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/Regularity_audits

⁵⁶⁰ Regularity Audits.

tespit edilen hata ve belirsizliklere de yer vermektedir. Bu çerçevede bakanlıkların operasyonel yönetimi konusunda bir sorunun tespit edilmesi halinde söz konusu durum ayrıca raporlanmaktadır. Bu nedenle Sayıştay, Bakanlıkların operasyonel yönetimlerini geliştirmeleri için onları desteklerken, ayrıca Parlamenta söz konusu durum hakkında da bilgi vermektedir⁵⁶¹. Kurum uygunluk bildirimi haricinde tüm bakanlıklar tarafından sunulan yıllık raporlara yönelik olarak 2009 yılında 28 düzenlilik denetimi raporu hazırlarken, kurumlar tarafından gerek mevzuata aykırılık gerekse hesaplardaki düzensizlik nedeniyle 3 itiraz denetimi çalışması yapmıştır⁵⁶².

2) *Performans Denetimi*: Hollanda Sayıştayı, ilk kurulduğu günden itibaren kamuda verimliliği artırmak için çalışmıştır. Nitekim Sayıştay'ın çalışma esaslarına ilişkin ilk yasal düzenleme olan 1814 tarihli Talimat Yasası, kuruma kamu kaynaklarının iktisadi kullanımına ilişkin sınırlı şekilde etkinlik denetimi yapma yetkisi vermiştir. Sayıştay yasadan aldığı bu yetkiyle; düzenlilik denetimiyle birlikte yürüttüğü etkinlik denetimleriyle tespit ettiği verimsizlikleri yasamaya raporlamaya başlamıştır. 1927 yılına kabul edilen Kamu Hesapları Yasası; Sayıştay'ın görev tanımı içerisine verimlilik denetimini de eklerken; 1967 yılında kurum bünyesinde kamu kurumlarının verimliliğini araştırmak için ayrı bir denetim birimi kurulmuştur. Her ne kadar Sayıştay'a kamu yönetiminde etkinliği tespit etmek üzere yasal ve idari düzenlemelerle yetki verilmiş olsa da kurum tarafından yürütülen performans denetimleri güncel analiz tekniklerinden ziyade denetçi sezgisine ve duygularına dayalı olarak yapılmıştır. Bu çerçevede Sayıştay'a modern manada performans denetimi yetkisi, 1976 yılında yeni Kamu Hesapları Yasası'nın kabul edilmesiyle verilmiştir. Yasayla; arzulanan düzeyde performans denetimi yapabilmesi için Sayıştay'ın görev alanı genişletilirken ve kurum bünyesinde hükümet politikalarının verimliliğini araştırmak üzere üç büro kurulmuştur. Bu dönemde, önceleri sezgi ve duygulara dayanan performans denetimi yaklaşımı profesyonelleştirilirken; hem performans denetimine yönelik rehberler yayınlanmış hem de mülakat teknikleri, sorgulama ve istatistiki analizler gibi yeni metodolojik yöntemler kullanılmaya başlanmıştır. 1980'lere gelindiğinde performans denetimlerinde; biri güvence sistemi diğeryse karşılaştırmalı analiz olan iki temel yaklaşımdan istifade edilmiştir. Bu itibarla performans denetimi uzun yıllar bir *güvence sistemi* olarak

⁵⁶¹ Regularity Audits.

⁵⁶² Algemene Rekenkamer, *Annual Report 2009*, Hague March 2010, s. 15-16.

değerlendirilirken; Sayıştay'ın performans denetimindeki temel yaklaşımı, bir işlemin doğru yönetilmesi halinde politika sonucunun da doğru olacağı varsayımına dayanmıştır. *Karşılaştırmalı analize* dayanan yaklaşıma göre yürütülen denetimlerde; düşük performans gösteren Bakanlıklarla iyi uygulama örneği olan Bakanlıklar arasında karşılaştırmalar yapılmıştır. 1992 yılında Kamu Hesapları Yasasında yapılan değişiklikle Sayıştay'a, hükümete ait politika hedeflerini inceleme yetkisi verilmiş ve bu çerçevede bakanlıkların ve kurumların performansı yanında hükümet politikaları da incelemeye konu olmuştur. 1990'ların sonlarına doğru kurum, sınırlı ölçekte politikaların sonuçlarını araştırmaya başlamıştır. Neredeyse iki asırlık bir gelişim neticesinde; 2001'den sonra Sayıştay'ın yasal görevi düzenlilik denetimi yanında, kamu harcamalarının ve hükümet politikalarının VET'ini inceleme olarak belirlenmiştir⁵⁶³.

Etkinlik, program verimliliği ve performans yönetimi kapasite denetimi şeklinde yürütülen performans denetimlerinde (Tablo 1.1.) Sayıştay; öncelikli olarak bir bakanlık politikasının kendinden beklenen etkiyi yapıp yapmadığını ve istenen hedeflere bu politikayla ulaşıp ulaşılamayacağını araştırmaktadır. Sayıştay politika hedefleri ve sonuçları yanında; bu politikalar hakkında yurttaşların algısını ölçerek, bu politikaların yurttaşlara faydalı olup olmadığını ve arzulanıp arzulanmadığını da incelemektedir. Denetimler sonucunda, politika ile uygulama arasında bir farkın veya hükümet performansının yetersizliğinin tespiti halinde, Sayıştay bu yetersizliğin nedenlerini araştırmaktadır⁵⁶⁴. Denetimler; yalnızca program verimliliğini ölçmekle sınırlı kalmayıp, Sayıştay'ın denetim kapsamına giren diğer kamu kurumlarının da etkinliğini ve yönetim kapasitelerinin performansını da ölçmektedir. Denetimlerden sonra Sayıştay ilgili bakanlığa ve kuruma beklenen sonuçlara ulaşmak için nelerin yapılması gerektiği konusunda tavsiyelerde bulunmaktadır⁵⁶⁵. Kurum 2009 yılı itibarıyla; karayolu taşımacılığı, sağlık, kamu ihaleleri gibi pek çok konudan oluşan 14 performans denetimi raporu hazırlamıştır⁵⁶⁶.

⁵⁶³ The History of Performance Auditing at the Netherlands Court of Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtsofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/Capacity_building_for_performance_audits/The_history_of_performance_auditing_at_the_Netherlands_Court_of_Audit

⁵⁶⁴ The History of Performance Auditing at the Netherlands Court of Audit.

⁵⁶⁵ Performance Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtsofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/Performance_audits

⁵⁶⁶ Algemene Rekenkamer, *Annual Report 2009*, s. 40.

3) *Uluslararası Faaliyetler*: Hollanda Sayıştay'ı; uluslararası alanda görüşlerine itibar edilen bir konuma sahiptir. Özellikle performans denetimi konusundaki tecrübesiyle, dünyanın pek çok ülkesinde kapasite gelişimine yönelik performans denetimi konularında çeşitli işbirliği ve destek faaliyetlerini yürütmektedir⁵⁶⁷. Bu çerçevede kurum; pek çok ülkeye ve uluslararası kuruluşa denetim kapasitelerinin geliştirmesi konusunda danışmanlık hizmeti sunarken, çeşitli çok uluslu kuruluşun dış denetim faaliyetlerini de yürütmektedir. Nitekim Sayıştay günümüzde, kurumsal ortağı olduğu AFROSAI-E girişiminin danışmanlığını yaparken⁵⁶⁸, eş projeler kapsamında;

- Kalite güvence sisteminin ve insan kaynakları politikasının oluşturulması ve bilgi teknolojileri kaynaklarının kullanımı konusunda, Ermenistan Sayıştay'ına yardımcı olmaktadır⁵⁶⁹. Kurum 2007 yılından beri Tunus Sayıştay'ına kurumsal değişim sürecinde katkıda bulunmakta, Aruba Sayıştay'ına de destek sağlamaktadır⁵⁷⁰.
- Kurasao'ya performans denetimleri konusunda⁵⁷¹; Saint Martin Adaları'na da Sayıştay'ın kurulması yönünde destek sağlamaktadır⁵⁷².
- Kamu sektöründe etik standartları geliştirme amaçlı bir kalkınma projesi için AB'den sübvansiyon alan Macar Sayıştay'ına, söz konusu projeye ilgili olarak teknik destek sağlamıştır⁵⁷³.

⁵⁶⁷ Capacity Building for Performance Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courttofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/Capacity_building_for_performance_audits

⁵⁶⁸ AFROSAI-E, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courttofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/AFROSAI_E

⁵⁶⁹ Support for the National Audit Office in Armenia, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courttofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Support_for_the_national_audit_office_in_Armenia

⁵⁷⁰ Tunisia, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courttofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Tunisia

Twinning with Aruban Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courttofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Twinning_with_Aruban_audit_office

⁵⁷¹ Twinning with Curaçao Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courttofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Twinning_with_Curaçao_audit_office

⁵⁷² Helping the Authorities in Sint Maarten to Set Up a National Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courttofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Helping_the_authorities_in_Sint_Maarten_to_set_up_a_national_audit_office

⁵⁷³ Support for the Hungarian State Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courttofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Support_for_the_Hungarian_State_Audit_Office

- Kosova Sayıştay'ına etkinlik denetimi sisteminin kurulması konusunda teknik⁵⁷⁴; Uganda Sayıştay'ına denetim altyapısının geliştirilmesine yönelik mali destek sağlamıştır⁵⁷⁵.

Tüm bu uluslararası işbirliği ve danışmanlık faaliyetleri neticesinde kurum yıllık 1 milyon Avro'ya yakın gelir elde etmiştir⁵⁷⁶. Sayıştay işbirliği çalışmalarından ayrı olarak, uluslararası alanda bağımsız dış denetim faaliyetlerine de katılmaktadır. Bu çerçevede kurum, 2003 yılında Kanada, 2008 yılında ABD ve 2009 yılında Endonezya Sayıştaylarının ve Birleşmiş Milletler bünyesindeki Kimyasal Silahların Yasaklanması Örgütü'nün (OPCW) bağımsız dış denetimine⁵⁷⁷; NATO Uluslararası Denetçiler Kurulu'nun bir üyesi olarak, kaynaklarının etkin şekilde kullanılmasına yönelik NATO'nun denetim faaliyetlerine iştirak etmektedir⁵⁷⁸.

3.2.6. İspanya'da Yüksek Denetim (Tribunal de Cuentas)

Parlamentar monarşiyle yönetilen, 17 özerk topluluk devletinden oluşan İspanya; hukuk devleti kimliğine ancak 1978 yılında Anayasa'nın kabulüyle kavuşmuştur. Hem üniter hem de federal devlet özelliklerini taşıyan ve *Özerk Topluluklar Devleti* olarak da adlandırılan İspanya'da; devlet başkanlığı Kral tarafından temsil edilirken, yasama Temsilciler Meclisi ve Senato'dan, yürütme Başbakan ve Bakanlar Kurulu'ndan oluşmaktadır. Bu özgün yapı içerisinde Sayıştay; parlamentoya bağlı anayasal bir kurumdur⁵⁷⁹. 1437 yılında Contadores Mayores de Cuentas adıyla kurulan kurumun⁵⁸⁰, günümüz manasında devlet sistemi içerisinde yer aldığı tarih 1924 yılı olmuştur. Tribunal Supremo de la Hacienda Pública adlı kurumun görev kapsamı, kamu kaynaklarının yönetimine yönelik iç ve dış denetim faaliyetlerini yürütmek olarak

⁵⁷⁴ Support for Kosovo National Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courttofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Support_for_Kosovo_national_audit_office

⁵⁷⁵ Support for the Ugandan National Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courttofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Support_for_the_Ugandan_national_audit_office

⁵⁷⁶ Algemene Rekenkamer, *Annual Report 2009*, s. 51.

⁵⁷⁷ International Activities, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courttofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities

Algemene Rekenkamer, *Annual Report 2009*, s. 48.

⁵⁷⁸ Algemene Rekenkamer, *Letter Audit NATO Expenditure*, Hague 2011, s. 1-2.

⁵⁷⁹ Güngör Azim Tuna, "İspanya Yönetim Sistemi", (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003, s. 106-108-110-112-113-117; Ley Orgánica De Modificación de la Ley Orgánica 6/1985 - Del Poder Judicial, Art. 507, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/26/pdfs/A46025-46096.pdf>

⁵⁸⁰ Evolución Histórica, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, http://www.tcu.es/Modules/ModuleEdition/ViewAnnouncement.aspx?ItemID=94&mid=163&TabId=22#_ftn1

tanımlanmıştır. 1931 yılında İkinci Cumhuriyet Anayasasıyla parlamentoya bağlanan kurum; 1978 anayasasıyla kamu sektörünün ekonomik yönetimini ve hesaplarını denetlemekten sorumlu anayasal bir kurum haline getirilmiş ve anayasanın atıf yaptığı ilk teşkilat yasası 1982 yılında kabul edilmiştir. Söz konusu yasa 1988 yılında Sayıştay Fonksiyonları Yasasıyla geliştirilmiştir⁵⁸¹.

3.2.6.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Modern manada anayasal bir hukuk devleti olmayı ancak 20. yüzyılın son çeyreğinde başaran İspanya'da; Sayıştay'ın anayasal konumu akranı olan pek çok Avrupa Sayıştay'ı ile büyük benzerlik göstermektedir. Nitekim kurumun, görevleri ve üyelerin konumu anayasanın Sayıştay başlıklı 136. maddesi ile özerk yönetimler üzerindeki denetim yetkisi 153. maddesi ile düzenlenmiştir. 136. maddeye göre;

“1. Sayıştay, devletin ve kamu sektörünün hesaplarını ve mali yönetimini denetleyen en üst organdır.

Doğrudan Parlamenta karşı sorumlu olup, genel devlet hesaplarını incelerken ve doğrularken Parlaentonun kendine verdiği yetkiyi kullanarak görev yapar.

2. Devlet ve kamu hesapları Sayıştay'a sunulur ve Sayıştay tarafından denetlenir.

Sayıştay, yargı yetkisi saklı kalmak kaydıyla, kendi görüşüne göre muhtemel bir ihlalin olduğu durumlarda veya herhangi bir yükümlülüğün gerçekleşmesi halinde, Parlaментoyu bilgilendirmek üzere ona yıllık bir rapor sunar.

3. Sayıştay üyeleri de hâkimlerle aynı bağımsızlık ve azledilemezlik güvencesinden faydalanır ve görevle bağdaşmayan durumlarla ilgili aynı kurallara tabidir.

4. Sayıştay'ın oluşumu, teşkilatlanması ve görevleri bir teşkilat yasasıyla düzenlenir⁵⁸². ”

Maddenin ilk fıkrası, doğrudan kurumun denetim görevine ve idari yapı içerisinde en üst denetim yetkisine sahip kurum olduğuna işaret etmektedir. Bu denetim yetkisi, yalnızca hesapların denetimiyle sınırlı tutulmayıp, aynı zamanda tüm kamu mali

⁵⁸¹ Tribunal De Cuentas-Spain, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, s. 242, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk.

⁵⁸² T.C. Adalet Bakanlığı, “İspanya Anayasası”, *Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları*, T.C Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, Ankara 2011, s. 567; Spanish Constitution–1978, Sec. 136, s. 37, Erişim tarihi: 15 Temmuz 2011, http://www.senado.es/constitu_i/indices/consti_ing.pdf

yönetimini kapsamaktadır. Bu geniş kapsamlı yetki bağımsızlık şartını da beraberinde getirdiğinden; fıkranın devamında, kurumun doğrudan yasamaya karşı sorumlu olduğu ve denetim yetkisini de yasama adına kullandığı hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede madde metninden kurumun yürütmeden bağımsız olduğu sonucu da çıkmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasında, Sayıştay'ın denetim kapsamına giren kurumlara ait bilgiye erişim özgürlüğü zımnen güvence altına alınırken, kamu hesaplarının düzenli olarak Sayıştay'ca yıllık olarak denetleneceğine işaret edilmiştir. Söz konusu fıkranın ikinci bendinde, denetim görevine ilave olarak Sayıştay'ın yargılama yetkisi de güvence altına alınmış; yürütmüş olduğu denetimlerde bir usulsüzlük tespit etmesi halinde söz konusu durumu bir raporla yasamaya yıllık olarak bildireceği hüküm altına alınmıştır. Fıkra kurumun gerek denetim gerekse yargılama görevleri açısından büyük bir önem taşımaktadır. Zira kurum kamu sektöründe meydana gelen usulsüzlükleri yürüttüğü denetimlerle tespit ederken, durumu aynı zamanda yasamaya da bildirmektedir. Fakat kurumun görevi burada bitmemekte, usulsüzlüklere ilişkin yargılama yetkisi saklı tutulmaktadır. Bu itibarla usulsüzlüğü yasamaya bildirirken, aynı zamanda usulsüzlüğün muhatabı olan saymanların hesaplarını da yargılamaktadır. Bu yargılama görevi hem usulsüz işlemlere yönelik olup, hem de yapılan işlemlere yönelik bir onay veya vize niteliğindedir. Maddenin üçüncü fıkrası kurumun, mahkeme tipi bir örgütlenme olduğunu ortaya koyarken, üyelerin yargı çevrelerindeki hâkimlerle aynı hak ve yükümlülüklerle sahip olduğuna işaret etmektedir. Söz konusu hak, hâkim bağımsızlığı ve görevden azledilemezlik olup; yükümlülük ise görevle bağdaşmayan fiillerde bulunulması halinde hâkimlerin karşılaştığı yaptırımlarla muhatap olunmasıdır. Maddenin son fıkrası ise 1982 tarihli Sayıştay Yasasına atıf yapmaktadır.

Kurumun denetim yetkisi yalnızca merkezi hükümetle sınırlı tutulmamış, anayasanın 153. maddesinde özerk yönetimlerin mali yapılarının da Sayıştay tarafından denetleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede madde metninde, mali ve bütçesel konularla ilgili olarak özerk topluluklara ait organların Sayıştay tarafından denetleneceği belirtilmiştir⁵⁸³. Ancak şu hususu önemle belirtmek gerekir ki, İspanya devlet yapısı içerisinde yer alan 17 özerk topluluğun pek çoğunun kendine ait Sayıştay'ı bulunmaktadır. Ancak bu Sayıştayların varlığı, merkezi Sayıştay'ın denetim yetkisini sınırlandırmamaktadır.

⁵⁸³ T.C. Adalet Bakanlığı, “İspanya Anayasası”, s. 574; Spanish Constitution–1978, Sec. 153, s. 46.

Anayasa haricinde kurumun genel çalışma esasları 1982 tarihli Sayıştay Yasası ile düzenlenmiştir. Tipik bir teşkilat yasası olan *Sayıştay Yasasında*; Sayıştay kamu sektörünün ve devlet hesaplarının denetlenmesi görevini yürüten ve ayrıca yargı yetkisine sahip bir yüksek kurul olarak tanımlanırken, raporlama görevinin doğrudan muhatabı olarak yasama belirlenmiştir⁵⁸⁴. Yasada kurumun temel görevleri; kamu sektörünün iktisadi ve mali faaliyetlerinin dış denetimini ve kamu fonlarının idaresinden sorumlu olan saymanlar hakkında kovuşturma faaliyetlerini yürütmek olarak belirlenmiştir⁵⁸⁵. Bu bilgiler ışığında yasa genel olarak, kurumun denetim alanını, görev ve yetkilerini tespit ederken; kurumda yer alan çeşitli kurul ve komisyonların görevlerini, görev yapan üye ve diğer personelin atanmalarına ve görevlerine ilişkin esasları düzenlemektedir. Sayıştay'a ilişkin diğer bir yasal düzenlemeyse, 1988 tarihli Sayıştay Fonksiyonları Yasasıdır. *Sayıştay Fonksiyonları Yasası*; Sayıştay içerisindeki kurul ve üyelerin yetkilerini dağıtmak, denetim alanına giren kurumlar üzerinde yürütülecek dış denetimlere ilişkin esasları belirlemek, yargılama yetkisi kapsamında saymanlara ait hesapların yargılanma ve değerlendirme esaslarını belirlemek, kurumda çalışan diğer personele ilişkin düzenleme yapmak amaçlarını taşımaktadır⁵⁸⁶.

3.2.6.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

Diğer pek çok Latin Tipi Sayıştay gibi kurul halinde çalışan İspanya Sayıştay; teşkilat yapısı olarak Başkanlık, Genel Kurul, Yönetim Komitesi, Denetim Dairesi, Yargılama Dairesi, Denetim Kurulu, Savcılık ve Genel Sekreterlik birimlerinde oluşmaktadır⁵⁸⁷. Kurumu temsil eden Başkan, Sayıştay üyeleri arasından Genel Kurul'un önerisi üzerine 3 yıllık bir dönem için Kral tarafından atanmaktadır. Başkan hem Genel Kurula hem de Yönetim Komitesine başkanlık ederken, üst düzey yöneticilerin atamasını ve kurumun yönetimini organize etmektedir⁵⁸⁸. Kuruma ilişkin tüm kararların alındığı Genel Kurul, aynı zamanda Sayıştay'ın kurul yapısını teşkil ederken, aralarında Sayıştay Başkanının ve Savcının da yer aldığı 12 üyeden

⁵⁸⁴ Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, 2/1982, Art. 1, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.tcu.es/Modules/ModuleEdition/ViewAnnouncement.aspx?ItemID=682&mid=341&TabId=22>

⁵⁸⁵ Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 2.

⁵⁸⁶ Ley De Funcionamiento Del Tribunal De Cuentas, 7/1988, Art. 1, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.tcu.es/>

⁵⁸⁷ Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 19.

⁵⁸⁸ Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 20-29.

oluşmaktadır⁵⁸⁹. Hâkim bağımsızlığına ve azledilemezliğine sahip olan bu üyelerden 6'sı Senato, 6'sı Temsilciler Meclisi tarafından, 9 yıllık bir dönem için, 15 yıllık hâkimlik, savcılık, üniversite profesörlüğü, yeminli mali müşavirlik ve ekonomistlik kadrolarında görev yapmış olan kamu görevlileri arasından seçilmektedir. Sayıştay üyeleri İspanyol kamu yönetiminde hâkim statüsüne sahip olduklarından, üyelerin diğer hâkimler gibi görevleriyle bağdaşmayan uygunsuz davranışları halinde haklarında Yargı Yasası (Ley Orgánica del Poder Judicial⁵⁹⁰) hükümleri uygulanmaktadır⁵⁹¹.

Sayıştay Başkanı, Denetim ve Yargılama Daireleri Başkanlarından oluşan Yönetim Komitesi; parlamento ile ilişkileri yürütürken Sayıştay'ın gündemini ve personelin çalışma rejimini belirlemektedir. Denetim ve Yargılama Daireleri Başkanları Sayıştay Başkanı ile aynı şekilde ve aynı görev süresi için atanmaktadır. Merkezi ve özerk kamu kurumlarının mali ve iktisadi faaliyetlerini ve bu faaliyetlere ilişkin hesaplarını denetleyen Denetim Dairesi, 7 denetim biriminden; denetlenen hesaplara ilişkin yargılama görevini yürüten Yargılama Dairesi ise 4 yargılama biriminden oluşmaktadır⁵⁹². Kurumun yargı görevinin bir gereği olarak, kovuşturma işlemi Sayıştay Savcısı tarafından yürütülürken, savcı hükümet tarafından ve diğer mahkeme savcılarına ilişkin tüzükte belirtilen esaslara göre atanmaktadır⁵⁹³.

Günümüzde kurumda üyeler haricinde 800'e yakın personel görev yaparken; bunlardan 450'si denetçi ve denetçi yardımcılardan, 350'si ise idari ve destek personelinden oluşmaktadır. Kurumda söz konusu personel haricinde bilgi teknolojisi uzmanları da görev yapmaktadır⁵⁹⁴. Kurumun genel personel profiline bakıldığında, özellikle denetim görevlilerinin iktisat, kamu yönetimi ve genel yönetim konusunda eğitim sahibi kişilerden oluştuğu görülmektedir. Bu çerçevede kurum geleneksel devlet denetimi için gerekli personel yapısını kurmuş olmasına karşın, performans denetimi açısından multidisipliner bir yapıyı kurduğunu söylemek mümkün görünmemektedir.

⁵⁸⁹ Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 21.

⁵⁹⁰ Ley Orgánica Del Poder Judicial, 6/1985, Art. 6-7, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.boe.es/boe/dias/1985/07/02/pdfs/A20632-20678.pdf>

⁵⁹¹ Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 30-33.

⁵⁹² Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 22-23-24; Ley De Funcionamiento Del Tribunal De Cuentas, Art. 8-11.

⁵⁹³ Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 32; Ley De Funcionamiento Del Tribunal De Cuentas, Art. 16.

⁵⁹⁴ Tribunal De Cuentas-Spain, *State Audit in the European Union*, s. 7-243.

3.2.6.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri

Mahkeme tipi Sayıştayların tipik özelliklerini taşıyan İspanyol Sayıştay'ının bu özelliği yasama ve yürütme ile olan ilişkilerine de yansımıştır. Bu çerçevede kurum denetim sürecinde gerek yasamadan gerekse yürütmeden bağımsız hareket etmekte⁵⁹⁵; hem yasama hem de yürütme ile ilişkilerini büyük ölçüde hazırladığı raporlar üzerinden kurmaktadır. Kurum yıllık olarak yürüttüğü denetimlere yönelik olarak hazırladığı *Devlet Muhasebat Genel Tablosu Sonuç Bildirgesi*'ni hem yasama hem de yürütmeye yıllık olarak sunmaktadır. Söz konusu bildiri haricinde kurum ayrıca yıllık olarak yürüttüğü denetim ve yargılama faaliyetlerine yönelik *Yıllık Performans Bildirisini*; özerk topluluklara ve yerel yönetimlere yönelik yürüttüğü denetim faaliyetlerine yönelik *Yerel ve Bölgesel Kamu Sektörünün Faaliyetlerine İlişkin Yıllık Raporu*; yasama ve yürütmeden gelen özel denetim taleplerine yönelik hazırladığı *Özel Denetim Raporlarını* düzenli olarak Başkan aracılığıyla yasamaya sunmaktadır. Parlamente'ya sunulan bu raporlar Parlamento tarafından Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır⁵⁹⁶. Sayıştay'ın yasamayla ilişki kurmasına vesile olan bir diğer durum ise kurum bütçesidir. Bu çerçevede Sayıştay tarafından hazırlanan kurum bütçesi, yasama tarafından onaylanmak suretiyle devlet bütçesi içerisinde özel bir bölümde takip edilmektedir⁵⁹⁷.

3.2.6.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

İspanya kamu yönetiminde en üst denetim birimi olarak yer alan Sayıştay; devlete ve kamu kurumlarına ait hesapların denetimini ve yargılamasını yapmaktadır. Bu çerçevede kurumun merkezi hükümetten başlayarak özerk kurumlara kadar uzan denetim kapsamı; kamu yönetimi, yerel yönetimler, özerk bölgeler ve kuruluşlar, sosyal güvenlik sistemi, devlet işletmeleri ve diğer kamu kurumlarından oluşmaktadır. Söz konusu kamu kurumları haricinde kurum; kredi, hibe, devlet garantisi ve benzeri şekilde kamu desteği alan özel sektör kuruluşlarını ve kişilerini de denetleme yetkisine de sahiptir⁵⁹⁸. 1987 tarihli Siyasi Partiler Finansmanı Yasası, Sayıştay'a kamu bütçesinden finanse edilen siyasi partilere ait hesapları ve mali tabloları denetleme yetkisi

⁵⁹⁵ Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 5.

⁵⁹⁶ Tribunal De Cuentas-Spain, *State Audit in the European Union*, s. 246-247; Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 12-13.

⁵⁹⁷ Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 6.

⁵⁹⁸ Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 4.

verirken⁵⁹⁹, söz konusu yasa Sayıştay'ın sürecine aktif bir biçimde katıldığı⁶⁰⁰ 2007 tarihli yeni Siyasi Partiler Finansmanı Yasası ile mülga olmuş; ancak yeni yasanın 16. maddesinde Sayıştay'ın siyasi parti hesapları ve mali tabloları üzerindeki denetim yetkisi korunmuştur⁶⁰¹. Aynı zamanda siyasi partilere yönelik 1985 tarihli Genel Seçim Usulü Yasası Sayıştay'a, seçim fonundan faydalanan partilerin seçim kampanyalarına ilişkin hesaplarını ve mali tablolarını kontrol etme görevini de vermiştir⁶⁰².

Özerk topluluklardan oluşan İspanya'da, Sayıştay'ın söz konusu topluluklara yönelik denetimine değinmek doğru olacaktır. Bu çerçevede; özerk yönetim parlamentosuna ibra edilen hesapların idari denetiminin tamamlanmasından sonra hesaplar Sayıştay tarafından denetlenmektedir⁶⁰³. Aynı zamanda İspanya Anayasası otonom bölgelere de kendi dış denetim organlarını kurma yetkisini vermiş ve halen 13 bölge kendi Sayıştay'ını kurmuş bulunmaktadır. Bunlar bölge yönetimlerinin hesaplarını denetlemek ve onaylamak ve bölge parlamentosuna rapor sunmakla görevlidir. Diğer bölgelerde bu görev merkezi Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Bölgesel Sayıştaylara dış denetim görevini yürütme yetkisi verilmiş olsa da bunların yargısal işlemleri merkezi Sayıştay tarafından yapılmaktadır⁶⁰⁴.

Yukarıdaki bilgiler ışığında Sayıştay'ın; biri harcama programlarının ve kamu gelirlerinin de dâhil olduğu kamu sektörünün iktisadi ve mali faaliyetlerini, yasallık, verimlilik ve tutumluluk yönünden harcama sonrası dış denetime tabi tutma; diğeriye kamu parasını ve mal varlığını kullanmakla görevlendirilen sayman hesaplarını yargılama olmak üzere temel iki görevi bulunmaktadır⁶⁰⁵.

1) *Denetim Görevi*: Düzenlilik ve performans denetimi şeklinde yapılan denetimler çerçevesinde, her kurumun yıllık olarak hesaplarını ve sözleşmelerini Sayıştay'a bildirmesi gerekmektedir. Sayıştay Fonksiyonları Yasasına göre denetim

⁵⁹⁹ Ley Orgánica Sobre Financiación De Los Partidos Políticos, 3/1987, Art. 9-11, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.boe.es/boe/dias/1987/07/03/pdfs/A20169-20170.pdf>

⁶⁰⁰ Joan Lluís Pérez Francesch, "La financiación de los partidos políticos en España. Consideraciones a partir de los informes del Tribunal de Cuentas y de la nueva Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio", *Universitat Autònoma de Barcelona, Papers* 92, (2009), s. 250.

⁶⁰¹ Ley Orgánica Sobre Financiación De Los Partidos Políticos, 8/2007, Art. 16, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.boe.es/boe/dias/2007/07/05/pdfs/A29010-29016.pdf>

⁶⁰² Ley Orgánica Del Regimen Electoral General, 5/1985, Art. 27-33, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.boe.es/boe/dias/1985/06/20/pdfs/A19110-19134.pdf>

⁶⁰³ Tuna, s. 147.

⁶⁰⁴ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 157-158.

⁶⁰⁵ Tribunal De Cuentas-Spain, *State Audit in the European Union*, s. 243-244.

faaliyetleri; kurumun denetim alanına giren kurum ve kuruluşların yıllık hesaplarının örneklem yöntemiyle denetlenmesi şeklinde yürütülmektedir. Uygunluk denetiminde, kamu kaynaklarının kullanımında kurumların yasal mevzuata uygun hareket edip etmediği değerlendirilirken; mali denetimde hesapların mali faaliyetleri ve bu faaliyetlerin sonuçlarını doğru şekilde verip vermediği doğrulanmaktadır. Bu çerçevede uygunluk denetimi tam bir denetim faaliyeti olmakla beraber, mali denetim büyük ölçüde doğrulama faaliyeti olarak ve yargılama işlevi ile birlikte yürütülmektedir. Performans denetimleriyse belirlenmiş amaçlara ulaşma derecesini tespit etmek amacıyla yapılmaktadır⁶⁰⁶. Ancak şu hususu önemle belirtmek gerekir ki; İspanya Sayıştayı, incelemeye konu olan ülkeler arasında performans denetimleri konusunda en zayıf durumda olanlardan biridir. Bu zayıf durumun ortaya çıkmasında Sayıştay'ın, gerçek manada yüksek denetim kurumu olarak İspanya kamu mali yönetiminde ancak son 20 yılda aktif bir biçimde yer alması etkili olmuştur.

Kurumun yargılama görevine değinmeden önce yürütülen denetimlerin ne şekilde sonuçlandırılıp raporlandığını belirtmek doğru olacaktır. Bu çerçevede yapılan denetimler neticesinde denetimi yürüten ekip, denetlenen kuruma denetim bulgularına yönelik görüş bildirmesi için bir taslak rapor hazırlar. Her ne kadar denetlenen kurumların görüşleri alınsa da, ekip nihai raporu hazırlarken söz konusu kurumların görüşlerini dikkate alıp almamakta tamamen özgürdür. Ancak söz konusu görüşler kabul edilsin veya edilmesin, Sayıştay'ın hazırladığı gerekçeli rapora bu görüşler de ilave edilir⁶⁰⁷. Söz konusu raporların hazırlanmasından sonra, bu rapor doğrudan parlamentoya sunulurken, bir örneği de hükümete gönderilir.

2) *Yargılama Görevi*: Yargılama yetkisi oldukça gelişmiş olan kurum, sayman hesapları yanında kamu kaynağını kullanan özel kişileri de yargılama yetkisine sahiptir⁶⁰⁸. Elbette bu yargılama yetkisi harcamaların vize edilmesi veya usulsüz harcamaların yasamaya raporlanması ve ilgili kurumlara ve yargı organlarına bildirmesi ile sınırlıdır. Her ne kadar kurumun yargılama yetkisi gelişmiş olsa da sınırsız da değildir. Bu çerçevede Sayıştay'ın; Anayasa Mahkemesi'nin, İdare Mahkemelerinin ve İş ve Aile Mahkemeleri gibi İhtisas Mahkemelerinin yetki alanına giren konularda

⁶⁰⁶ Tribunal De Cuentas-Spain, *State Audit in the European Union*, s. 245-246.

⁶⁰⁷ Tribunal De Cuentas-Spain, *State Audit in the European Union*, s. 246.

⁶⁰⁸ Tribunal De Cuentas-Spain, *State Audit in the European Union*, s. 244-245.

yargılama yetkisini kullanması mümkün olmayıp, aynı zamanda suç ve kabahat oluşturan eylemleri de yargılama yetkisi yoktur⁶⁰⁹. Bu durum kurumun yalnızca hesaplar üzerindeki vize yetkisini ve usulsüzlüklerin tespit edilmesi halinde de ilgili yargı yerlerine başvurusu gereğini ortaya koymaktadır. Aynı zamanda Sayıştay'ın yargılama yetkisi kapsamında aldığı kararlar temyize muhatap olup, Türkiye örneğinde olduğu gibi temyiz edilememe gibi bir özelliği yoktur. Bu çerçevede bu kararlara yönelik olarak ilgililerin Yargıtay'a (Yüksek Mahkemeye) temyiz ve inceleme talebinde bulunma hakları vardır⁶¹⁰.

3.2.7. Japonya'da Yüksek Denetim

Anayasal bir monarşi olan Japonya'da yüksek denetimin geçmişi 1947 öncesi ve sonrası olarak değerlendirmek mümkündür. Bu itibarla ilk olarak 1869 yılında Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan Japon Sayıştayı, 1880 yılında parlamentonun doğrudan kontrolü altında bir denetim organı haline getirilmiştir. 1889 yılında Meiji Anayasası'nın ilan edilmesinin ardından, Sayıştay anayasal bir statü kazanmış ve sonraki 60 yıl boyunca doğrudan imparatora bağlı bağımsız bir kurum olarak kamu maliyesini denetlemiştir. İkinci Dünya savaşının ardından gerek kurumun yasama ve yürütme karşısındaki konumu gerekse görevleri değişikliklere uğramıştır. 1947 yılında yeni Japon Anayasası'nın kabulünün ardından; Sayıştay yürütmeden bağımsız hale getirilmiş ve Anayasa'nın 90. maddesi gereğince Sayıştay Yasası yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yasanın kabulüyle Sayıştay'ın yasamayla olan ilişkileri güçlendirilirken, kurumun hem denetim kapsamı genişletilmiş hem de denetim raporları ve bu raporlara ekli tablolar ve bilgiler yayınlanmaya başlamıştır⁶¹¹. 1997 yılında Sayıştay Yasasında yapılan değişiklikle kuruma düzenlilik denetimi yanında kamuda VET'i sağlamak üzere performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir⁶¹². Kurumun denetim kapsamında ve çalışma esaslarına ilişkin son güncel değişiklik, 1980'lerde geliştirilen Yeni Kamu Yönetimi anlayışının 2001 yılında Japon kamu yönetimine uyarlanmasıyla yaşanmıştır. Bu çerçevede, performans ölçümü, program ve proje değerlendirmesi anlayışına dayanan ve devlet muhasebe sistemini işletme muhasebe ilkelerine uyarlayan bu yeni

⁶⁰⁹ Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 16.

⁶¹⁰ Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, Art. 49.

⁶¹¹ History of the Board, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/history.html>

⁶¹² Shinji Yamashige, "Performance Auditing from the Viewpoints of Equity", *Government Auditing Review*, Vol: 8, (March, 2001), s. 51.

yönetim anlayışıyla, bağımsız idari kurumlar kurulurken, merkezi hükümet düzeyinde bilançolar ve performans raporları hazırlanmaya başlanmıştır. Bu yeni dönemde Sayıştay, Bakanlıklar tarafından hazırlanan performans raporlarını incelemek suretiyle, politika değerlendirme faaliyetine başlamış ve etkinlik denetimine yönelik performans denetimi yaklaşımına program verimliliği denetimini de eklemiştir⁶¹³.

3.2.7.1. Yüksek Denetimin Yasal Durumu

Japon idari yapısı içerisinde anayasal bir kuruluş olarak yer alan Sayıştay'ın yetki ve görevleri gerek 1947 tarihli Anayasa gerekse aynı tarihli Sayıştay Yasası ile belirlenmiştir. Bu çerçevede kurumun temel görevi olan denetim görevi anayasanın 90. maddesiyle şu şekilde düzenlenmiştir: “Devlete ait gelirlere ve harcamalara ilişkin kesin hesaplar yıllık olarak Sayıştay tarafından denetlenir ve bu hesaplar, ilgili olduğu dönemin hemen ardından mali yıl boyunca denetim raporu ile birlikte bakanlar kurulu tarafından yasamaya (Diet’e) sunulur⁶¹⁴”. Madde metninden görüldüğü üzere Sayıştay doğrudan kamu gelir ve giderlerini yıllık olarak denetleme yetkisine sahip olmakla birlikte, bu yetki anayasada kesin hesaplara yönelik verilmiştir. İncelemeye konu olan kurul tipi Sayıştaylardan farklı olarak, Japon Sayıştay'ı, öncelikli olarak raporlama görevini yürütmeye karşı yerine getirmektedir. Her ne kadar kurumun hem yasamadan hem de yürütmeden bağımsız olduğu Sayıştay Yasası ile güvence altına alınmış olsa da madde metninde geçen bu ifade, kurumun raporlama görevine işaret ederken, aynı zamanda bu görevi de yürütmeye karşı gerçekleştireceğini hüküm altına almaktadır. Maddenin ikinci fıkrasında “Teşkilat yapısı ve yetkileri yasayla belirlenir” ifadesine yer verildiği görülmektedir. Söz konusu teşkilat yasası, Sayıştay üyelerinin ve diğer ilgili personelin atanma ve görevde kalmaya ilişkin esaslarını ve geniş kapsamlı olarak da kurumun denetim görevini ve diğer ilgili görevlerini düzenlemektedir⁶¹⁵.

3.2.7.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı

Japonya Sayıştay'ı, yargılama yetkisi olmamakla beraber yargı benzeri yetkilere sahip bir kurum görünümüne sahiptir. Bu çerçevede Japon Sayıştay'ı, hâkim statüsüne

⁶¹³ Azuma, “The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend”, *Government Auditing Review*, s. 85-104-106.

⁶¹⁴ The Constitution of Japan, 3 May 1947, Prime Minister of Japan and His Cabinet, Art. 90, Erişim tarihi: Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, http://www.kantei.go.jp/foreign/constitution_and_government_of_japan/constitution_e.html

⁶¹⁵ The Board of Audit Act, Act No:73 of 1947, Art. 2, Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/law.html>

sahip olmayan 3 üyeden oluşan bir Denetim Komisyonu tarafından yönetilmektedir⁶¹⁶. Komisyon, Sayıştay'ın karar organı, Genel Yönetim Dairesi tarafından yürütülen faaliyetleri yönetip izlemektedir⁶¹⁷. Kurumun yürütmeden bağımsızlığı Sayıştay Yasası ile güvence altına alınmış olsa da üyelerin atanmasında yürütme söz sahibidir. Şöyle ki, üyeler Parlamentonun muvafakati ile yürütme tarafından atanırken, söz konusu atamalar İmparator tarafından onaylanmaktadır. Üyeler görevlerini 7 yıllık bir dönem için yürütürken, aynı üyenin bir kereye mahsus tekrar atanması mümkündür. Sayıştayı temsil eden Sayıştay Başkanı, 3 üyenin ortak kararıyla yürütme tarafından atanmaktadır⁶¹⁸. Başkan sadece kurumun dışa karşı temsilini sağlarken aynı zamanda Denetim Komisyonuna da başkanlık etmektedir⁶¹⁹. Gerek Başkanı'nın gerekse kurulun diğer 2 üyesinin tarafsızlığının ve bağımsızlığının bir gereği olarak, Sayıştay haricinde herhangi bir merkezi veya yerel kamu kurumunda görev yapması ve Parlamento'nun veya yerel meclislerden herhangi birinin üyesi olması mümkün değildir⁶²⁰.

Kurum bünyesindeki diğer bir birimse Denetim Komisyonuna bağlı olarak görev yapan *Genel Yönetim Dairesi*'dir. Genel Sekreterlik ve 5 daireden oluşan Genel Yönetim Dairesi, kurumun idari ve denetim faaliyetlerini yürütmektedir. Kendi personel rejimini belirleme ve yürütme yetkisine sahip olan Sayıştay'da görev yapacak personel Denetim Komisyonunun ortak kararıyla Başkan tarafından atanıp görevden alınabilmektedir⁶²¹. Performans denetimi konusunda tecrübe sahibi olan Sayıştay; personel yapısını da bu denetime uygun olarak kurgulamıştır. Bu itibarla günümüzde kurumda 1.300'e yakın personel görev yaparken, personel hem denetim bilimleri, iktisat ve hukuk idari bilimler konusunda hem de mühendislik, mimarlık gibi teknik konularda eğitim almış denetçilerden oluşmaktadır⁶²². Nitekim Sayıştay Yasasının 13. maddesi; kurumda idari alanda eğitim görmüş personel yanında teknik konularda eğitim almış personelin istihdamına da imkân vermektedir⁶²³.

⁶¹⁶ The Board of Audit Act, Art. 2.

⁶¹⁷ Auditing Commission, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/commission.html>

⁶¹⁸ The Board of Audit Act, Art. 1-3-4-5.

⁶¹⁹ Auditing Commission.

⁶²⁰ The Board of Audit Act, Art. 9.

⁶²¹ The Board of Audit Act, Art. 12-14.

⁶²² Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 117-190; Azuma, "The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend", s. 88.

⁶²³ The Board of Audit Act, Art. 13.

3.2.7.3. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri

İmparator'un yetkisinin çok sınırlı tutulduğu anayasal bir monarşi olan Japonya'da devlet sistemi, ikinci dünya savaşının ardından galip devletlerin etkisi ile klasik İngiliz parlamenter hükümet sistemine uygun olarak kurgulanmıştır. Bu çerçevede yasama (Diet), biri Temsilciler Meclisi (Shugi-in Yasamada daha etkin olan meclistir) diğeri ise Senato (Sangi-in) olan iki meclisten oluşmaktadır. Yürütme ise sınırlı yetkili İmparator ile Başbakan ve Bakanlar Kurulundan oluşmaktadır⁶²⁴. Güçler ayrılığı ilkesinin güçlü şekilde uygulandığı Japonya'da Sayıştay anayasal bir kuruluş olarak yasamadan ve yürütmeden bağımsız olarak hareket etmektedir⁶²⁵. Kurum yasama ve yürütme ile ilişkilerini büyük ölçüde bütçe süreci vasıtasıyla kurduğu için, kurumun her iki erkle olan ilişkisini bütçe süreci çerçevesinde değerlendirmek doğru olacaktır. Bu çerçevede, tüm faaliyetlerini devlet bütçesi çerçevesinde hayata geçiren hükümet; hazırladığı devlet bütçesini, parlamentonun onayını aldıktan sonra, bakanlıklar ve kamu kurumları vasıtasıyla yürütürken; devlet bütçesinin uygulama sonuçları olan kesin hesaplar ise Bakanlar Kurulu tarafından hazırlandıktan sonra parlamentoda görüşülmektedir. Sayıştay kesin hesabın görüşülmesi aşamasında devreye girmektedir. Diğer bir ifadeyle idari ve mali faaliyetlerin uygun yönetimi için bütçenin düzenli ve etkin şekilde yürütülüp yürütülmediğinin denetlenmesi ve denetim sonuçlarının gelecek yıl bütçesinin hazırlanma ve yürütme aşamalarına yansıtılması için söz konusu sürece Sayıştay anayasadan aldığı yetkiyle müdahil olmaktadır⁶²⁶. Kurum kamu kurum ve kuruluşlarının gelir ve giderlerine ilişkin kesin hesaplara yönelik hazırladığı denetim raporunu kesin hesapla birlikte, görüşülmesi için Bakanlar Kurulu aracılığıyla Parlamenta sunmaktadır. Kesin hesaba ilişkin görüşme Temsilciler Meclisi bünyesindeki Yönetimin Denetimi ve Gözetimi Komitesi ve Senato Denetim Komitesi ile desteklenmektedir. Aynı zamanda Sayıştay'dan bir üst düzey görevli, denetim raporlarının içeriğini ve Sayıştay görüşünü açıklamak üzere görüşmelerde hazır bulunmaktadır. Bu çerçevede Sayıştay; denetim raporunun içeriğini, denetim sonuçlarının gelecekte hazırlanacak bütçelere yansıtılması için hem parlamentoya hem

⁶²⁴ Louis D. Hayes, *Introduction to Japanese Politics*, (Fifth Edition), An East Gate Book, New York 2009, s. 43; Roger Darlington, *A Short Guide to the Japanese Political System*, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.rogerdarlington.me.uk/Japanesepoliticalsystem.html>

⁶²⁵ Status of the Board, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/status.html>

⁶²⁶ Status of the Board.

de diğer mali otoritelere açıklar. Parlamentoda yapılan görüşmeler haricinde Sayıştay, gerek bütçenin uygulanmasında etkinliği sağlamak gerekse denetimlerden beklenen sonuçlara ulaşılabilmesi için, düzenli olarak Maliye Bakanlığı Bütçe Bürosu ve Finansal Bürosu ile toplantılar yapmaktadır⁶²⁷.

Kurumun yürüttüğü denetimlere ilave olarak; Temsilciler Meclisi'nin veya Senato'nun ilgili komitelerinden özel bir konu hakkında denetim talebi gelmesi halinde, kurum söz konusu spesifik konuya ilişkin denetimi gerçekleştirdikten sonra, denetim sonuçlarını bir raporla yasamaya sunmaktadır⁶²⁸. Her ne kadar kurum yasamadan gelen talepleri karşılarsa da bağımsızlığının bir gereği olarak, denetim sürecini bağımsız şekilde kurgulamaktadır. Sayıştay'ın yasamadan ve yürütmeden bağımsız olduğunun bir diğer göstergesiye, kuruma ait mali kaynaklar tespit edilirken kendini göstermektedir. Bu çerçevede bütçe açısından önemli bir ayrıcalık tanınan Sayıştay'ın; Hükümet karşısında mali bağımsızlığı güvence altına alındığı için önerdiği ilk şekliyle bütçesi Hükümetçe kabul edilmektedir⁶²⁹.

3.2.7.4. Görevleri ve Denetim Alanı (Kapsamı)

Sayıştay; devlete, hükümete bağlı kurumlara, bağımsız idari kurumlara ve devletten yardım alan kurumlara ait ve gelir-giderlerin genel durumunu gösteren kesin hesapları denetlemektedir. Kamu mali yönetimine ilişkin devlet mallarına, kredilerine ve borçlarına ait tablolar da yine Sayıştay tarafından denetlenir. Buna ek olarak devlet tarafından mali destek alan kamu iştirakleri ve yerel kamu işletmeleri; sermayesinin yarıdan fazlası devlete ait olan özel sektör firmaları da kurumun denetim kapsamına girmektedir⁶³⁰. Kurum denetim alanı bakımından değerlendirildiğinde; sayman hesapları haricinde denetim kapsamına giren kuruluşlar Sayıştay tarafından dış denetime tabi tutulurken, her bir saymanın hesabı yıl içerisinde ayrı ayrı değerlendirilir⁶³¹. Bu kapsamlı yetkinin bir gereği olarak kurum, temelde kamu hesaplarına yönelik denetim görevini ve bir takım yargı benzeri görevleri yerine getirir.

⁶²⁷ Reflecting Audit Findings in Budget, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/reflect.html>

⁶²⁸ The Board of Audit Act, Art. 30-3.

⁶²⁹ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 191.

⁶³⁰ Status of the Board; The Board of Audit Act, Art. 22.

⁶³¹ Yutaka Suzuki, "Basic Structure of Government Auditing by a Supreme Audit Institution", *Government Auditing Review*, Vol: 11, (March, 2004), s. 52.

1) *Denetim Görevi*: Sayıştay yürüttüğü denetimlerle, mali tabloların mali durumu doğru şekilde yansıtmıyorsa yansıtmadığını; mali işlemlerin bütçeye ve ilgili mevzuata uygun şekilde yürütülüp yürütülmediğini; projelerin, programların veya bütçenin tutumlu bir biçimde uygulanıp uygulanmadığını; projelerin veya programların verimli ve etkin şekilde yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek için çalışmaktadır⁶³². Bu çerçevede Sayıştay günümüzde hem düzenlilik hem de performans denetimlerini birlikte gerçekleştirmektedir⁶³³. Ancak kurumun denetim alanı çok geniş tutulmuş olsa da performans denetimleri her bir alan için aynı şekilde uygulanmamaktadır. Bu itibarla Sayıştay ana olarak politika ve program etkinliğine yönelik Etkinlik Denetimini; kısmen de çıktı, etkinlik ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde Program Verimliliği Denetimini uygulamaktadır. Buna karşın Bağımsız İdari Kuruluşlar performans denetimi dışında tutulurken, bu kuruluşların hesapları yalnızca kısmi mali denetim çerçevesinde mali doğrulamaya tabi tutulmaktadır. Ulusal hükümet, düzenlilik denetimi yanında kısmen program verimliliği denetimine tabi tutulmaktadır⁶³⁴.

Denetim türleri yanında kurumun kullandığı denetim teknik ve süreçlerine de değinmek gerekir. Bu çerçevede denetlenen kurumların düzensiz ve gayri yasal işlemlerinin önlenmesi için, kurumlar her ay düzenli olarak mali tablolarını, belgelerini ve diğer ilgili dokümanlarını Sayıştay'a gönderirken, Sayıştay da her yıl veya belirli dönemlerde yerinde denetim yapar⁶³⁵. Aynı zamanda kurum zamanı ve mevcut beşeri-maddi kaynakları etkin şekilde kullanmak için süreksiz denetimleri tercih etmektedir⁶³⁶. Sayıştay denetimler kapsamında; denetlenen kurumlara, yıllık denetim raporlarında belirtmeyi gerektirecek öneme sahip olmayan düzensizlikleri gidermeleri ve etkinliği artırmaları için tavsiyelerde bulunmaktadır⁶³⁷. Bu çerçevede yürütülen denetimlerde idarelere pozitif katkı sağlama ve doğrulama amaçları gözetilir. Sayıştay denetimlerde uygunsuz ve aşırı yüksek mali işlemleri tespit etmesi halinde, yalnızca söz konusu düzensizliği işaret etmekle yetinmeyip aynı zamanda söz konusu düzensiz durumun nedenini tespit etmek suretiyle bu durumun ilgili kurum tarafından giderilmesi için

⁶³² The Board of Audit Act, Art. 20; Aspects of Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/aspect.html>

⁶³³ Azuma, "The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend", s. 88.

⁶³⁴ Suzuki, s. 42-53.

⁶³⁵ Audit Effects, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/effect.html>

⁶³⁶ Coverage of Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/coverage.html>

⁶³⁷ Audit Effects.

çalışmaktadır. Sayıştay'ın denetimlerde gözettiği diğer bir amaçsa, kamu harcama ve gelirlerine ilişkin hesapları doğrulamadır. Doğrulamadan kasıt; mali tabloların doğruluğuna ve kamu hesaplarının uygunluğuna karar verdikten sonra denetim faaliyetini sonuçlandırmaktır. Denetimler tamamlandıktan sonra denetim sonuçları, Denetim Kurulu tarafından bir denetim raporuyla Bakanlar Kurulu kanalıyla Parlamente'ya sunulur⁶³⁸.

2) *Diğer Görevleri:* Kurum'un denetim görevi yanında çeşitli yargı benzeri görevleri de vardır. Nitekim Sayıştay'ın sorumlular hakkında tazminat sorumluluğuna hükmetme, disiplin cezası talep etme ve davanın sulhüne karar verme yetkisi birer yargılama işlemi niteliği taşısa da bu işlemleri yapanların hâkim statüsüne sahip olmaması Sayıştay'ı mahkeme tipi Sayıştaylardan ayırmaktadır. Bu çerçevede yapmış olduğu işlemler ve bu işlemlere ilişkin yetkisi dikkate alındığında, Japon Sayıştay'ının yarı mahkeme tipi Sayıştay olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

- Tazminat Sorumluluğuna Hükmetme: Saymanın yönetimi altındaki mal varlığında veya gelirlerde bir azalış ve zarar halinde veya bu görevlinin kamuyu zarar uğrattığı şekilde hem bütçeye hem de mevzuata aykırı ödeme yapması halinde; Sayıştay söz konusu durumun ortaya çıkmasında profesyonel dikkatsizlik nedeniyle ilgilinin kasıt ve ihmalinin olup olmadığını ve tazminat sorumluluğuna sahip olup olmadığını inceler. Eğer Sayıştay saymanın tazminat sorumluluğuna hükmederse, söz konusu durumu saymanın bağlı olduğu Bakan veya kurum yöneticisine bildirir ve bu kişiler tarafından ilgiliden söz konusu zarar tazmin edilir⁶³⁹.

- Disiplin Cezası Talebi: Sayıştay yürüttüğü denetimler neticesinde, mali işlemleri yürütmekten sorumlu bir görevlinin isteyerek veya ağır kusurla kamuyu zarar uğrattığını veya bütçeyi yürütmekten sorumlu bir memurun isteyerek veya ağır kusurla bütçeye veya mevzuata aykırı ödeme yaptığını ve bu ödeme nedeniyle kamuyu zarara uğrattığını tespit etmesi halinde, ilgilinin bağlı olduğu Bakan'dan veya kurum yöneticisinden söz konusu kişinin disiplin cezasına çarptırılmasını talep edebilir. Kurum aynı zamanda denetimlere ilişkin kendine ilgili belge ve bilgiyi sunmaktan imtina eden ilgililer hakkında da disiplin cezası talep etme hakkına sahiptir⁶⁴⁰.

⁶³⁸ Objectives of Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/objective.html>

⁶³⁹ Other Activities, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/other.html>

⁶⁴⁰ Other Activities.

- Davanın Sulhu: Devlet muhasebe görevlilerinin mali işlemlerine ilişkin ilgili taraflardan Sayıştay'a bir sulh talebi yapılırsa, Sayıştay söz konusu talebi inceler ve söz konusu mali işlemin düzeltilmesi için talebi gerekli görmesi halinde, davanın sulhüne karar verir. Yetkili makamlar ve kişiler, Sayıştay tarafından yapılan sulh kararına istinaden uygun önlemleri almakla mükelleftir⁶⁴¹.

3.2.7.5. Denetim Kalitesini Artırmaya Yönelik Çabalar

Sayıştay denetimlerde etkinliği artırmak için; denetim sürecine yurttaşların, özel sektör kuruluşlarının ve diğer kamu denetim kuruluşlarının katılımına önem vermektedir. Nitekim Sayıştay devlet bütçesinin etkin şekilde uygulanması için; her yurttaşın bütçe konusunda ilgili olmasını bir gereklilik olarak görmekte ve denetim sonuçlarına ilişkin özet denetim raporlarını yurttaşlarla paylaşmak suretiyle ödediklerin vergilerin ne şekilde kullanıldığı yönünde yurttaşlara yardımcı olmaktadır. Kurum aynı zamanda özel sektör uygulamalarından faydalanmak ve denetim faaliyetlerini daha etkin hale getirmek için, üyeleri özel sektör uzmanlarında oluşan *Devlet Denetleme Danışma Kurulu* vasıtasıyla, denetimlerle ilgili çeşitli konularda farklı bakış açılarına sahip üyelerin görüş ve önerilerini dinleyerek, gelecekte daha etkin denetimler yürütmek için gayret sarf etmektedir. Sayıştay denetimlerde etkinliği artırmak için, diğer denetim kurullarıyla bilgi alışverişinde de bulunmaktadır. Örneğin Sayıştay, hükümet kurumlarının faaliyetlerini ve işlemlerini izleyen ve değerlendiren İçişleri ve Ulaştırma Bakanlığı İdari Değerlendirme Bürosuyla ve yerel yönetim denetim kurumlarıyla düzenli olarak toplantılar düzenlemektedir. Sayıştay'ın denetimine tabi olan bazı kurumlar aynı zamanda yeminli mali müşavirlerin de denetimine konu olduğundan, kurum Japonya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü ile bilgi ve tecrübe alışverişi çerçevesinde toplantılar düzenlemektedir. Kurum, kamu kurumlarına yönelik denetim faaliyetlerine katılan denetçilerin içerisinde yer aldığı Denetim Platformu'na da ev sahipliği yapmaktadır⁶⁴². Kurum denetlenen kurumların ve iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi için denetlenen kurumların yöneticilerine, denetçilerine, saymanlarına ve diğer personele yönelik eğitim kursları da düzenlemektedir⁶⁴³.

⁶⁴¹ Other Activities.

⁶⁴² Exchange of Information and Views with the External Bodies, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/exchange/index.html>

⁶⁴³ Reflecting Audit Findings in Budget.

3.3. OFİS VE KURUL TİPİ SAYIŞTAYLARIN KARŞILAŞTIRMASI

Günümüzde ister demokrasiyle isterse demokrasi dışındaki bir rejimle yönetilsin tüm devletler kamu mali yönetiminin denetimini gerçekleştirecek bir üst yapılanmaya ihtiyaç duymaktadır. Bu üst yapılanma sadece günümüz dünyası için geçerli olmayıp, mali yönetimde denetimin bir gereklilik olarak algılandığı eski çağ medeniyetlerinden günümüze gelen bir geleneğin uzantısıdır. Günümüzde Sayıştay olarak adlandırılan bu geleneksel yapı; kabul edilen hukuk sisteminden etkilenmek suretiyle iki farklı yapı ortaya çıkarmıştır. Bu yapılar kimi zaman benzer özellikler gösterirken, kimi zaman birbirlerinden kesin çizgilerle ayrılmıştır. Bu bilgiler ışığında Kurul ve Ofis Tipi Sayıştaylar olarak adlandırılan bu iki yapıyı incelemeye konu olan 15 ülke Sayıştay çerçevesinden gerek benzerlikleri gerekse farklılıkları bakımından ve amaçlarına ulaşım ulaşmadıklarını iyi yönetim göstergeleri çerçevesinde değerlendirmek çalışmanın ulaşmayı hedeflediği amacı desteklemesi açısından doğru olacaktır.

3.3.1. Ofis ve Kurul Tipi Sayıştayların Ortak Yanları–Farklılıkları–Farklı Uygulamalar

Türk Sayıştay'ına katkı sağlaması amacıyla yapılan bu karşılaştırma 8'i Ofis Tipi 7'si Kurul Tipi Sayıştay'ın gerek ortak yönlerini gerekse farklı taraflarını ortaya koymaktadır. Anlatımda kolaylık sağlanması için, Ofis Tipi Sayıştaylar OTS, Kurulu Tipi Sayıştaylar ise KTS olarak kodlanmıştır.

3.3.1.1. Ofis ve Kurul Tipi Sayıştayların Ortak Yanları

Yargı yetkisiyle donatılan KTS'lerle, yalnızca denetim görevini yürütmek üzere yapılandırılmış OTS'ler arasında yüksek denetimden kaynaklanan ortak yanlar vardır. Bu bakımdan her iki yapı da;

1. Denetimlerini yasama adına yapar. Yasama adına yapılan bu denetimler kurumları yürütmeye kıyasla yasamaya daha yakınlaştırsa da her iki yapı da hem yasamadan hem de yürütmeden bağımsızdır.

2. Bağımsızlıkları korunmak kaydıyla gerek yasamadan gerekse yürütmeden gelen özel denetim taleplerini karşılarken; kendi inisiyatifleriyle kurguladıkları özel denetimlerin sonuçlarını talepte bulunan erke raporlar.

3. Hem düzenlilik hem de performans denetimi çalışmalarını yürütür. Performans denetimi çerçevesinde ortak yaklaşım Etkinlik Denetimi'dir.

4. Görevler, çalışma esasları, teşkilat yapısı, yasama ve yürütmeyeyle ilişkiler; anayasa haricinde, teşkilat veya mali yönetim yasasıyla tespit edilmiş ve bu yasalar çağın gereklerine uygun olarak çeşitli dönemlerde revizyona tabi tutulmuştur.

5. 1980'lerden sonra yeni kamu yönetimi anlayışı çerçevesinde pek çok KTS ve OTS yeniden organize edilirken, özellikle KTS'lerin olduğu ülkelerde âdem-i merkezileşme çalışmalarının bir sonucu olarak merkezi Sayıştay'a ilave olarak yerel/federal Sayıştaylar kurulmuştur.

6. Denetim alanları INTOSAI denetim standartlarına uygun olarak; kamu kaynağını doğrudan veya dolaylı olarak kullanan ulusal ve uluslararası kamu, özel ve kamuya yararlı kuruluşları kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

3.3.1.2. Ofis ve Kurul Tipi Sayıştayların Farklı Yanları

İki model arasında yüksek denetimin niteliğinden kaynaklanan ortak yanlar olsa da yürütülen görevler ve gözetilen amaçlar bakımından bu ortaklığın aynı şekilde sürdüğü söylenemez. Özellikle kıyaslamaya temel teşkil etmesi için performans denetimi değerlendirildiğinde; her iki yapı arasında farklılıklar olduğu görülmektedir.

1. Her iki yapı arasındaki temel fark anayasallık çerçevesinde kendini göstermektedir. Bu itibarla incelemeye konu olan; KTS'lerin tamamı anayasal birer kurumken, OTS'ler açıkça anayasal kimliğe sahip değildir. Bu durum OTS'lerin çalışmalarında anayasanın katı kurallarına bağlı kalmadan, teşkilat yasalarındaki hükümlere göre daha rahat çalışmasına imkân vermektedir.

2. Yasama ve yürütmeyeyle ilişkiler OTS'lerde kesin çizgilerle ve VET kriterleri gözetilerek tespit edilmişken; KTS'lerde bu ilişki düzenlilik denetimi çerçevesinde yüzde yüz ayrışma yaklaşımıyla kurulmuştur. Bu farklılığın bir sonucu olarak KTS'ler örgütlenme bakımından yasamadan tamamen ayrılmışken; OTS'ler yasamanın bir kurumu Genel Denetçiye yasamanın bir memuru olma özelliğine sahiptir.

3. Her iki yapı mali bağımsızlık çerçevesinde değerlendirilecek olursa, Latin tipi KTS'ler yalnızca bağımsız olarak hazırladıkları ve devlet bütçesine dâhil olan bütçeleri ile faaliyetlerini yürütürken, Germen tipi KTS'ler ve OTS'ler devlet bütçesi haricinde ulusal ve uluslararası faaliyetleri neticesinde elde ettikleri gelir kaynaklarına da sahiptir.

4. İki yapı arasında personel rejimi bakımından farklılıklar vardır. Bu çerçevede KTS'ler büyük ölçüde hükümetin belirlediği personel rejimini uygularken, OTS'ler

kendi personel rejimlerini kendileri oluşturmaktadır. Aynı zamanda, Germen Tipi KTS'ler ve OTS'ler performans denetimi yaklaşımının gereği olarak sosyal ve teknik bilimlerden multidisipliner bir personel yapısı kurmuşken; Latin tipi KTS'ler hem yargılama görevlerinin hem de düzenlilik denetimine atfettikleri önemin bir neticesi olarak yalnızca sosyal bilimler alanında eğitim görmüş personel istihdam etmektedir.

5. Hollanda ve Japon Sayıştayı haricinde diğer KTS'lerin başkan ve üyeleri hâkim statüsüne sahiptir. Alman Sayıştayı haricinde tüm KTS'lerde bu görevliler, görevlerini kanunla belirlenmiş olan emeklilik yaşına kadar sürdürmektedir. Buna karşın OTS'lerde Genel Denetçi ve diğer çalışanlar hâkim statüsüne sahip olmayıp, belirli bir dönem için atanırken, bir kez atanan kişi aynı göreve tekrar atanmamaktadır.

6. Latin tipi KTS'ler, yargılama yetkileriyle ilintili olduğu için düzenlilik denetimine; OTS'ler ise temel görevlerinin denetim olması nedeniyle performans denetimine ağırlık vermektedir. Bu bakımdan OTS'ler KTS'lere kıyasla performans denetimi konusunda daha fazla tecrübe sahibi olup, performans denetiminden daha etkin sonuç almaktadır. Bununla birlikte Germen tipi KTS'ler de OTS'ler gibi performans denetimi konusunda başarılı sonuçlar elde etmiştir.

7. Performans denetimi raporları OTS'lerde yıllık raporlardan ayrı, KTS'lerde ise performans denetimi raporları yıllık raporlara ekli olarak yasamaya sunulmaktadır.

8. Hollanda Sayıştayı dışındaki KTS'lerde performans denetimleri, düzenlilik denetimi yaklaşımıyla izleme faaliyeti şeklinde yürütülürken, denetim konusunun seçiminde riskli alanlar, güncel ve kamuoyunun dikkatine mazhar olmuş konular tercih edilmektedir. Buna karşın OTS'lerde performans denetimleri; denetim, tavsiye ve izleme üçlüsü etrafında kamu sektörüne rehberlik etme ve onu geliştirme amacıyla gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle OTS'ler tarafından yapılan performans denetimleri; göstermelik bir faaliyet olmaktan çıkarılarak, kamu yönetiminin etkin işlemesine ve yöneticilerin sorumlu hareket etmesine imkân veren bir araç olarak kullanılmaktadır.

9. Latin tipi KTS'ler uluslararası ilişkilerini, uluslararası kuruluşlara üyelikle sınırlandırmışken; Germen Tipi KTS'ler ve OTS'ler aktif olarak hem uluslararası denetim faaliyetlerine katılmakta hem de pek çok ülkenin yüksek denetime yönelik modernleşme taleplerine destek vermektedir.

10. Birer kamu kurumu olan Sayıştaylarında denetlenmesi gerekir. Bu çerçevede Hollanda Sayıştayı haricinde diğer tüm KTS'ler yalnızca yasama denetimine tabi iken,

OTS'ler hem yasama bünyesindeki Kamu Hesapları Komitesi ve benzeri Komiteler tarafından denetlenirken hem de bağımsız dış denetime tabi tutulmaktadır. Bu bağımsız dış denetimler kimi zaman uluslararası bir komisyon tarafından kimi zaman da yasamanın belirlediği bağımsız dış denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir.

11. Performans denetimi sürecinin standartlaştırılması, denetimlerden etkin sonuç alınmasına imkân vermektedir. Bu çerçevede OTS'ler çalışmalarını yasalar haricinde uluslararası standartları dikkate almak suretiyle kendi düzenledikleri standartlar, ilkeler ve rehberler çerçevesinde yerine getirirken; KTS'ler büyük ölçüde uluslararası standartlar ve yasal mevzuat çerçevesinde çalışmaktadır.

12. Performans denetimi ve yüksek denetim devlet yönetiminde reformun hem belirleyicisi hem de yol göstericisidir. Bu durum hem Germen tipi KTS'ler hem de OTS'ler tarafından hakkıyla algılanmış olup söz konusu yapılar, hem yasa yapımı hem de kamu yönetimine yönelik reform süreçlerine aktif olarak katılmaktadır.

3.3.1.3. Farklı Uygulamalar

KTS'ler ve OTS'ler hakkında yapılan toplu karşılaştırmalar yanında incelemeye konu olan bazı ülke Sayıştayları da diğerlerinden farklı uygulamalar geliştirmiştir.

1. Performans denetimi maliyetli bir süreç olduğundan, bu sürecin aksamadan yürütülebilmesi için yeterli mali kaynakla desteklenmesi gerekir. Mali kaynaklar kapsamında İsveç ve Avustralya Sayıştaylarının geliştirdiği uygulama dikkate değerdir. Zira her iki yapı da ulusal denetimler kapsamında, denetlenen kurum ve kişilerden denetim ücreti adı altında ücretler tahsil etmektedir. Bu ücretler, yasayla belirlenen esaslar çerçevesinde denetlenen kurumlardan tahsil edilirken, ücret skalası her yıl ilgili bakanlık veya bakanlar kurulu tarafından tespit edilmektedir.

2. Performans denetimi konusunda tecrübe sahibi olan ve etkin sonuçlar elde eden Almanya'da; diğer ülke uygulamalarından farklı olarak kamuda performansın artırılmasına yönelik Federal Performans Komiserliği adında bir yapı bulunmaktadır. Bu yapı, federal yönetimin verimliliğini artırmak için gerek yasamaya gerekse yürütmeye teklifler ve görüşler sunmaktadır.

3. Sayıştay'lar da kimi zaman yasama kimi zaman bağımsız dış denetçi kimi zamanda uluslararası bir komisyon tarafından denetime tabi tutulmaktadır. Ancak kurumların kendi otokontrol mekanizmalarını kurmaları da, çalışmalarda etkinliğin

sağlanması açısından önemlidir. Bu çerçevede Sayıştay bünyesinde ABD’de Baş Müfettişlik, Avustralya’da Bağımsız Denetçilik birimleri kurulmuştur. Genel Denetçiden–Komprtrölör’den ve Kurumdan bağımsız olan bu birimler, Sayıştay’ın performansını ve çalışmalarını iç denetim benzeri bir değerlendirmeye tabi tutarak ulaştığı sonuçları yasamaya raporlamaktadır.

4. Performans denetimleri, elde edilen sonuçların değerlendirilebilmesi ve denetim kalitesinin artırılabilmesi için yasama ve yürütmeye birlikte toplumu oluşturan çeşitli kesimlerin ilgisini ve katılımını gerekli kılmaktadır. Bu amaçla ABD Sayıştay, denetim kalitesini artırmak için özel ve kamu kesiminden destek ve öneriler almaktadır. Japon Sayıştay, özel sektör uygulamalarından etkin şekilde faydalanmak ve denetim faaliyetlerini daha etkin hale getirmek için, üyeleri özel sektör uzmanlarında oluşan Devlet Denetleme Danışma Kurulu adında bir organizasyon kurmuştur. Danimarka ise denetimlerde etkinliği artırmak için müşteri memnuniyet anketleri düzenlemektedir.

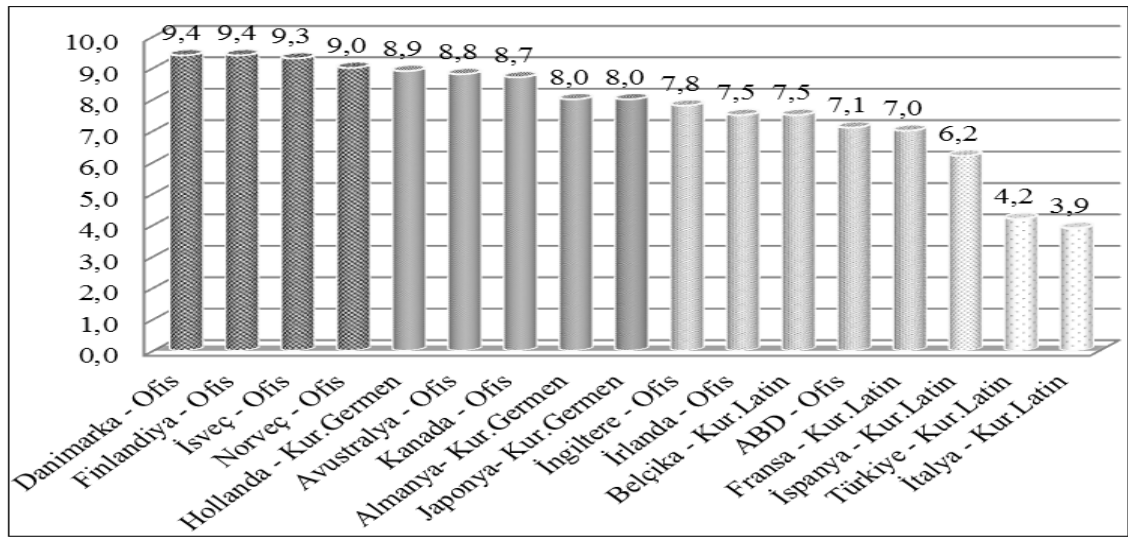
3.3.2. İyi Yönetişime İlişkin Veriler Işığında OTS ve KTS Karşılaştırması

Günümüzde ülkelerin kamu hizmet sunumunda yöneldiği temel amaç; kamu sektöründe israfı, yolsuzluğu ve kötü yönetimi önlemek ve iyi yönetişimi ve kaynakların verimli, etkin ve tutumlu şekilde yönetilmesini sağlamak, kurumları ve yöneticileri daha hesap verebilir ve saydam hale getirmektir. Bu gayretlerin temel unsurlarından biri de Sayıştaylar tarafından yürütülen performans denetimleridir. Bu çerçevede çeşitli uluslararası kuruluşlar tarafından yayınlanan raporlardan, gerek performans denetiminin yöneldiği amaç gerekse Sayıştay’ın etki alanı açısından çeşitli veriler seçilmiştir. Bu verilerin değerlendirilmesindeki amaç, OTS’lerin ve KTS’lerin bulunduğu ülkelerin iyi yönetim karşısındaki durumunu tespit etmektir.

3.3.2.1. Yolsuzluk ve Rüşvet Karşısında Ülkelerin Genel Durumu

Sayıştayların en önemli işlevlerinden biri kamu yönetiminde yolsuzluğu önlemek ve yolsuzlukla mücadele etmektir. Bu bakımdan öncelikli olarak ülkelerin yolsuzluk karşısındaki durumlarını çeşitli veriler ışığında değerlendirmek suretiyle Sayıştayların etkinliğini sorgulamak mümkündür. Küresel çapta yolsuzlukla mücadele için çalışan Uluslararası Saydamlık Örgütü, her yıl düzenli olarak ülkelere yönelik “Yolsuzluk Algılama Endeksi” adlı bir rapor yayınlamaktadır. Bu rapor ülkelerin yolsuzluk karşısındaki durumunu en kötü 0’dan en iyi 10’a kadar puanlandırmakta ve bunları

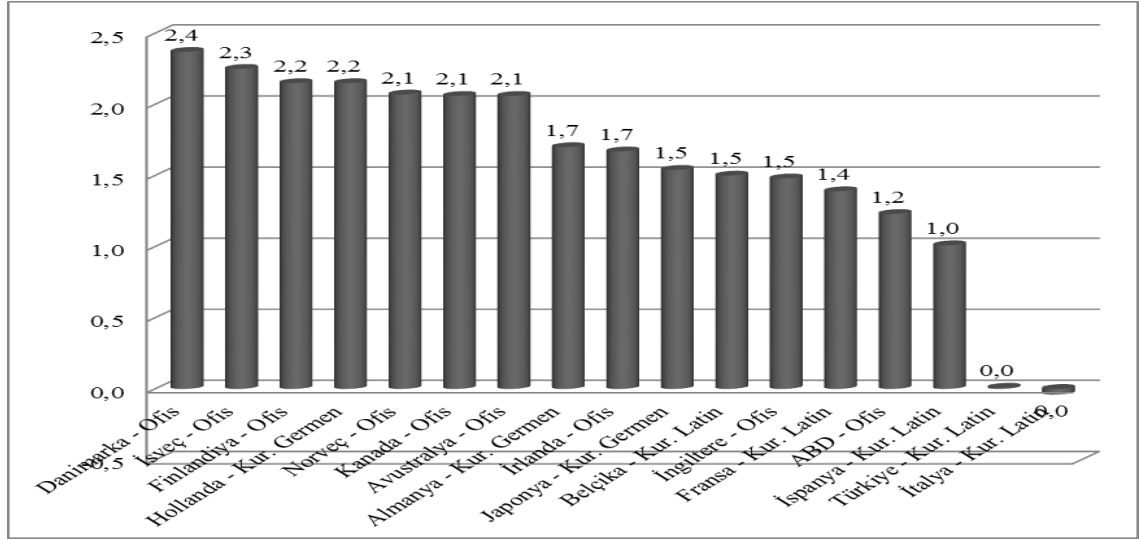
kendi içlerinde delege etmektedir. Örgüt tarafından 2011 yılı itibariyle 183 ülkeye yönelik hazırlanan Endeks, yüksek denetim açısından anlamlı sonuçlar vermektedir. Bu çerçevede Türkiye'nin de aralarında yer aldığı 17 ülke söz konusu endeks açısından değerlendirildiğinde; performans denetimi konusunda gelişmiş uygulamalara sahip OTS'lerin bulunduğu ülkelerin daha temiz olduğu buna karşın özellikle Latin Tipi KTS'lerin bulunduğu ülkelerin yolsuzluktan büyük ölçüde etkilendiği; her iki yapı arasında yer alan Germen Tipi KTS'lerin olduğu ülkelerinse Latin Tipi Sayıştaylara kıyasla daha iyi durumda olduğu görülmektedir (Grafik 3.1.).



Grafik 3.1. 2011 Yılı Yolsuzluk Algılama Endeksine Göre İncelemeye Konu Olan Ülkeler

Kaynak: Transparency International, *Corruption Perception Index 2011*, Erişim tarihi: 12 Mart 2012, www.transparency.org

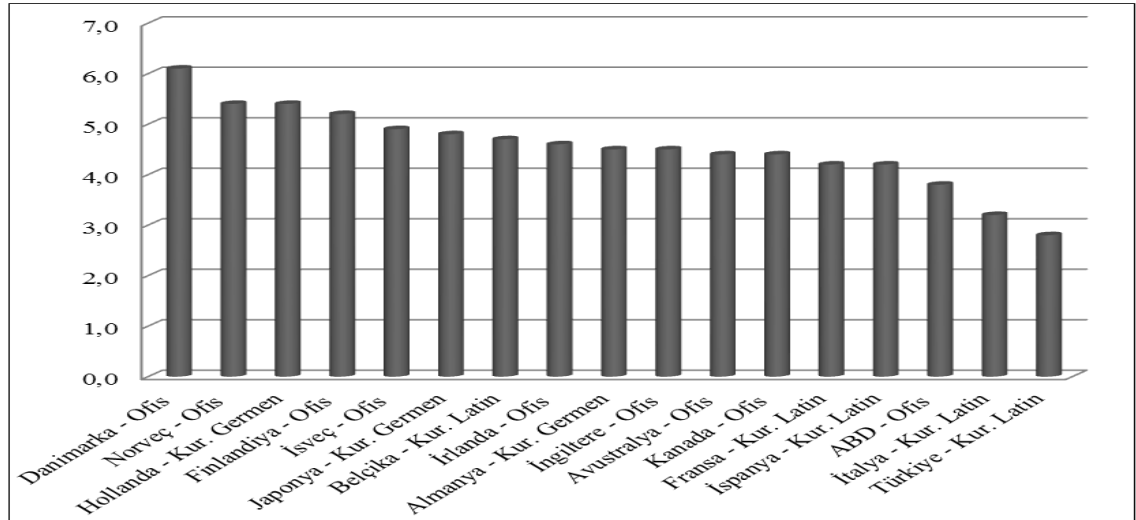
Dünya Bankası tarafından 213 ülkenin iyi yönetim düzeyine ilişkin hazırlanan “Dünya Yönetişim Göstergeleri” adlı çalışmada yer alan yolsuzluğun kontrolüne ilişkin veriler Uluslararası Saydamlık Örgütü’nün verilerini doğrulamaktadır. Bu bakımdan Yönetişim Göstergelerinden biri olarak seçilen yolsuzluğun kontrolünde, performans denetimin gelişmiş olduğu OTS’lerin ve Germen Tipi KTS’lerin olduğu ülkelerin daha başarılı olduğu buna karşın Latin Tipi KTS’lerin olduğu ülkelerin yolsuzluğun kontrolünde çok başarılı olamadığı görülmektedir (Grafik 3.2.).



Grafik 3.2. Yolsuzluğun Kontrolü

Kaynak: The Worldwide Governance Indicators - 2011 Update, *Control of Corruption*, Erişim tarihi: 12 Mart 2012, www.govindicators.org

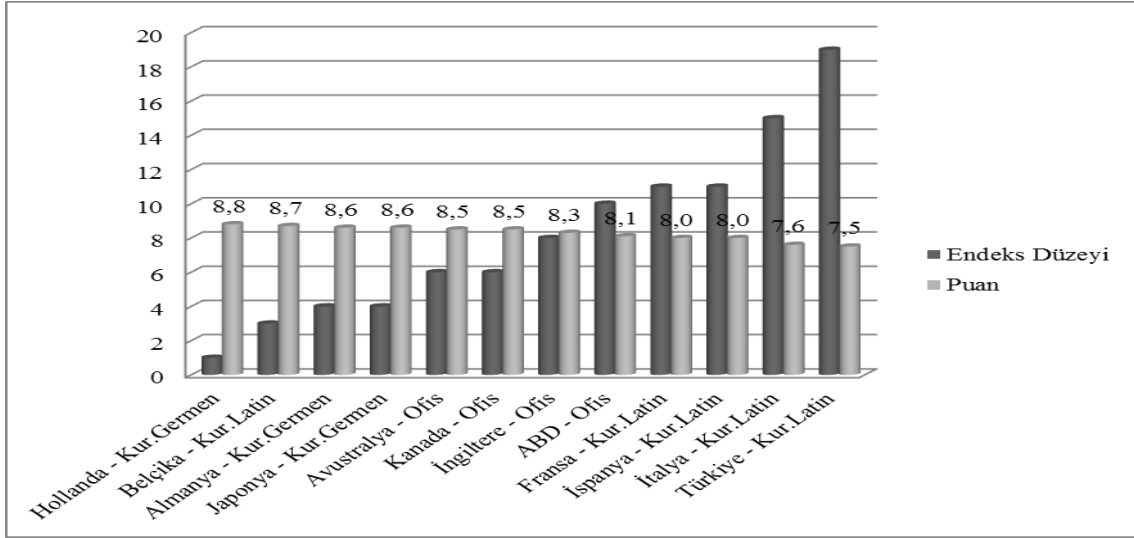
Dünya Ekonomik Forumu'nun yayınlamış olduğu Küresel Rekabet Raporunda, yolsuzluğun ve adaletsizliğin önlenmesinde hükümetin rolü ölçülmüş ve yukarıdaki iki raporun ulaştığı sonuçtan farklı bir durum ortaya çıkmamıştır (Grafik 3.3.).



Grafik 3.3. Yolsuzluğun ve Adaletsizliğin Önlenmesinde Hükümetin Rolü

Kaynak: Governance Indicators Database, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Mart 2012, <http://www.iadb.org/DataGob/>

Yolsuzluğun bir diğer ayağı olan rüşvet de Sayıştayların kamu yönetiminde denetimler vasıtasıyla tespit etmeye ve önlemeye çalıştığı bir kötü yönetim göstergesidir. Bu çerçevede yine Uluslararası Saydamlık Örgütü tarafından 2011 yılında 28 ülkeye yönelik yayınladığı Rüşvet Ödeme Endeksinde; OTS’lerin ve Germen Tipi KTS’lerin bulunduğu ülkelerde daha düşük, Latin Tipi KTS’lerin bulunduğu ülkelerde ise daha yüksek oranlarda rüşvet vakaları ile karşılaşıldığı görülmektedir (Grafik 3.4.).



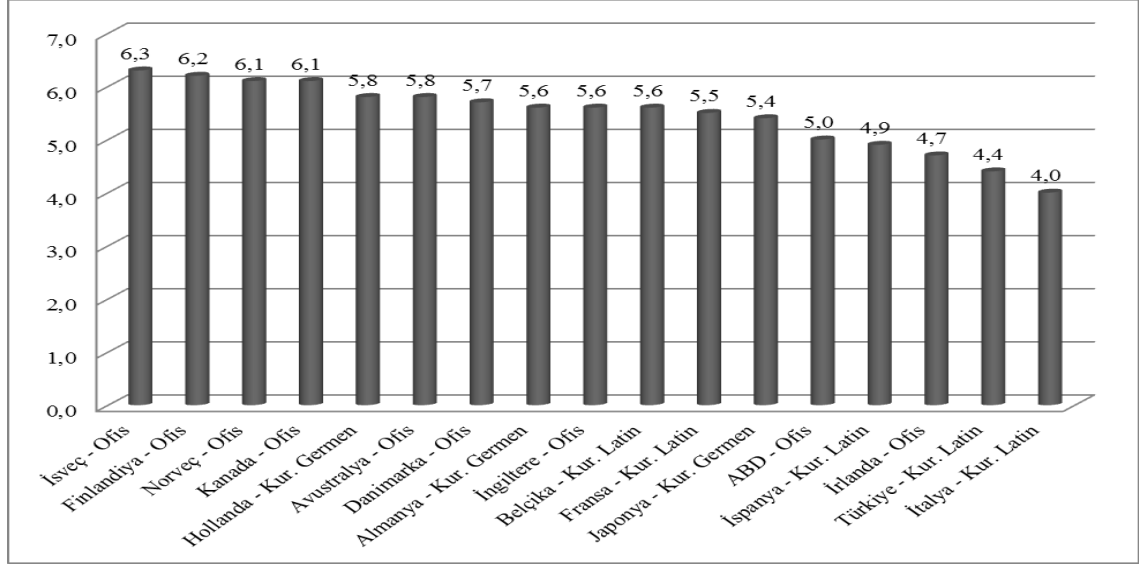
Grafik 3.4. 2011 Yılı Rüşvet Ödeme Endeksine Göre İncelemeye Konu Olan Ülkeler

Kaynak: Transparency International, *Bribery Payers Index 2011*, s. 5-6, Erişim tarihi: 12 Mart 2012, www.transparency.org

3.3.2.2. Kamu Sektöründe Denetim ve Raporlama Standartlarının Gücü

Başta INTOSAI olmak üzere pek çok ulusal ve uluslararası kuruluş kamu denetiminde etkinliği artırmak ve denetimlerde birliği sağlamak üzere çeşitli denetim ve raporlama standartları yayınlamaktadır. Ulusal bazda Sayıştaylar da kendi ülke gereklerine uygun olarak bu uluslararası standartlarla uyumlu pek çok standart ve rehber yayınlarken bunların kamu sektörüne yol gösterici olmasını amaçlamaktadır. Özellikle OTS’ler denetim ve raporlamaya yönelik standartlara önem verirken, KTS’ler büyük ölçüde yasal yapı ile bu standartların boşluğunu doldurmaya çalışmakta, yeni standartlar üretmek yerine uluslararası standartları kendi sistemlerde uygulamayı tercih etmektedir. Bu çerçevede yine Dünya Ekonomik Forumu’nun yayınladığı Küresel Rekabet Raporunda, denetim ve raporlama standartlarının gücü ölçülmüş; bu ölçüm neticesinde

denetim ve raporlama konusunda gelişmiş olan OTS'lerin bulunduğu ülkelerde KTS'lerin bulunduğu ülkelere kıyasla daha yüksek bir skora ulaşılmıştır (Grafik 3.5.).



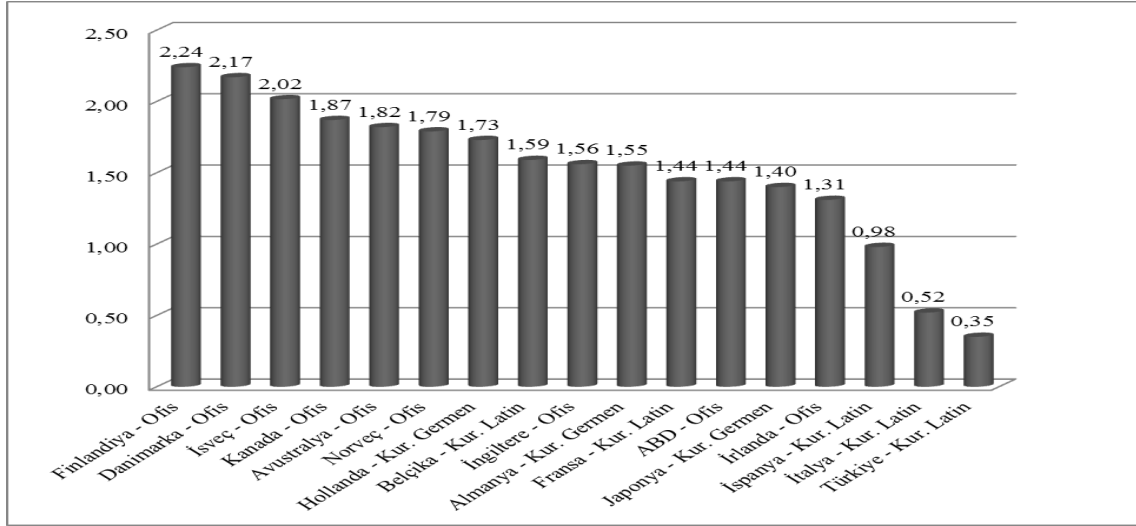
Grafik 3.5. Denetim ve Raporlama Standartlarının Gücü

Kaynak: Klaus Schwab (Ed.), *The Global Competitiveness Report 2010–2011*, World Economic Forum, Geneva 2010, s. 383.

3.3.2.3. Hükümetin Etkinliği

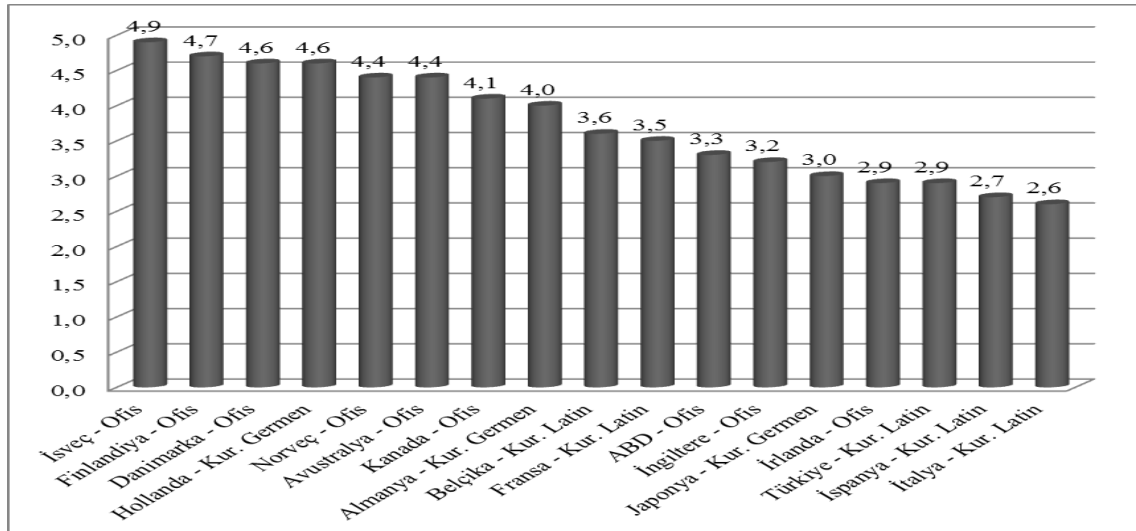
Günümüz modern mali yönetim anlayışı, hükümet faaliyetlerinde düzenlilik yanında etkinliği de aramaktadır. Bu etkinlik sadece belirlenmiş amaçlara ulaşmayla sınırlı olmayıp, aynı zamanda verimliliği ve tutumluluğu da hedeflemektedir. Yasamadan bütçe aracılığıyla kamu kaynakları üzerinde tasarrufta bulunma yetkisini alan hükümet, kendi siyasal görüşleriyle uyumlu çeşitli politikalar geliştirmekte ve bunları da gelir ve harcama faaliyetlerine yansıtmaktadır. Sayıştaylarsa, kimi zaman hükümetin ürettiği politikaların sonuçlarını kimi zaman da bu politikaların yasalara uygunluğunu değerlendirmektedir. Bu değerlendirmelerse düzenlilik ve performans denetimleri ile hayat bulmaktadır. Nitekim Sayıştaylar özellikle performans denetimleriyle kamuda VET'i sağlamak suretiyle; tüm kaynakların israf edilmeden en yüksek faydayı sağlayacak şekilde kullanılmasını sağlamaya çalışmaktadır. Bu çerçevede incelemeye konu olan ülkelerde hükümetin etkinliğini dolaylı olarak da Sayıştayların başarısını; gerek Dünya Bankası "Dünya Yönetişim Göstergelerinde" yer alan hükümetin etkinliğine ilişkin veriler gerekse Dünya Ekonomik Forumu'nun

yayınlanmış olduğu “Küresel Rekabet Raporunda” yer alan kamuda israf düzeyine ilişkin verileri değerlendirmek suretiyle analiz etmek mümkündür. Söz konusu veriler OTS’lerin bağlı bulunduğu ülkelerde hükümet etkinliğinin yüksek, israfın ise düşük olduğunu göstermektedir. Buna karşın Latin Tipi KTS’lerde hükümet etkinliğinin düşük ve israfın da yüksek olduğu görülmektedir (Grafik 3.6.– Grafik 3.7.).



Grafik 3.6. Hükümetin Etkinliği

Kaynak: The Worldwide Governance Indicators - 2011 Update, *Government Effectiveness*, Erişim tarihi: 12 Mart 2012, www.govindicators.org



Grafik 3.7. Kamu Harcamalarında İsfraf

Kaynak: Klaus Schwab (Ed.), *The Global Competitiveness Report 2010–2011*, World Economic Forum, Geneva 2010, s. 373.

3.3.3. Genel Değerlendirme

Kurul Tipi Sayıştaylarla Ofis Tipi Sayıştaylar arasındaki yapısal farklılıklar, literatürde sürekli olarak teşkilatlanma biçimleri ile değerlendirilmiş fakat gerek işleyişleri gerekse denetimlerin etkinliği büyük ölçüde ihmal edilmiştir. Çalışmanın bu bölümünde hem bu eksiklik giderilmeye hem de Türk Sayıştay'ına yönelik geliştirilecek önerilere temel oluşturmaya çalışılmıştır. Nihayetinde OTS'lerin büyük ölçüde denetim yetkisi ile görevlendirilmelerinin bir sonucu olarak, bu tip Sayıştaylar gerek maddi gerekse beşeri kaynaklarını sadece bu faaliyete kanalize etmiş, gerek kamuda VET kriterlerinin sağlanmasında gerekse denetimden etkin sonuç alınmasında KTS'lere kıyasla daha başarılı sonuçlar elde etmiştir. Ancak bu başarının teşkilatlanmaya indirgenmeyecek kadar çok yönlü olduğunu belirtmek gerekir. Germen Tipi KTS'ler ise OTS'lerin yakalamış olduğu başarıyı sürekli şekilde takip ederken, bu yapıların da büyük ölçüde denetim görevi ile meşgul olduğunu ilave etmekte fayda vardır. Latin Tipi KTS'lerin performans denetimi konusunda OTS'lerin gerisinde kalması sadece, denetim görevine ilave olarak yargılama görevi ile donatılmasından kaynaklanmamaktadır. Ancak bu durumun, söz konusu kurumların başarısını etkilediği de unutulmamalıdır. Bizce söz konusu başarısızlık, bu tip Sayıştaylarda görev yapan üyelerin hâkim dokunulmazlığına ve azledilemezliğine sahip olmanın verdiği güvenle ve yargılamaya ve sorgulamaya verilen önemle alakalıdır. Aynı zamanda hatırlanacağı üzere performans denetimi hem uzun soluklu hem de çok yönlü çalışmayı gerektiren bir süreçtir. Buna karşın yargılamaya esas teşkil eden düzenlilik denetimi; yazılı kurallar çerçevesinde sınırları belirli olan alanlarda hareket etmeyi yeterli görmektedir. Dolayısıyla kamu sektörünün çok güçlü olduğu Kurulu Tipi Sayıştayların bulunduğu ülkelerde performans denetimi; zaman alması, kamu sektöründe büyük bir değişimi gerekli kılması, eğitilmiş ve yetişmiş personele ve altyapıya gerek duyması bakımından ikinci planda kalmıştır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK SAYIŞTAYI VE ÜLKE UYGULAMALARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRMESİ

Türk devlet hayatında engin bir maziye sahip olan Sayıştay, Fransız Sayıştay'ına benzerlik şekilde yapılandırılmış olsa da Türk tarihi açısından ne yüksek denetim yeni bir kavramdır ne de Sayıştay yeni bir kurumdur. Osmanlı öncesi Türk ve İslam medeniyetinin Divan-ı Mezalim, Divan-ı İşraf adlarıyla şerefleştirdiği bu kurumsal yapı, Osmanlı Döneminde de *kamu malı halkın malıdır* anlayışıyla devlet hayatına dâhil edilmiştir. Bu çerçevede geçmişi 13. yüzyıla dayanan Türk Sayıştay; 1800'lerde başlatılan yenileşme hareketlerinin bir uzantısı olarak, idari sistemde modern yüksek denetim anlayışıyla yer bulmuş; Cumhuriyet Dönemi ile genel işleyişi değiştirilirken, devam eden yıllarda modern mali yönetimin tesis edilmesi için revizyona tabi tutulmuştur. Bu bakımdan günümüzde Türk devlet hayatında denetim ve yargılama yetkileri ile donatılmış anayasal bir kurum olarak yer alan Türk Sayıştay, modern mali yönetimin gereklerine uygun olarak performans denetimi yapma yetkisiyle desteklenmiştir. Diğer pek çok modern Sayıştay'da olduğu gibi teşkilat yapısı, çalışma esasları, görevleri ve yetkileri yasal düzenlemelerle desteklenen Sayıştay, kurul tipi özelliğinin bir sonucu olarak, özellikle performans denetimi açısından, bünyesinde çeşitli eksiklikleri barındırmaktadır. Yürütülen bu çalışmanın yöneldiği amaç söz konusu bu eksiklikleri tanımlamak ve tüm yönleriyle tespit etmek suretiyle, uluslararası iyi uygulamalar ışığında bu eksikliklere çözüm üretmektir. Söz konusu çözüm önerileri, mevcut uygulamaların revize edilmesi veya tamamen terk edilmesi şeklinde olabildiği gibi sisteme dâhil olmayan ancak verimli sonuçlar vereceği düşünülen yeni uygulamaların tavsiye edilmesi şeklinde sunulmaktadır. Bu noktada çalışmanın hedefi; karşılaştırmalı analize dayanan bir durum tespiti yapmak yerine, uluslararası alanda test edilmiş ve uygulanmış iyi uygulama örneklerini Türk Sayıştay'ına kazandırmaktır. Bu bilgiler ışığında öncelikli olarak Türk Sayıştayı tarihi gelişiminden başlamak üzere genel çerçevesi ile tanımlanacak; ardından mali mevzuat karşısındaki durumu ve performans denetimi açısından genel işleyişi değerlendirilecektir. Özellikle çalışmanın ikinci ve üçüncü bölümleriyle bağlantılı olarak, özgün ülke uygulamalarından esinlenmek suretiyle kurumun performans denetimi karşısındaki durumu değerlendirilecektir.

4.1. SAYIŞTAYIN TARİHİ GELİŞİMİ

Pek çok bilimsel çalışmada Sayıştayın devlet sistemi içerisinde yer aldığı tarih, Divan-ı Muhasebatın kuruluş dönemine denk gelen 1862 yılı olarak kabul edilse de Divan-ı Muhasebat'tan önce de devlet yönetiminde Sayıştay benzeri müesseselerin yer aldığı görülmektedir. Dolayısıyla Divan-ı Muhasebat'ın ve Sayıştay'ın bu müesseselerin devamı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Zira Osmanlı Devleti, idari ve adli teşkilatını kurarken, kendinden önceki Türk ve İslam Devletlerinde yer alan müesseseleri, isimlerini değiştirmek suretiyle devam ettirmiştir¹. Bu bakımdan Osmanlı öncesi dönem ele alındığında, yüksek denetime ilişkin biri Divan-ı Mezalim diğeri Divan-ı İşraf olan iki kurumsal yapıyla karşılaşılmaktadır. Divan-ı Mezalim Dört Halife döneminden başlayarak gelen bir yapı olup, Divan-ı İşraf çoğunlukla Türk-İslam Medeniyetinin kullandığı kurumsal bir yapı görünümüne sahiptir.

Osmanlı öncesi İslam Devletlerinin temel organlardan biri olan Divan-ı Mezalim; yasama, yürütme ve yargı fonksiyonları yanında hükümdarın başkanlığında bir yüksek denetim kuruluşu özelliğine de sahipti. Devletin yüksek memurlarından oluşan bir kurul halinde çalışan kurum, denetim görevi çerçevesinde; vakıfların ve divan kâtiplerinin denetlenmesi, vergi tahsil edip devlet mallarını kullanmakla görevli memurların neden olduğu haksızlıkların giderilmesi görevlerini yürütmekteydi. Bu itibarla mali denetim, muhtesip (saymanın) denetimi ve kamu vakıflarının denetimi kurumun idari denetim yetkisi kapsamında yer almaktaydı. Re'sen mali denetim yapma yetkisi olan kurum; pek çok özelliği ve görevi bakımından bir yüksek denetim kurumu kimliğine sahip olup, yerine getirdiği görevler çerçevesinde hem idari hem de siyasi denetime tabiydi². Yüksek denetime ilişkin bir diğer kurumsal yapı ise Abbasiler döneminde kurumsallaştırılmış olan ve devlete ait mali konuları inceleyen ve denetleyen Divan-ı İşraf'tır. Söz konusu kurumdan hem Büyük Selçuklular hem de Anadolu Selçukluları mali yönetime ilişkin işlemlerin yolunda gidip gitmediğini denetlemek için istifade ederken, söz konusu yapı Osmanlı döneminde Defterdarlık bünyesinde Başbakı Kulluğu adı altında Tanzimat Dönemine kadar varlığını sürdürmüştür. Başbakı Kulluğu; devlete ait gelir ve giderleri denetlerken, gerek duyması halinde yürüttüğü denetimlere yönelik

¹ Ahmet Akgündüz, *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara 1997, s. 9-19.

² Vecdi Akyüz, *İslam Hukukunda Yüksek Yargı ve Denetim – Divan-ı Mezalim*, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayınları No: 92, İstanbul 1995, s. 11-12-76-80-104-105-106-110-111-173.

çeşitli idari kararlar almak suretiyle, günümüz manasında Sayıştayların yürüttüğü görevlerin pek çoğunu yerine getirmekteydi³.

1838 yılında Defterdarlık yerine Maliye Nezaretinin kurulmasıyla, Defterdarlık bünyesindeki kurumlar lağvedilirken, Başbakı Kulluğu da eski önemini kaybetmiş ve bu makamın görevleri geçici olarak maliye müfettişleri tarafından yerine getirilmiştir. Bu bakımdan 1838-1862 tarih aralığı, yüksek denetime ilişkin arayış dönemi olmuştur. Nitekim Başbakı Kulluğu lağvedildikten sonra, kurumun görevleri sırasıyla Meclis-i Muhasebe-i Maliye, Zimemât Komisyonu, Meclisi-i Maliye, Meclisi Muhasebe, Islâhât-ı Maliye Komisyonu ve Meclis-i Âlî-i Hazâin tarafından yürütülmüştür. Yüksek denetime yönelik son yapı olan Meclis-i Âlî-i Hazâin'in 1861 yılında lağvedilmesiyle, Sayıştay vasıtasıyla varlığını günümüze kadar sürdürecektir olan Divân-ı Muhasebat kurulmuş ve 1863 yılında teşkilat yasası olan Divân-ı Muhasebat Nizâmnâmesi yayınlanmıştır⁴. Nizamnamenin yayınlanmasının ardından, kurum çalışmalarına başlamış olsa da teşkilatta çeşitli aksaklıkların baş göstermesiyle, Nizamname 1865 yılında yeniden düzenlenmiştir. Bu yeni düzenlemeyle kurum; 1 Başkan, 12 üyeden ve diğer idari görevlilerden oluşan bir kurul haline getirilmiş, Genel Kurul iki daireye ayrılmış ve her bir dairenin 6'şar üyeden oluşacağı kararlaştırılmıştır⁵. Kurulduğu günden itibaren pek çok sorunla karşılaşan kurum, yeni nizamnamenin yayınlanmasından sonra da çeşitli güçlüklerle karşılaşmış ve hatta 1878 yılına kadar fonksiyonları önemli ölçüde azaltılmıştır. 1876 yılında Kanun-ı Esasi'nin ilanının ardından, Esasi'nin 107. maddesinde belirtilen yasal boşluğu doldurmak için 1879 yılında yeni teşkilat yasası olan "Divân-ı Muhâsebât'ın Sûret-i Teşkil ve Vezâifine Dair Kararname" kabul edilmiştir. Bu bilgiler ışığında teşkilatlandırılması ve çalışmalarına başlaması uzun bir zaman alan kurum; idari yapı içerisinde anayasal bir kurum olarak temel fonksiyonlarını ancak Kanuni Esasi'nin kabul edilmesi ile yerine getirmeye başlamıştır. 1879 yılında yapılan düzenlemeyle, 12 üyeli ve 2 dairesel yapı korunurken, hem Savcılık makamı ihdas edilmiş hem de başkan ve üyeler yargı bağımsızlığına kavuşturularak, kurumun yargılama yetkisinin temelleri atılmıştır⁶.

³ Akgündüz, s. 11-19-20.

⁴ Akgündüz, s. 31-35-67-78.

⁵ Akgündüz, s. 102-105-106.

⁶ Akgündüz, s. 70-117-122.

Osmanlı Döneminin temel kurumlarından biri olan Divan-ı Muhasebat, 1923 yılında 6 maddeli “Divan-ı Muhasebatın Suret-i İntihabına Dair Kanun”un kabul edilmesiyle varlığını Cumhuriyet döneminde de sürdürmüştür. Söz konusu kanun, sadece Sayıştay’ın kuruluşu ile başkan ve üyelerinin seçimine ve atanmasına ilişkin hükümler getirirken; Sayıştay’ın işleyişine ve denetim görevine ilişkin hususlarda eski mevzuata atıf yapmış ve hatta kanuna aykırı düşmeyen eski kararname hükümleri de yürürlükte kalmıştır. Yasayla, Başkan ve üyelerinin Meclis dışından seçilmesi esası benimsenerek, Sayıştay bağımsız bir kuruluş kimliğine kavuşturulmuş; 1924 Anayasası’nda yer alarak Anayasal kuruluş olma özelliğini korumuştur⁷. 1923 tarihli Kanun ve diğer ilgili mevzuat, 1934 yılında 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu’nun kabul edilmesiyle yürürlükten kalkmış ve kurumun yapısı yeniden düzenlenmiştir. 2514 sayılı kanunla kuruma; devletin tüm gelir, gider ve mal varlığını denetleme, devlet mallarını kullananların, muhafaza ve idare edenlerin hesaplarını inceleme ve yargılama görevleri verilmiştir⁸. 1961 Anayasası’nın kabulüyle kurumun adı Sayıştay olarak değiştirilmiş; 1967 yılında 832 Sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. Yeni yasayla Sayıştay Dairelerinin sayısı dörtten sekize çıkarılırken, Sayıştay kararlarının temyizen incelenmesi görevi Genel Kurul’dan alınmış ve bunun için bir Temyiz Kurulu kurulmuştur. 2010 yılına kadar yürürlükte kalan yasa, bu döneme kadar günün gereklerine göre çeşitli değişikliklere uğramıştır. Bu çerçevede, 1970 yılında Sayıştay’ın harcama öncesi vize işlemi yetkisi kaldırılmış; 1985 yılında yapılan değişiklikle dairelerdeki üye Sayısı 6’ya çıkarılmış⁹; 1996 yılında 4149 sayılı Kanunla Sayıştay’a kısmi denetim ve performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir¹⁰. 832 sayılı yasa, 2010 yılında 6085 sayılı Yeni Sayıştay Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle mülga olmuştur.

4.2. ANAYASAL DURUMU

Sayıştay, 1876 yılında kabul edilen Kanun-i Esasi’nin 105-107. maddelerinde¹¹ düzenlenerek yasamaya karşı sorumlu bir anayasal kurum kimliği kazanmıştır. Nitekim 105. maddede; devlet mallarını edinip kullanmakla yetkilendirilmiş kişilerin hesaplarını

⁷ Akgündüz, s. 143-144.

⁸ Divanı Muhasebat Kanunu, (1934), *T.C. Resmi Gazete*, 2734, 25 Haziran 1934, Mad. 1.

⁹ H. Hüseyin Gürhan, “Sayıştay’ın Tarihsel Gelişimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 25 – Özel Sayı, (Nisan-Haziran, 1997), s. 42.

¹⁰ 832 Sayılı Sayıştay Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bazı Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun, (1996), *T.C. Resmi Gazete*, 22686, 04 Temmuz 1996, Ek Mad. 9-10.

¹¹ Şeref Gözübüyük, Suna Kili, *Türk Anayasa Metinleri 1839-1980*, (2. Bası), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 46, Ankara 1982, s. 40.

ve kamu kurumları tarafından hazırlanan devlet bütçelerini inceleyip, inceleme özetini ve sonuçlarını her yıl bir raporla yasamaya sunmak üzere bir Sayıştay kurulması öngörülmüştür. Sayıştay'ın günümüzde de devam ettirilen kurul kimliği, Anayasa'nın 106. maddesinde kendine yer bulurken, bu kurulda görev yapan üyelerin yasamanın çoğunluğuna ait bir karar olmadıkça azledilemeyecekleri ve görevlerini ömür boyluğuna yürütecekleri hüküm altına alınmıştır. 107. maddede ise teşkilat yasasına atıf yapılmaktadır. Bu çerçevede Sayıştay üyelerinin nitelik ve görevlerinin ve istifa, değişim ve terfi gibi işlemlerinin özel bir yasayla düzenleneceği hüküm altına alınmış ve bu çerçevede 1879 yılında "Divân-ı Muhâsebât'ın Sûret-i Teşkil ve Vezâifine Dair Kararname" kabul edilmiştir. Savaş döneminde hazırlanan, demokrasi fikrini hukukileştiren ve milli hâkimiyet temeline dayanan 1921 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nda¹², Sayıştay'a ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamakla birlikte, kamu mal varlığının korunmasına yönelik özel bir teftiş birimi teşkil ettirilmiş¹³ ve 1924 yılına kadar da Kanuni Esasi'de yer alan hükümler yürürlükte kalmıştır. Sayıştay'ın 1924 Anayasası'nda yer alması, anayasaya ilişkin görüşmelerin sona ermek üzere olduğu bir oturumda ve büyük ölçüde Erzurum Milletvekili Raif Efendi'nin ısrarı ve teklifi ile sürdürülen görüşmelerle mümkün olmuştur¹⁴. Bu çerçevede Anayasa'nın 100-101. maddeleriyle düzenlenen Sayıştay, Meclis'e bağlı bir kurum hâline getirilmiş; görevleri ise devlete ait gelir ve giderleri denetlemek ve kesin hesap kanun tasarısına ilişkin genel uygunluk bildirimini hazırlayarak Meclise sunmak şeklinde belirlenmiştir¹⁵.

İkinci Cumhuriyet Devri rejiminin temel kanunu olan ve Kurucu Meclis tarafından hazırlanan 1961 Anayasasında¹⁶, kurumun ismi Sayıştay olarak değiştirilirken; denetim ve yargılama görevlerinin genel esasları tespit edilmiş ve teşkilatın genel işleyişinin bir teşkilat yasasıyla düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu çerçevede Anayasa'nın 127-128. maddeleriyle düzenlenen Sayıştay; genel ve katma bütçeli dairelerin tüm gelir, gider ve mallarını Meclis adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kesin hesap kanun tasarılarına yönelik

¹² Orhan Aldıkaçtı, *Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası (Ders Notları)*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1588, İstanbul 1970, s. 70.

¹³ Teşkilatı Esasiye Kanunu, (1921), *Ceridei Resmîye*, 1-7 Şubat 1337, Erişim tarihi: 12 Şubat 2011, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa21.htm>

¹⁴ Akgündüz, s. 144; Şeref Gözübüyük, Zekai Sezgin, *1924 Anayasası Hakkındaki Meclis Görüşmeleri*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No: 78-60, Ankara 1957, s. 457-461.

¹⁵ Anayasa, (1924), *T.C. Resmi Gazete*, 5905, 15 Ocak 1945, Mad. 100-101.

¹⁶ A. Selçuk Özçelik, *1961 Anayasası Ders Notları*, Nuru Osmaniye Matbaası, İstanbul 1964, s. 3-41.

genel uygunluk bildirimini hazırlayarak Meclise sunmakla görevlendirilmiştir¹⁷. Sayıştayın; teşkilat yapısı ve işleyişinden başlayarak mensuplarının niteliklerinin, görev ve yetkilerinin, hak ve yükümlerinin kanunla düzenleneceği¹⁸ hüküm altına alınmış ve bu hükmün gereği olarak 1967 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. İncelemeye konu olan pek çok ülke anayasasında Sayıştay Başkan ve üyelerinin, tarafsızlıklarının korunması amacıyla, kurum haricinde herhangi bir kamu veya özel kuruluştaki görev alamayacağına ilişkin açık hükümler bulunmasına karşın; 1961 Anayasasında bu hükmün geçerli olmadığı görülmektedir. Nitekim 1961 Anayasası'nın 145. maddesine göre; Anayasa Mahkemesi üyeleri arasında, Sayıştay Genel Kurulu tarafından seçilen Başkan veya bir üye yer alırken; Anayasa Mahkemesi üyesi olabilmek için (gerekli şartlardan biri olarak) belirli bir süre Sayıştay'da başkan veya üye sıfatıyla görev yapmış olma şartı aranmıştır. Son olarak Anayasa'nın 147. maddesiyle Sayıştay Başkan ve üyelerinin üst düzey kamu görevlileri olduğu zımnen de olsa teyit edilmiştir. Şöyle ki; başta Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Bakanlar olmak üzere, yasama, yürütme ve yargının üst düzey görevlilerini görev suçları nedeniyle yargılayan Yüce Divan'ın¹⁹, söz konusu maddeyle Sayıştay Başkanı ve üyelerini de yargılayacağı hüküm altına alınmıştır.

Sayıştay, 1982 Anayasasının 160. maddesinde düzenlenmiştir. Kurumun denetim ve yargılama görevlerine ilişkin hükümler ihtiva eden maddede; denetim görevine ilişkin bir ihtilaf olmamakla beraber, özellikle yargı görevi kapsamında bir yüksek mahkeme olup olmadığı yönünde doktrinde tartışmalar mevcuttur. Dolayısıyla öncelikli olarak kurumun ihtilafsız olan denetim görevini anayasa metnindeki ifadeleri değerlendirmek suretiyle tespit ettikten sonra, doktrindeki farklı yaklaşımları inceleyerek kurumun yargısal konumunu belirlemek doğru olacaktır. Bu çerçevede kurumun Anayasayla tanımlanmış olan görevlerini; denetim ve inceleme yetkisi çerçevesinde idari görev, merkezi ve yerel sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama bakımından yargı görevi çerçevesinde değerlendirmek mümkündür.

¹⁷ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (1961), *T.C. Resmi Gazete*, 10859, 20 Temmuz 1961, Mad. 127-128.

¹⁸ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (1961), Mad. 127.

¹⁹ Murat Yanık, *Yüce Divan*, Derin Yayınları, İstanbul 2008, s. 7-9.

4.2.1. Anayasa Çerçevesinde Kurumun İdari Görevi

Sayıştay’a Anayasayla; Sosyal Güvenlik Kurumları’na, 5018 sayılı Kanun’un I, II ve III Sayılı Cetvellerinde sayılmış olan Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdarelerine, Özel Bütçeli İdarelere ve Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlara ait gelir, gider ve malvarlıklarını TBMM adına inceleme ve denetleme görevi verilmiştir²⁰. Sayıştay’ın bu inceleme ve denetleme görevi idari bir görev olup²¹, bu görev hem merkezi hem de yerel yönetimleri kapsamaktadır. Bu çerçevede Sayıştay, bahse konu olan kurumların bütçe ödeneklerini ve bu kurumların resim, harç, şerefiye ve benzeri gelirlerini; bu ödenek ve gelirlerin sarfiyatını denetleme yetkisine sahiptir. Kurumun denetim yetkisi, yalnızca gelir ve giderlerle sınırlı tutulmamış, malvarlıklarını kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. Doktrinde kamu malı; biri geniş anlamda diğeri dar anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanmıştır. Geniş anlamda kamu malı; kamu tüzel kişilerinin sahip olduğu kamu hukukuna veya özel hukuka tabi bütün mallarını; dar anlamda kamu malıysa kamu tüzel kişilerinin sadece kamu hukukuna tabi mallarını ifade etmektedir²². Günümüzde Sayıştay, kurumların hem kamu hem de özel hukuka tabi mallarını denetlemektedir. Bu bakımdan Anayasa metnine ve kurum uygulamalarına dayanarak, Sayıştay’ın kurumlara ait taşınır ve taşınmaz malvarlığını, geniş manada değerlendirdiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

4.2.2. Anayasa Çerçevesinde Kurumun Yargılama Görevi

Anayasa’nın 160. maddesine göre Sayıştay, yukarıda sayılmış kurumların gelir ve gider sorumlularının hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama yetkisine sahiptir. Yargılama işlevi olarak adlandırılabilir bu yetki, Sayıştay üzerine yapılan tartışmaların odağında yer almaktadır. Zira söz konusu madde hükmüne istinaden doktrinde, biri Sayıştay’ın bir yargı yeri olduğuna diğeri olmadığına yönelik iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. İlk yaklaşım lafzi ve sistematik bir yorumla Anayasada yer alan “*sorumluların hesap ve işlemlerini kesin küme bağlama*” hükmünü ve Sayıştayın yargı bölümünde düzenlenmiş olmasını²³; Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yoluna

²⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (1982), T.C. Resmi Gazete, 17854, 20 Ekim 1982, Mad. 160/1; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (2003), Mad. 3/b.

²¹ Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, (Birinci Baskı), Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2000, s. 843.

²² Kemal Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt 2, (2. Baskı), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2009, s. 819.

²³ Bülent Tanör, Necmi Yüzbaşıoğlu, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, (6. Bası), Türk Anayasa Hukuku, Beta Basım, İstanbul 2004, s. 489.

başvurulamayacağı hükmünü²⁴; üyelerinin hâkim bağımsızlığına ve güvencesine sahip olmasını; kararlarına başka herhangi bir kurum tarafından müdahale edilememesini²⁵ öne sürmek suretiyle Sayıştay'ın bir yargı yeri olduğunu savunmaktadır. Söz konusu yaklaşımı destekleyen bir diğer anlayışsa, yukarıda ileri sürülen iddiaları bir kenara bırakmak suretiyle, hukuk devlet ilkesinin bir gereği olarak ve Sayıştay'ı kurtarma pahasına Sayıştay'ı egemen bir mahkeme olarak kabul etmektedir²⁶.

Karşıt yaklaşım ise kurumun Yüksek Mahkemeler arasında sayılmamasını, Anayasa Mahkemesi kararlarını ve Milli Güvenlik Konseyi'nin maddede yaptığı değişikliği kaynak göstermektedir. Bu yaklaşım, büyük ölçüde kurumun bir yargı yeri olmadığı iddiası üzerine kurulmuştur. Bu itibarla Anayasa Mahkemesi Kararlarını ve 160. maddede yapılan değişikliği ele almak suretiyle karşıt yaklaşımı değerlendirmek mümkündür. Söz konusu madde gerekçesinde Sayıştay; bahse konu olan kurumların gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen belli işlemleri yapmak ile görevli bir hesap mahkemesi olarak tanımlanmış, bazı hesap konularında kesin hükümler verdiği için yüksek mahkeme olarak kabul edilmiştir²⁷. Ancak yargı yetkisinin ancak Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılabileceği gerekçesiyle, madde metninde yer alan “*ilk ve son derece hesap mahkemesi*” ibaresi metinden çıkarılmış ve Sayıştay yüksek mahkemeler arasında gösterilmemiştir. Kurumun sunduğu hizmetin niteliği ve çalışma usulünün yargı görevine yakınlığı, yargı başlığı altında yer almasına neden olarak gösterilmiştir²⁸. Bu gerekçeden de anlaşılacağı üzere, Anayasa yapıcının iradesi doğrudan Sayıştay'ın bir mahkeme olmadığı yönündedir. Ki bu irade Anayasa Mahkemesi Kararıyla da desteklenmiştir. Şöyle ki; 1980 öncesinde her ne kadar Anayasa Mahkemesi, Sayıştay'ın bir yargı yeri olup olmadığı konusunda kendiyle çelişen pek çok karar vermiş ve hatta Anayasa Mahkemesinin bu kararları Danıştay ile Sayıştay arasında bir güç savaşına dönüşmüş olsa da 1991 yılında verdiği karar Sayıştay'ın yargı görevine ilişkin belirsizliği büyük ölçüde gidermiştir²⁹. 1980 öncesi

²⁴ Selim Kaneti, “Sayıştay’ın Anayasal Konumu”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 1, (Temmuz-Eylül, 1990), s. 8-9.

²⁵ Mutluer, Öner, Kesik, s. 367-368.

²⁶ Pertev Bilgen, “Sayıştay’ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri - Bir Savaş Hikâyesi”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, No: 7, (Nisan, 1994), s. 54.

²⁷ S. Emre Akdağ, “Sayıştay’ın Anayasal Kimliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 25, (Nisan-Haziran, 1997), s. 159-160.

²⁸ Kaneti, s. 9.

²⁹ Bilgen, s. 49.

dönem görmezden gelinecek olursa, son dönemde Anayasa Mahkemesi'nin verdiği şu karar dikkat çekicidir: “*Sayıştay, Anayasa'nın 160. maddesine göre, temelde TBMM adına mali denetim görevini yapan ve özel olarak da bu denetim çerçevesinde aleyhine hiçbir yargı organına başvurma olanağı bulunmayan kimi kesin kararlar alan kendine özgü bir anayasal kurumdur. Yargı kuruluşlarına benzemeyen görev, yetki, çalışma yöntemleri ve aleyhine yargı yollarının izlenmesi olanaksız kimi kesin hükümler kurması nedeniyle Sayıştay bir yargı kuruluşu sayılamaz ve mensupları da hâkimlere ilişkin hükümlere bağlı tutulamaz*³⁰”. Anayasa Mahkemesi bu kararıyla, Sayıştay'ın anayasal bir kurum olduğunu teyit ederken, aynı zamanda verdiği kesin kararlarla bir yargı kuruluşu sayılamayacağına da hükmetmiştir. Bizim kanaatimiz de Sayıştayın bir mahkeme olmadığı yönündedir. Zira Sayıştay inceleme ve denetim faaliyetlerini TBMM adına gerçekleştirdiği için, üstlendiği yargısal görevi bir yargı organının sahip olması gereken tarafsızlık özelliği ile bağdaşmamaktadır. Sayıştay bir yandan sayman hesaplarını denetleyip diğer taraftan denetim esnasında ortaya çıkan usulsüzlüklerden dolayı saymanları tazmine mahkûm etmektedir. Bu tip bir yolun mahkeme niteliğine sahip bir kuruluş tarafından izlenmesi doğru değildir³¹. Vermiş olduğu kararlara karşı itiraz yolunun kapalı olması itibariyle, kurumun bir yüksek mahkeme olup olmadığına yönelik bir değerlendirmede bulunulacak olursa, bu değerlendirmenin de çok doğru olmadığı görülecektir. Zira her kararı temyiz edilemeyen makam yüksek mahkeme değildir. Bu bakımdan Hakem Mahkemelerinin durumu kıyasa temel teşkil etmektedir. 3533 sayılı Kanun'un 6. maddesine göre, kanunda belirlenmiş olan kurumlar arasında çıkacak ihtilafların çözüme kavuşturulması için seçilen hakemler tarafından verilecek kararların kesin olduğu ve bu kararlara karşı hiç bir makam ve mahkemeye müracaat edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır³². Eğer Sayıştayın verdiği kararlara karşı itiraz edilememesi yüksek mahkeme olarak kabul edilmesi için yeterliyse, 3533 sayılı Kanunda tesis edilmiş hakemlik müessesinin de bir yüksek yargı yeri olarak kabul edilmesi gerekir. Yine aynı şekilde Sayıştay'ın yargı yeri olarak kabul edilmesi için, Anayasa'da Yargı Başlığı altında düzenlenmesi kifayet arz ediyorsa aynı başlık altında

³⁰ Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 1990/39, K. 1991/21, Kt. 11/7/1991, T.C. Resmi Gazete, 21236, 23 Mayıs 1991.

³¹ Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 843-844.

³² Umumi Mülhak ve Hususi Bütçelerle İdare Edilen Daireler ve Belediyelerle Sermayesinin Tamamı Devlete veya Belediye veya Hususi İdarelere Aid Daire ve Müesseseler Arasındaki İhtilafların Tahkim Yolile Halli Hakkında Kanun, (1938), T.C. Resmi Gazete, 3961, 16 Temmuz 1938, Mad. 1-2-6.

yer alan Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu'nun da bir yargı yeri olarak değerlendirilmesi gerekir.

Sayıştay'ın yargı görevine ilişkin tartışmalara son vermeden önce, Sayıştay'ın bir yargı yeri olup olmadığına yönelik tartışmanın 1982 Anayasası ile ortaya çıkmış yeni bir durum olmadığını belirtmek gerekir. Zira Sayıştay'ın mahkeme olup olmadığı ile ilgili tartışmalar 1924 Anayasasının hazırlık çalışmalarına kadar uzanmaktadır³³. Günümüzde bu belirsizliğin ortaya çıkmasına; Anayasa Mahkemesinin çeşitli dönemlerde pek çok çelişkili karar vermesi etki ederken, bizce Anayasa'da Sayıştay'a bu denli geniş bir yer ayrılmış olması da etki etmiştir. Nitekim diğer ülke anayasalarına bakıldığında; ya anayasada Sayıştay'a hiç yer verilmediği, ya da kısaca görevlerini tanımlamak suretiyle teşkilat yasalarına atıf yapıldığı görülmektedir.

4.2.3. Sayıştay'a İlişkin Anayasa'da Yer Alan Diğer Hükümler

Sayıştay yargısal görevinin bir gereği olarak sorumluların hesap ve işlemlerini yargılarken; vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında da karar verebilmektedir³⁴. Kurumun bu görevi 160. maddenin ikinci fıkrasında düzenlenmiş olup; Anayasa yapıcı vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Sayıştay'ın vermiş olduğu kararlarla Danıştay kararları arasında uyumsuzluğun yaşanması halinde Danıştay kararlarının esas alınacağını hükme bağlamıştır. Maddenin son fıkrasında; diğer incelemeye konu olan ülke anayasalarıyla benzer ve 1961 Anayasası'nın 127. maddesinin ikinci fıkrasındaki hükmün tekrarı olarak; Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatının kanunla düzenleneceği hüküm altına alınarak, Sayıştay Yasasına atıf yapılmıştır. Anayasa'da Sayıştayın görevlerine ilişkin bir diğer düzenlemeyse Kesin Hesap başlıklı 164. maddeyle yapılmıştır. TBMM adına denetimleri yürüten Sayıştay'ın, hükümetin bir önceki yıl bütçe uygulamalarının aklanmasına mesnet teşkil edecek kesin hesap kanun tasarısının uygunluğu üzerine, Genel Uygunluk Bildirimi hazırlayıp TBMM'ye sunacağı hüküm altına alınırken; söz konusu tasarının ve bildirimin Meclise verilmiş olmasının, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış

³³ Bülent Kent, "Türk ve Alman Sayıştayları (Rechnungshofe in Der Türkei und in Deutschland)", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XI, Sayı: 1-2, 2007, s. 987.

³⁴ Kaneti, s. 11.

denetim ve hesap yargılamasını önlemeyeceği ve bunların da karara bağlandığı anlamına gelmeyeceğine işaret etmiştir. Anayasa’da Sayıştay’ın görevlerine ilişkin bir diğer düzenleme ise 69. maddede yer almaktadır. Anayasa’nın 69. maddesiyle her ne kadar siyasi partiler üzerinde doğrudan bir denetim yetkisi olmasa da Sayıştay’ın, siyasi partilerin mali denetiminde Anayasa Mahkemesi’ne yardımcı olacağı belirtilmiştir.

Anayasa’da Sayıştay’ın görevleri haricinde gerek üyelerine gerekse diğer anayasal kurumlarla olan ilişkilerine de değinilmiştir. Bu çerçevede 68. maddeyle Sayıştay üyelerinin, yürütmeden bağımsızlığının bir gereği olarak, siyasi partilere üye olamayacağı belirtilmiştir. 1961 Anayasa’nın 147. maddesiyle uyumlu olarak hazırlanmış olan 148. maddeye göre Sayıştay Başkan ve üyelerinin görevleriyle alakalı olarak işlediği suçlardan dolayı Yüce Divan’da yargılanacağı hüküm altına alınırken, söz konusu kurum mensuplarının üst düzey kamu görevlileri olma sıfatları yinelenmiştir. İncelemeye konu olan pek çok ülke anayasasında Sayıştay Başkan ve üyelerinin tarafsızlıklarının korunması amacıyla kurum haricinde herhangi bir kamu veya özel kuruluştaki görev alamayacağına ilişkin açık hükümler bulunmasına rağmen; Geçici 18. maddeyle Anayasa Mahkemesi üyelerinden birinin Sayıştay Başkanı veya üyesi olacağına hükmedilmiştir. Her ne kadar söz konusu durum geçici bir maddeyle tesis edilmiş olsa da Anayasa kanalıyla, kurum mensuplarının Sayıştay haricinde başka bir kurumda görevlendirilmesi bizce üyelerin tarafsızlığı ilkesiyle bağdaşmamaktadır.

4.3. YASAL DURUMU

Sayıştay’ın görevlerini yerine getirirken ana referans kaynağı Anayasa olsa da genel işleyişi, mensuplarının hukuki durumu ve diğer ilgili kurumlarla ilişkileri temelde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu çerçevede kurumun yasal durumunu, söz konusu düzenlemeleri mülga kanunlarla karşılaştırmak suretiyle tespit etmek mümkündür.

4.3.1. Mülga 832 Sayılı Sayıştay Kanunu ve Yeni 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

Sayıştay 1862 yılından günümüze kadar; görev ve sorumlulukları, çalışma esasları ve mensuplarının idari sistem içerisindeki yeri yasayla düzenlenen bir kurum kimliğine sahip olmuştur. Kurumun yasal durumuna temel teşkil eden düzenlemeler; dönemin gereklerine ve ülkenin mevcut durumuna göre şekillendirilirken, sonradan gelen düzenlemeler hep bir öncekini destekler ve tamamlar nitelikte olmuştur. Kurumun

çalışma esaslarını genel çerçevesiyle belirleyen en uzun ömürlü düzenlemeyse 1967 tarihli ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu olmuştur. 43 yıl boyunca, Sayıştay'ın görevlerini yerine getirirken Anayasa'dan sonra temel dayanağı olan 832 sayılı Kanun; çeşitli dönemlerde pek çok değişikliğe uğramış ve özellikle 2000'lerin başlarında kamu mali yönetiminde yaşanan dönüşümle beraber, yeni kamu yönetimi anlayışının ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelmiştir. Bu eksikliğin giderilmesi için 832 sayılı Kanun'un yerine yeni bir teşkilat yasanın hazırlanması, bir dizi yapısal ve teknik nedenle gerekli hale gelmiştir. Söz konusu yapısal nedenlerin başında, tüm dünyada yaygınlaşan yeni kamu mali yönetimi anlayışı gelmektedir. Kamu kaynaklarını stratejik önceliklere göre dağıtmayı, bu kaynakları VET kriterlerine uygun olarak kullanmayı ve etkin hesap verme sorumluluğu sistemini kurmayı amaçlayan yeni kamu mali yönetimi anlayışı çerçevesinde; pek çok ülke Sayıştay'ının işlevleri ve organizasyon yapısı değiştirilmiştir. Türkiye de kendini bu değişimden soyutlamamış ve AB'ye uyum, kalkınma planı ve program hedefleri ve kamu harcama reformu çerçevesinde; Sayıştay'ın kamuda etkinliği, saydamlığı ve hesap verme sorumluluğunu sağlamak üzere revize edilmesi bir gereklilik haline gelmiştir³⁵. Nitekim Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda; ekonomik büyümenin ve sosyal kalkınmanın sürdürülmesi için kamu hizmetlerinde etkinliğin ve kalitenin artırılması stratejik amaç olarak tespit edilmiş; bu amacın gerçekleştirilmesi sürecinde, etkinliğin ve saydamlığın sağlanması ve hesap verebilirliğe zemin oluşturulması amacıyla, etkili bir izleme ve değerlendirme mekanizmasının kurulması hedeflenmiştir³⁶. Yine planda, AB'ye uyum süreci çerçevesinde Birlik fonlarının etkin kullanımı için gerekli idari yapılanmanın tamamlanacağı; denetimlerde etkinliğin sağlanması amacıyla kamu idarelerinin beşeri ve teknolojik altyapısının iyileştirileceği öngörülmüştür³⁷. Yeni yasayı gerekli kılan diğer bir yapısal nedense; Sayıştay denetiminin kamu kaynağını kullanan her alana genişletilmesini sağlamaktır. Bu çerçevede eski kanunda; kamu kaynağının kullanıldığı pek çok alan kurumun denetimi kapsamı dışında kalırken, kurumun denetim alanına ilişkin de belirsizlikler bulunmaktaydı. Bu belirsizliklerin giderilmesi ve kamu kaynağını kullanmakla birlikte denetim dışı kalan alanların Sayıştay'ın denetim

³⁵ Sayıştay Kanunu Teklifi, Adalet ve Kalkınma Partisi TBMM Grup Başkanlığı, Sayı: 329, Tarih: 01.02.2010, s. 1-2.

³⁶ Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), T.C. Resmi Gazete, 26215, 1 Temmuz 2006, s. 1-2.

³⁷ Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), s. 12-68.

kapsamına alınması; TBMM'nin denetim yetkisini etkin şekilde kullanması açısından önem taşımaktaydı³⁸. Bu yapısal nedenler yanında bir takım teknik nedenler de yeni yasanın hazırlanmasını zorunlu kılmıştır. Teknik nedenlerin başında AB'ye yönelik taahhütler gelmektedir. Zira “Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı” nda; Sayıştay'ın INTOSAI standartları ve ilkeleri ile uyumlu çalışmasını sağlamak üzere, yeni Sayıştay Kanunu'nun 2009 yılında yürürlüğe gireceği taahhüt edilmiştir³⁹. Diğer bir teknik nedense, kamu mali yönetiminde köklü değişiklik yapan ve 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'ndan kaynaklanmaktadır. Zira 5018 sayılı Kanun'da; dış denetim sisteminin kurulacağı öngörülmüştür. Ancak öngörülen dış denetim sisteminin kurulamaması ve bu sisteme ilişkin yasal düzenlemenin yapılamaması nedeniyle; 5018 sayılı Kanun'da öngörülen ve hazırlanması gereken harcama sonrası dış denetim raporları, Kanunun tüm hükümleriyle yürürlüğe girdiği 2006 yılından 2010 yılına kadar TBMM'ye sunulamamıştır⁴⁰. Nitekim Sayıştay tarafından hazırlanacak dış denetim genel değerlendirme raporunun; belirtilen diğer raporlar, kesin hesap kanunu tasarısı ve merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı ile birlikte TBMM'de görüşüleceği (Mad. 42/5); bu raporların Genel Uygunluk Bildirimi'nin hazırlanmasında dikkate alınacağı (Mad. 43/2); dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususların ilgili kanununda düzenleneceği (Mad. 68) öngörülmesine karşın; dış denetimi kuracak yeni Sayıştay Kanunu çıkarılamamıştır. Bunun neticesinde TBMM 5 yıl boyunca denetim fonksiyonundan kısmen mahrum kalmıştır.

Yukarıda sayılan yapısal ve teknik nedenlerin de etkisiyle; INTOSAI Denetim Standartları, INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Uygulama Rehberi, AB'ye uyum kapsamında “Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler”, AB Sayıştay Standartları, Uluslararası Bağımsız Muhasebeciler Federasyonu Standartları ve diğer ülke uygulamaları dikkate alınarak hazırlanan⁴¹ 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Aralık 2010 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kamuda hesap verme sorumluluğunu, saydamlığı ve

³⁸ Sayıştay Kanunu Teklifi, s. 2.

³⁹ Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, *T.C. Resmi Gazete*, 27097, 31 Aralık 2008, s. 5-394.

⁴⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisi Tutanak Dergisi, “MHP Grubu Adına Mustafa Kalaycı'nın Konuşması”, Dönem: 23, Cilt: 79, Yasama Yılı: 5, 7'nci Birleşim, 14 Ekim 2010, s. 30, Erişim tarihi: 12 Kasım 2011, http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?P4=20751&P5=B&PAGE1=1&PAGE2=54

⁴¹ Sayıştay Kanunu Teklifi, s. 3.

VET kriterlerine uygunluğu tesis etme amacıyla hazırlanan yeni yasa; bazı hükümleriyle 832 sayılı Kanun'da yer alan çeşitli hükümleri benzer veya farklı şekillerde tekrarlarsa da Sayıştay'ın teşkilat yapısına ve görevlerine ilişkin çeşitli yenilikler getirmiştir. Bu yeniliklerden belli başlılarını maddeler halinde değerlendirmek mümkündür.

1) *Denetim Alanı, Görevi ve Yetkileri*: Kurumun görev, yetki ve denetim alanına yönelik sistematik ve anlaşılması kolay bir çerçeve çizilmiştir. 832 sayılı Kanun'da kamu kaynağının kullanıldığı pek çok alan Sayıştay denetimi dışında kalırken; yeni düzenlemeyle kurumun denetim alanı, genişletilmek suretiyle INTOSAI Denetim Standartlarına yaklaştırılmıştır. Bu çerçevede;

- Yeni düzenlemeyle Sayıştay'ın ve meslek mensuplarının; hem fonksiyonel hem de kurumsal bağımsızlığı ve tarafsızlığı uluslararası denetim standartlarına uygun olarak güvence altına alınmıştır.

- Uluslararası denetim yapma yetkisi verilen Sayıştay belirli esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluşların hesap ve işlemlerini denetleyebilecek hale getirilmiştir⁴².

- KİT'ler, fonlar ve İller Bankası Sayıştay denetimi kapsamına alınmıştır⁴³. Ancak Sayıştay bu kurumlara yönelik denetim yetkisini Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (BYDK) ile paylaşmaktadır. Zira gerek 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'ye⁴⁴ gerekse 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a göre⁴⁵; KİT'ler BYDK tarafından TBMM adına denetlenmektedir. Yeni kanunun Geçici 4. maddesinin 6. fıkrasına göre; 233 sayılı KHK'da, 3346 sayılı Kanun'da ve diğer kanunlarda BYDK'ya yapılan atıflar aynı zamanda Sayıştay'a yapılmış sayılmaktadır. Bu sayede; Sayıştay'ın KİT'ler üzerindeki denetim yetkisine ilave olarak; KİT'lerin yatırım ve finansman programlarının hazırlanmasında Sayıştay'ın görüşünün alınacağı; yatırım programlarının bir örneğinin, işletme bütçelerinin ve bilanço ve netice hesaplarının faaliyet raporlarıyla birlikte Sayıştay'a gönderileceği; idame ve yenileme yatırımlarına ilişkin KİT yönetim kurulu

⁴² Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 4/2.

⁴³ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 4/3.

⁴⁴ Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, (1984), *T.C. Resmi Gazete*, 18435 (Mük.), 18 Haziran 1984, Mad. 39.

⁴⁵ Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, (1987), *T.C. Resmi Gazete*, 19426, 09 Nisan 1987, Mad. 3-7.

kararının Sayıştay’a bildirileceği; teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklıkların Sayıştay’ın mali, idari ve teknik yönden sürekli denetimine tabi tutulacağı⁴⁶ hüküm altına alınmıştır.

- Eski düzenlemede; askeri kadrolarla askeri teçhizat, levazım, ayniyat, fabrika ve müesseseler Sayıştay denetimine tabi olmasına karşın; bunların denetim usulleri Sayıştayın görüşü alındıktan sonra Milli Savunma ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan bir yönetmelikle düzenlenmekteydi⁴⁷. Bu durum Sayıştay’ın bağımsızlığının bir gereği olarak kendi denetimlerini planlama ve yürütme esasına; birer kamu kurumu olan askeri birimlerin diğer kamu kurumlarından ayrı tutulması da denetimde adalet ve eşitlik prensibine uymamaktaydı. Bu çerçevede yeni düzenlemede kurumun denetim alanı tüm kamu idarelerini kapsayacak şekilde düzenlenmiş ve bu sayede her kuruma Sayıştay’ın benzer usul ve esaslar ile muamele etmesi sağlanmıştır.

- Eski düzenlemedeki merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından yapılan harcamaların Sayıştay tarafından aylık incelemeye tabi tutulacağına ilişkin hüküm⁴⁸, yeni kanunda yer almamaktadır. Bu çerçevede kurumun; harcamaları kısa dönemde inceleme görevi sona ermiştir. Aynı zamanda 4149 sayılı Kanunla Sayıştay’a, hem performans denetimi hem de kısmi denetim yapma yetkisi verilmiş olmasına karşın⁴⁹, yeni düzenlemede kısmi denetime ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla yeni düzenleme çerçevesinde kurumun kısmi denetim yetkisi sona ermiştir.

2) *Sorumlular ve Sorumluluk Halleri*: Performans denetiminin bir gereği olarak kamuda hesap verme sorumluluğu çerçevesinde sorumlular ve sorumluluk halleri⁵⁰, 5018 sayılı Kanun’daki esaslara uygun olarak düzenlenmiştir.

3) *Teşkilat Yapısı*: Teşkilat yapısına ve mensuplara ilişkin hükümler sadeleştirilmiş, görev tanımları ve sorumlulukları açıkça tespit edilmiştir. Bu çerçevede;

- Önceden Birinci Başkanlık yerine KTS’lerdeki uygulamalarla uyumlu olarak Sayıştay Başkanlığı makamı teşkil ettirilmiş, Savcı ve yardımcıları yerine Başsavcılar ve Savcılar ikame edilmiş ve Başsavcılık makamı kurulmuştur. Başkanlık ve Başsavcılık organlarına ilave olarak; Yargı ve Karar Organları arasına Rapor

⁴⁶ Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Mad. 29/1-6, Mad. 31/2, Mad. 34/1, Mad. 39.

⁴⁷ Sayıştay Kanunu (Mülga), (1967), *T.C. Resmi Gazete*, 12538, 27 Şubat 1967, Mad. 38.

⁴⁸ Sayıştay Kanunu (Mülga), (1967), Mad. 31.

⁴⁹ Sayıştay Kanunu (Mülga), (1967), Ek Mad. 9.

⁵⁰ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 7.

Değerlendirme Kurulu, Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu ilave edilmiş; eski yasada Memurlar Seçim ve Disiplin Kurulu adıyla yer alan organ Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu'na dönüştürülmüştür. Uzman denetçi, Başdenetçi, Denetçi ve Denetçi Yardımcılarından oluşan meslek mensupları; Sayıştay Denetçileri altında konsolide edilmiştir⁵¹. Eski düzenlemede meslek mensupları arasında yer alan raportörlük, yeni kanunda meslek mensupları arasından çıkarılarak; Başkan tarafından denetçilerden birinin raportör olarak atanacağı hüküm altına alınmıştır⁵².

- Sayıştay Başkanı ve üyelerin atamaya esas teşkil eden niteliklerine yönelik değişiklik yapılmış ve bu nitelikler kesin çizgilerle tespit edilmiştir. Özellikle Sayıştay Başkanı'nın atanması ve görevde kalmasına ilişkin hususlar OTS örneklerine büyük ölçüde yaklaştırılmıştır. Bu çerçevede eski düzenlemede 7 yıllık bir süre için Başkan olarak atanan kişinin bu göreve tekrar atanmasına yönelik bir sınırlama bulunmazken⁵³; yeni düzenlemeyle görev süresi 5 yıla düşürülürken; aynı kişinin bu göreve en fazla iki defa atanabileceği belirtilmiştir⁵⁴.

- Eski düzenlemede, Başkan'ın görevlerini yerine getirirken ona yardımcı bir Genel Sekreter'den bahsedilirken⁵⁵; bu görev tanımı yeni düzenlemeyle kaldırılarak, Başkan tarafından görevlendirilen ve biri denetim diğeri yönetim ile ilgili işlerden sorumlu iki Başkan Yardımcılığı görevi ihdas edilmiştir⁵⁶. Yapılan bu düzenleme Genel Sekreter'in görevlerinin iki ayrı kişiye delege edilmesinden başka bir şey değildir.

- Sayıştay'ın en üst karar mercii olan Genel Kurulun yapısında da değişiklik yapılmış; önceden Birinci Başkan, Daire Başkanları ve Üyelerden oluşan kurulun⁵⁷, artık Başkan, Başkan Yardımcıları, Daire Başkanları ve Üyelerden oluşacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte Genel Kurul'un görevleri eski düzenlemede dağınık halde yer alırken; yeni düzenlemeyle tek bir başlık altında toplanmak suretiyle sadeleştirilmiştir⁵⁸.

⁵¹ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 10-11.

⁵² Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 24/4.

⁵³ Sayıştay Kanunu (Mülga), (1967), Mad. 5/3.

⁵⁴ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 13/4.

⁵⁵ Sayıştay Kanunu (Mülga), (1967), Mad. 23.

⁵⁶ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 22.

⁵⁷ Sayıştay Kanunu (Mülga), (1967), Mad. 17/1.

⁵⁸ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 25.

- Dairelerce verilen kararların son hüküm mercii olan Temyiz Kurulu'nun tarafsızlığının sağlanması ve vermiş olduğu kararlar üzerine şaibe doğmaması için; üyeliği sona eren üyelerin dört yıl geçmeden bu kurulda seçilemeyeceği hüküm altına alınmıştır⁵⁹. Oysa eski düzenlemede üyeliği sona eren üyelerin herhangi bir süre kısıtlaması olmadan yeniden seçilebileceği belirtilmekteydi⁶⁰.

- Eski uygulamada denetçiler yürüttüğü denetimlerde yapılan işlemlerin düzenliliğini ve performansını denetlerken; denetim esnasında kamuyu zarara uğratacağını düşündükleri kanun, tüzük, yönetmelik ve benzeri mevzuat hükümlerini de tespit ederek bunları gerekçesiyle birlikte ve yazılı olarak Başkanlığa bildirmektedir. Başkanlık da söz konusu bildirimini Genel Kurula havale eder, Kurul da gerekli gördüklerini TBMM'ye bildirirdi⁶¹. Yeni kanun çerçevesinde, ne denetçilerin böyle bir görevi ne de Genel Kurulun bu tip bir yetkisi bulunmamaktadır.

4) *Raporlama*: Kamuda etkin denetimin sağlanabilmesi ve performans denetimi sonuçlarının takip edilebilmesi için genel çerçevesi ve sınırları çizilmiş bir raporlama sistemine ihtiyaç duyulmaktadır. Zira söz konusu raporlar; bir yandan yasamanın yürütmenin faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olarak denetim görevini etkin şekilde yerine getirmesini sağlarken, bir yandan da yurttaşların gerek yasamanın gerekse yürütmenin işlem ve eylemleri hakkında haberdar olmasını sağlamaktadır. Sayıştay'ın temel görevlerinden biri raporlama olduğuna göre; söz konusu görevin de belirli esaslar çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir. Bu itibarla yeni düzenleme; gerek düzenlilik ve performans denetimlerine gerekse özel denetimlere ilişkin sonuçların TBMM'ye ve yurttaşlara bildirilmesine ilişkin çok geniş çerçeveli bir raporlama sistemi öngörmüştür. Nitekim önceden Genel Uygunluk Bildirimi ve Genel Denetim Raporları ile sınırlı olan raporlama sistemi; yeni yasayla Dış Denetim Değerlendirme Raporu, Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu, Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu, Genel Uygunluk Bildirimi ve Diğer Raporlar olarak sayılabilecek bir sistemden oluşmaktadır⁶².

5) *Hesap Yargılaması*: Sayıştay'ın temel görevlerinden biri de hesapların yargılanmasıdır. Bu çerçevede yeni düzenlemeyle denetime kıyasla Sayıştay'ın

⁵⁹ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 26/1.

⁶⁰ Sayıştay Kanunu (Mülga), (1967), Mad. 16/2.

⁶¹ Sayıştay Kanunu (Mülga), (1967), Mad. 25/2.

⁶² Sayıştay Kanunu, (2010), İkinci Bölüm.

yargılama görevine ağırlık verilmiş ve yargılama süreçleri kısaltılmıştır. Zira eski düzenlemede; denetçi tarafından incelemesi tamamlanan hesaplara ilişkin rapor (Hesap Raporu) Birinci Başkanlığa sunulduktan sonra Başkanlık bu raporu yargılanmak üzere ilgili daireye aktarır; Daire Başkanı ise bu raporu önce savcıya görüşünü belirtmesi için gönderir, Savcı görüşünün ardından rapor tüm daire üyelerine verilir. Üyeler bir uzman görüşüne ihtiyaç duyması halinde rapor uzman denetçiye gider; rapor Uzman Denetçi tarafından görüşü ile birlikte tekrar savcıya gönderilir; Savcı da raporu Uzman Denetçi görüşü ve kendi görüşü ile birlikte hesabın yargılanması için Daireye gönderirdi⁶³. Bu karmaşık ve uzun süreç gerek kararların gecikmesine gerekse Dairelerin iş yükünün artmasına neden olduğundan, söz konusu süreç kısaltılmıştır. Yeni düzenlemeye göre; Denetçi tarafından hazırlanan Yargılamaya Esas Rapor'un Başkanlığa ekleriyle birlikte sunulmasının ardından Başkanlık hesap yargılamasının yapılması için raporu ilgili Daire'ye gönderir; Daire de raporu görüşünü belirtmesi için Başsavcıya gönderir; Başsavcı da kendi görüşüyle birlikte raporu Daireye geri gönderir. Bahse konu rapor tüm üyelere verilmeyip sadece bir üyeye verilir; üye Yargılamaya Esas Rapor üzerine incelemesini yapar ve yazılı görüşüyle birlikte Daire Başkanlığına sunar ve bu aşamada hesap yargılamasına başlanır⁶⁴. Görüldüğü üzere süreç eski uygulamada 9 aşamadan oluşurken; yeni düzenlemeyle 6'ya indirilmiştir. Söz konusu bu durumu aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

832 Sayılı Kanuna Göre Hesap Yargılama Süreci	
Denetçi → 1. Başkanlık → Daire → Savcı → Üyeler → Uzman Den. → Savcı → Üyeler → Daire	
6085 Sayılı Kanuna Göre Hesap Yargılama Süreci	
Denetçi → Başkanlık → Daire → Başsavcı → Üye → Daire	

Şekil 4.1. Eski ve Yeni Sayıştay Kanununda Hesap Yargılama Süreci

6) *Sayıştay'ın Denetimi*: Eski düzenlemede Sayıştay'ın denetlenmesine ilişkin bir hüküm bulunmazken, yeni düzenlemeyle Sayıştay hesaplarının her yıl TBMM adına TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen denetim elemanlarından oluşan bir

⁶³ Sayıştay Kanunu (Mülga), (1967), Mad. 50-56.

⁶⁴ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 48-49.

komisyon tarafından denetleneceği hüküm altına alınmıştır⁶⁵. Söz konusu düzenleme diğer pek çok KTS'ye ait teşkilat yasalarındaki hükümlere uygun olup, kurumun dış denetimine ise yer verilmemiştir.

7) *Sayıştay Bütçesi*: Gerek INTOSAI tarafından yayınlanan standartlarda ve deklarasyonlarda gerekse diğer pek çok ülke uygulamalarında Sayıştay'ın mali bağımsızlığına büyük önem verilmiştir. Bu çerçevede yeni düzenlemeye, Sayıştay üzerinde yürütmenin etkisini ortadan kaldırmak ve bağımsızlığını tesis etmek üzere önemli bir hüküm eklenmiştir. Buna göre, Genel Bütçeli bir idare olmasına karşın, mali bağımsızlığının bir gereği olarak Sayıştay'ın bütçesini doğrudan TBMM'ye sunacağı hüküm altına alınmıştır⁶⁶.

4.3.2. Mülga 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Çerçevesinde Türk Sayıştay

Türk kamu mali yönetimi sistemi 2006 yılına kadar; Fransa, Belçika ve İtalya devletlerinin mali mevzuatından esinlenerek hazırlanan 1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile düzenlenmiştir. Tarihi geçmişi 1911 yılına giden kanun; kamu gelirlerinin toplanmasına, kamu giderlerinin yapılmasına ve kamu mallarının yönetilmesine ilişkin esaslarla; bütçe ve kesin hesap kanunlarının hazırlanmasına ilişkin usulleri düzenlemekteydi⁶⁷. Mali yönetimin anayasası olarak da değerlendirilen 1050 sayılı Kanun, yeni kamu yönetimi anlayışının ihtiyaçlarını karşılayamadığı; değişiklikleri takip edemediği; değişik nitelikteki kamu idarelerinin mali işlemlerini göz ardı ettiği; bütçe kapsamının dar olduğu; yetki ve sorumluluk dengesinin kuramadığı yönünde eleştirilere konu olmuş ve günün gereklerine uygun yeni bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacın bir sonucu olarak 2006 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun tüm hükümleriyle yürürlüğe girmesiyle, 1050 sayılı Kanun'un uygulamasına son verilmiştir⁶⁸. Bu bilgiler ışığında Sayıştay'ın 5018 sayılı Kanun karşısındaki durumuna değinmeden önce, kıyaslama için 1050 sayılı Kanun kapsamında kurumun ne şekilde düzenlendiğine ve performans denetiminin ne şekilde anlaşıldığına değinmek faydalı olacaktır.

⁶⁵ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 79.

⁶⁶ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Mad. 18; Sayıştay Kanunu (2010), Mad. 62.

⁶⁷ Şerafettin Aksoy, *Kamu Bütçesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993, s. 33-35.

⁶⁸ H. Bayram Çolak, *Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Ankara 2008, s. 9-10-11.

Klasik mali yönetim anlayışına göre hazırlanan 1050 sayılı Kanun'da; Sayıştay'ın yetki ve sorumlulukları, kesin hesap kanunları ve sayman hesaplarının denetlenmesi ve yargılanması çerçevesinde değerlendirilmiştir. Kanun, performans denetimi açısından değerlendirildiğinde; 22. maddede yer alan ifadelerin performans denetimi unsurlarını taşıdığı; buna karşın Sayıştay'a performans denetimine ilişkin bir yetki vermediği görülmektedir. Zira söz konusu maddede görevliler, bütçe ödeneklerinin zamanında ve yerinde kullanılmasından; yapılan giderlerin gerçek ihtiyacın karşılığı olmasından; belli nitelikteki mal veya hizmetlerin en uygun bedelle alınıp amaca uygun nitelikte en fazla mal veya hizmet sağlanmasından sorumlu tutulmuştur⁶⁹. Görüldüğü üzere 1050 sayılı Kanun, bahse konu madde hükmüyle her ne kadar performans denetiminin unsurlarına yer vermiş olsa da performans denetimine yetki vermeyip, yalnızca VET kriterlerini birer sorumluluk unsuru olarak düzenlemiştir. Dolayısıyla bu madde hükümlerine göre, VET unsurları Sayıştay tarafından ancak yargı kararlarıyla tespit edilebilmiştir⁷⁰. Bu bilgiler ışığında 1050 sayılı Kanun; gerek Sayıştay'ın yetki ve sorumlulukları gerekse performans denetimi açısından yetersiz kalmıştır. Ancak kanuna eleştirel bir bakışla yaklaşmak yerine, getirmiş olduğu yenilik açısından bakıldığında; mali yönetim açısından son derece önemli bir yeniliğe kapı araladığı görülecektir. Zira kanunda VET kriterlerine yer verilmesi, gerek Sayıştay'ın gerekse kamu kurumlarının yeni bir anlayışa kavuşmasını sağlamıştır.

Kamu mali yönetimindeki genel kabulleri değiştiren 5018 sayılı Kanunla; bütçe türleri uluslararası standartlara uygun olarak yeniden tanımlanmış, kamu idareleri bütçe türlerine göre genel ve özel bütçeli idareler haline getirilmiştir. Bununla birlikte bütçenin birlik ilkesi gereğince; kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde yer alması sağlanarak, bütçe dışında gelir elde edilmesi ve gider yapılması önlenmiştir. Bütçe sürecinin daha etkin ve hızlı şekilde işlemesi için, bütçe hazırlık çalışmaları eski düzenlemeye kıyasla daha erken başlatılırken, kamu idarelerinin bütçelerine ilişkin daha detaylı hazırlık ve tahmin yapmaları için çok yıllık bütçe uygulamasına geçilmiştir. 5018 sayılı Kanunla; Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil işlemleri kaldırılmış, harcama öncesi kontrol yetkisi, yeni oluşturulan iç denetçilik müessesesi ile kamu idarelerine

⁶⁹ Muhasebe Umumiye Kanunu (Mülga), (1927), *T.C. Resmi Gazete*, 09 Haziran 1927, Mad. 22.

⁷⁰ Demirbaş, s. 191.

verilmiştir. Bu sayede Sayıştay, kamu idareleri karşısında harcama sonrası denetimleri gerçekleştiren bir dış denetim kurumu haline getirilmiştir⁷¹.

Sayıştay tarafından yürütülecek dış denetimin amacı 5018 sayılı Kanun'un 68. maddesinde; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ye raporlanması şeklinde belirlenmiştir⁷². Kanunda dış denetim yetkisinin ne anlama geldiğini değerlendirmeden önce, Kanunun getirdiği bu yeniliğe ilişkin muhtemel bir yanlış anlaşılmayı düzeltmek gerekir. Şöyle ki; her ne kadar 5018 sayılı Kanunla Sayıştay'a açıkça dış denetim yetkisi verilmiş olsa da yüksek denetimin yöneldiği nihai amaç zaten dış denetimdir. Diğer bir ifadeyle var oldukları günden beri Sayıştaylar, kimi zaman hükümdar kimi zamanda halkın temsilcisi olan yasama adına kamu kaynağını kullanan idarelerin dış denetimini yapagelmiştir. Nitekim kanunda Sayıştay'a açıkça dış denetim yetkisinin verilmiş olması, malumun ilamından başka bir şey değildir. Bu bakımdan kanunun yöneldiği amaç, kuruma yeni bir denetim tanımlamak değil, genel olarak mali yönetimde iç denetim ve dış denetim delegasyonunu yapmak suretiyle, Sayıştay denetiminde etkinliği artırmaktır. Bu çerçevede Sayıştay'a dış denetim yetkisinin verilmesi sayesinde, kurumun denetim kapsamı uluslararası uygulamalarla uyumlu olarak genişletilmiş ve genel idare kapsamındaki tüm kamu idarelerinin harcama sonrası dış denetimi yetkisi Sayıştay'a verilmiştir. Kurumun etki sahasını genişleten ve uluslararası denetim standartları dikkate alınarak yapılacak⁷³ bu denetimlerinse;

“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, ...”⁷⁴ suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiştir. İfadeyi

⁷¹ Erdoğan Dedeoğlu, *Gerekçeli-Açıklamalı ve İkincil Mevzuat İlaveli 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Adalet Yayınevi, (3. Baskı), Ankara 2009, s. 4-5.

⁷² Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Mad. 68/1.

⁷³ Dedeoğlu, s. 1198-1200; Çolak, s. 316.

⁷⁴ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Mad. 68/2.

daha açmak gerekirse; Sayıştay’ın dış denetim görevi 6085 sayılı Kanunla uyumlu olarak, mali tabloların güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin *malî denetim*; malî işlemlerinin hukuki düzenlemelere uygunluğuna ilişkin *uygunluk denetimi*; kaynakların VET kriterlerine uygun kullanılıp kullanılmadığını tespit etmeye, faaliyet sonuçlarının ölçülmesine ve değerlendirilmesine yönelik *performans denetimi* olarak belirlenmiştir. Aslında Sayıştay’ın düzenlilik ve performans denetimi görevlerinin ikrarı olan madde metni; mali yönetimde dış denetimin kapsamını ve niteliğini de zımnen tespit etmiştir. Bu çerçevede Sayıştay tarafından yürütülen her iki denetim türünün de bekçi köpeği yaklaşımı ile kurgulandığı; performans denetimininse bir ölçüm ve değerlendirme işlemi olduğu ortaya konmuştur. Madde metninin devamında; “*Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur*”⁷⁵ hükmüyle; kurumun tüm bilgilere erişim hakkı ve iç denetim raporlarını bilgi amaçlı olarak kullanması hususları güvence altına alınmıştır. Bu çerçevede kurumlar tarafından yapılan harcama öncesi iç denetime; harcama sonrası dış denetim için ön etüt çalışması niteliği kazandırılmıştır. Nitekim iç denetim; Sayıştay’ın denetim sürecini kısaltırken aynı zamanda denetime ayrılan kıt kaynakların etkin şekilde kullanılmasına da imkân vermektedir.

68. maddenin 4. fıkrasında geçen; “*Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar*”⁷⁶ hükmü; aslında 6085 sayılı Kanun’un 38. maddesinde geçen Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna işaret etmektedir. Bu itibarla Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik ve performans denetimleri neticesinde hazırlanan raporlar ilgili idarelere cevap için gönderilmektedir. Bu uygulama incelemeye konu olan ülke uygulamalarıyla benzerlik gösterirken, idarelerin kendi performanslarını görmelerine ve değerlendirmelere cevap vermelerine imkân sağlamaktadır.

⁷⁵ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Mad. 68/3.

⁷⁶ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Mad. 68/4.

Sayıştay Kanunu’nda geçen “*Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sonuç doğurmaz*”⁷⁷ hükmü, 5018 sayılı Kanun’un 68. maddesinin 5. fıkrasında; “*Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir*” demek suretiyle ikrar edilmiştir. Zira Sayıştay Kanunu’nun ilgili madde hükmüne ilişkin gerekçesinde, hukuki ve mali sorumluluk doğuran tek denetimin uygunluk denetimi olduğu belirtilmiş; bu çerçevede 5018 sayılı Kanun da Sayıştay tarafından yapılan hesap yargılamasının; kamu idarelerine ait hesapların ve işlemlerin uygunluğunun denetlenmesi ve yargılanmasından oluştuğunu belirtmektedir. Bu çerçevede mali denetimin ve performans denetiminin hesap yargılamasına konu edilemeyeceği zımnen belirtilmiştir.

Sayıştay, Anayasa’da da belirtildiği üzere, denetim yetkisini TBMM adına gerçekleştirmekte ve denetim sonuçlarını da TBMM’ye raporlamaktadır. Yüksek denetim kurumlarının genel özelliğini taşıyan Sayıştay, yürütmeye kıyasla yasama ile daha yakın ilişki içerisindedir. Her ne kadar Sayıştay yasamayla yakın ilişki içerisinde çalışan, ancak bağımsızlığı geniş biçimde teşkilat yasasıyla güvence altına alınmış bir kurum olsa da diğer kamu idareleri gibi kamu kaynağını kullanan Genel Bütçeli bir kamu idaresidir ve dolayısıyla denetime konudur. Kurumun denetimine yönelik düzenlenmiş olan Sayıştay Kanunu’nun 79. maddesiyle aynı olan 5018 sayılı Kanun’un 68. maddesi; diğer KTS’lerde olduğu gibi, Sayıştay’ın denetiminde yasamayı yetkili kılmıştır. Kuruma yönelik denetiminse; her yıl TBMM adına TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından yerine getirileceği⁷⁸ hüküm altına alınmıştır.

Gelişmekte olan ülkelerde kamu yatırım projelerine ayrılan kaynak; genellikle ulusal bütçenin çok büyük bir kısmını işgal ederken; bu büyük ve kontrolü güç alan özellikle denetimin etkin olmadığı ülkelerde yolsuzluk için uygun bir zemin hazırlamaktadır⁷⁹. Yatırım projelerine yönelik bu riskin Türk kamu mali yönetimi tarafından dikkate alındığı 5018 sayılı Kanun’un 25. maddesinde görülmektedir. Söz

⁷⁷ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 7/6.

⁷⁸ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Mad. 69.

⁷⁹ Do Binh Doung, “Kamu Kesimi Yatırım Projelerinde Yolsuzluk: Sayıştayların Önleyici Rolü”, (Çev. Ahmet Okur), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 53, (Nisan-Haziran, 2004), s. 139.

konusu düzenlemeye göre; kamu yatırım projelerinin gerçekleşme ve uygulama sonuçlarının, ilgili kamu idaresi tarafından izleyen yılın Mart ayı sonuna kadar bir rapor halinde Sayıştay Başkanlığına gönderilmesi gerekmektedir⁸⁰. Bu düzenlemeyle gerek devlet bütçesi gerekse ülke ekonomisi açısından önem taşıyan yatırım projelerinin, VET kriterleri ve düzenlilik çerçevesinde Sayıştay denetimine tabi tutulması, bir yandan Sayıştay denetiminin yatırım projelerine uzanmasını sağlarken; bir yandan da yıllara yaygın yatırımların etkinliğinin ölçülmesine de imkân verecektir.

4.4. YÖNETİM VE TEŞKİLAT YAPISI

Yönetim biçimi ve teşkilat yapısı bakımından tipik bir Latin Tipi Sayıştay olan Türk Sayıştay'ının organlarının ve meslek mensuplarının genel durumu, 6085 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle yeni yönetim anlayışına göre revize edilmiştir. Bu çerçevede Sayıştay; Başkanlık, Genel Kurul, 8 Daire, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu ve Başsavcılık organlarından oluşmaktadır. Sayıştay mensuplarıysa; meslek mensupları, başsavcı, savcılar ve yönetim mensuplarından oluşmaktadır. Kurumun fiilen denetimlerini yürütüp yargılama faaliyetlerine katılan meslek mensupları; Başkan, Daire Başkanları, üyeler ve denetçilerden oluşmaktadır⁸¹.

Başkanlık; Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşmaktadır⁸². Kurum, *Sayıştay Başkanı* olarak adlandırılan ve kurumun genel işleyişinden sorumlu bir üst yönetici tarafından yönetilip ve temsil edilmektedir. TBMM tarafından seçilen Sayıştay Başkanı, 5 yıllık bir süre için görev yaparken, Başkanlık görevini aynı kişi en fazla iki defa yürütebilmektedir. Başkan; Genel Kurul'un da başkanı olup gerek görmesi halinde Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulu'na da başkanlık ederken; Sayıştay faaliyetleriyle ilgili olarak yılda en az iki kere TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunu ve diğer ilgili komisyonları bilgilendirir ve Sayıştay raporlarına ilişkin TBMM görüşmelerinde katılır⁸³. Sayıştay Başkanı'nın bahse konu görevleri haricinde gerek yargılamalara gerekse denetimlere ilişkin tek başına bir yetkisi olmadığı için;

⁸⁰ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Mad. 25/4.

⁸¹ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 10 – 11.

⁸² Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 20.

⁸³ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 13 – 21.

OTS'lerdeki Genel Denetçi veya Komptrolör'lük müessesinden ayrılmaktadır. Görevlerini yerine getirirken Başkan; kendine denetim ve yönetim ile ilgili işleri yürütmesinde yardımcı olan iki *Başkan Yardımcısı* görevlendirmektedir. Daire Başkanı statüsünde olan Başkan Yardımcılarından biri denetim ve destek grup başkanlıklarını, diğeri yönetim birimlerini Başkan adına yönetmektedir⁸⁴. Daire Başkanları; üyeler arasından Genel Kurul tarafından, üyelerse Genel Kurul ve TBMM tarafından seçilmektedir. Denetçiler; hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakültelerinden birini bitirmiş olanlar arasından ÖSYM tarafından yapılan sınav sonucuna göre Sayıştay Başkanı tarafından atanmaktadır⁸⁵.

Sayıştay'ın kurul kimliğinin temsilcisi ve en üst karar organı olan *Genel Kurul*; Sayıştay Başkanı, Başkan Yardımcıları, Daire Başkanları ve üyelerden oluşmaktadır⁸⁶. Genel Kurul; dairelerin kararları arasındaki aykırılıkların giderilmesi için içtihadı birleştirme kararları alırken, aynı zamanda Kesin Hesap Kanun Tasarısı'na ilişkin Genel Uygunluk Bildirimini de görüşmektedir. 4 Daire Başkanı ve 16 üyenin katılımıyla kurulan *Temyiz Kurulu*; Daireler tarafından verilen yargı kararlarının son hüküm merciidir⁸⁷. Bu bakımdan Temyiz Kurulu, Daireler tarafından verilen kararları temyiz yoluyla incelerken, verdiği kararlar kesindir ve bu kararlara karşı herhangi bir yargı yerine başvurulamaz⁸⁸. Birer hesap mahkemesi olan *Daireler*; 1'er başkan ve 6'şar üyeden oluşmaktadır. Sayıştay'ın yargı organı olan Daireler hesap mahkemesi olarak, sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin düzenlenen Yargılamaya Esas Raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları yargılar ve denetim raporları hakkında görüş bildirir⁸⁹. Aynı zamanda Daireler; gerektiğinde genel uygunluk bildirimleri ve TBMM'ye sunulacak raporlar hakkında da görüş belirtmektedir⁹⁰. Rapor Değerlendirme Kurulu ve Temyiz Kuruluna seçilen daire başkanı ve üyelerin dışında kalan daire başkanı ve üyelerden kurulan *Daireler Kurulu* temelde; genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından hazırlanan mali yönetmelikler hakkında görüş bildirmektedir⁹¹. Denetimden sorumlu Başkan Yardımcısı, 2 daire başkanı ve 8 üyeden

⁸⁴ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 22.

⁸⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara Nisan 2012, s. 10.

⁸⁶ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 25.

⁸⁷ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 26.

⁸⁸ Gözübüyük, Tan, s. 238.

⁸⁹ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 27.

⁹⁰ Gözübüyük, Tan, s. 238.

⁹¹ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 23; Gözübüyük, Tan, s. 238.

oluşan *Rapor Değerlendirme Kurulu*; temelde kamu idarelerine yönelik yürütülen denetimler neticesinde hazırlanan Sayıştay raporları hakkında görüş bildirmektedir⁹². Sayıştay'ın kendi iç düzeniyle ilgili kurumlardan biri olan *Yüksek Disiplin Kurulu* 5 daire başkanı ve 8 üyeden oluşup; Başkan, daire başkanları ve üyeler hakkındaki disiplin soruşturmalarına bakarken; bunların dışında kalan meslek mensuplarının yükseltme işleri, disiplin soruşturmaları ve ceza kovuşturmaları *Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu* tarafından yürütülmektedir⁹³. Başkan, Başkan Yardımcısı ve Bölüm Başkanlarından oluşan *Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu*; Sayıştay'ın stratejik planını, faaliyet raporunu, yıllık performans programını, denetim planlarını ve programlarını hazırlamaktan ve bu plan ve programların uygulamasını takip etmekten sorumlu⁹⁴ idari bir kuruldur. Başsavcı ve savcılardan oluşan Başsavcılık⁹⁵; kurumun kovuşturma makamıdır. Sayıştay Başsavcısı ve savcıları, Sayıştay Başkanının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca yapılacak teklif üzerine ortak kararname ile atanmaktadır⁹⁶.

2011 yılı itibariyle kurumda Başkan ve başkan yardımcıları haricinde; 8 daire başkanı, 45 üye, 826 denetçi, 1 Başsavcı, 10 savcı ve 579 yönetim mensubu görev yapmaktadır⁹⁷. KTS'lerin genel karakteristiğini yansıtan Sayıştay; teşkilat ve personel yapısı bakımından büyük ölçüde yargılama ve düzenlilik denetimine yönelik yapılandırılmış olup; performans denetimi için gerekli olan multidisipliner personel yapısından mahrumdur. Ancak bu eksiklik; denetim ve incelemeler sırasında gerekli görülen bilirkişi ve uzman görevlendirmesiyle giderilmeye çalışılmaktadır. Özellikle Sayıştay'da uzman görevlendirilmesi ve buna yönelik mevzuat düzenlemelerinin yapılması 9. Beş Yıllık Kalkınma Planında yer alan “Uzman kamu personelinin bilgi birikimi ve tecrübelerinden azami seviyede faydalanılarak etkinlik ve verimliliğin artırılması amacıyla, farklı kurum ve kuruluşlarda görevlendirilmelerine imkân tanıyacak esnek çalışma modelleri benimsenecek, ilgili mevzuat düzenlemeleri gerçekleştirilecektir⁹⁸” ifadesi ile güç kazanmıştır. Bu çerçevede 6085 sayılı Kanun'da,

⁹² Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 28.

⁹³ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 29-30.

⁹⁴ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 31.

⁹⁵ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 33.

⁹⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, s. 10.

⁹⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, s. 10.

⁹⁸ Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), s. 96.

kurumun yürüttüğü görevlerde gerek duyulması halinde kurum dışından uzman ve bilirkişi görevlendirileceği ve bu görevlendirmelere ilişkin bir yönetmelik hazırlanacağı öngörülmüştür⁹⁹. Nitekim 2011 yılının sonunda yayınlanan “Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik” söz konusu görevlendirmelere yasal bir zemin oluşturmaktadır. Yönetmelik çerçevesinde; denetim mesleğinin gerektirdiği genel ve hukuki konulara ilişkin bilirkişi çalıştırılmayacağı; ancak özel uzmanlık veya teknik bilgi gerektiren hallerde bilirkişilik müessesesine başvurulabileceği belirtilmiştir¹⁰⁰. Uzman görevlendirmesi performans denetimi açısından önemlidir. Bu çerçevede denetimler esnasında incelenecek konuyla sınırlı olmak üzere özel bilgi, beceri veya deneyim isteyen hususlarda uzman çalıştırılabileceği belirtilmiş; bilirkişiliğe yönelik getirilen sınırlama uzmanlığa getirilmemiştir. Aynı zamanda uzman görevlendirmesi kamu kurumlarındaki uzmanlarla sınırlı tutulmamış, hizmet alımı şeklinde özel sektörden de uzman görevlendirilebileceği belirtilmiştir¹⁰¹.

4.5. SAYIŞTAY’IN DENETİM ALANI

Türk kamu mali yönetiminde, 5018 sayılı Kanun’un ve 6085 sayılı Kanun’un kabulüne kadar, Sayıştay’ın denetim alanı oldukça sınırlı tutulmuştur. Söz konusu düzenlemelerle beraber Sayıştay denetimleri; uluslararası denetim standartlarına ve diğer pek çok modern ülke uygulamasına yaklaştırılmış ve kurumun denetim alanına;

1) “Genel ve özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar, sosyal güvenlik kurumları, mahallî idareler, sermayesinde kamu payı doğrudan veya dolaylı % 50’den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıklar, diğer kamu idareleri;

2) Kamu payı % 50’den az olmamak kaydıyla yukarıda sayılmış olan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler;

3) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç ve hibe verme, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, Hazine garantileri ve alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususlar; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile yurt içi ve dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımı;

⁹⁹ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 6/5.

¹⁰⁰ Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik, (2011), *T.C. Resmi Gazete*, 28145, 17 Aralık 2011, Mad. 4.

¹⁰¹ Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik, Mad. 19.

- 4) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dâhil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetleri;
- 5) Yapılan antlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemleri;
- 6) Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Fonlar¹⁰²; dâhil edilmiştir.

Sayıştay 2010-2011 döneminde; düzenlilik denetimi çerçevesinde ve 2009 bütçe kesin hesabına yönelik 352 milyar TL'ye yakın bütçe giderini ve 1.258 hesabı denetlemiştir. Bu çerçevede kurum 2009 yılı itibariyle 420 milyar TL'lik bütçe giderinin % 84'ünü incelemiştir. 2011 yılı itibariyle kurumun denetim kapsamına 1.302 Genel ve Özel Bütçeli Kuruluş, Düzenleyici ve Denetleyici Kuruluş, Mahalli İdare ve Sosyal Güvenlik Kuruluşu girerken; bunlardan 299'u denetim programına alınmıştır. Sayılan bu kuruluşlar haricinde 98 kamu işletmesinin tamamı denetim programına alınırken, tamamının denetimi tamamlanmıştır. Sayılanlar dışında kalan 13 kamu idaresinden 6'sı denetim programına alınmıştır. Bu bilgiler ışığında 1.413 kamu idaresi Sayıştay'ın denetim kapsamına girerken, bunlardan 403'ü denetim programına alınmıştır¹⁰³. Düzenlilik denetimine verilen bu önemin aynı derecede performans denetimi için geçerli olduğunu söylemek zor görünmektedir. Zira Sayıştay performans denetimi yetkisini aldığı 1996 yılından günümüze kadar 15 performans denetimi çalışmasını tamamlamıştır¹⁰⁴. 2011 yılından önce başlatılmış olan 6 performans denetimi raporu sonuçlandırılmış olmasına karşın; bahse konu olan raporlar kalite kontrol aşamasında Genel Kurul tarafından TBMM'ye gönderilmemiştir¹⁰⁵.

1960'ların başında siyasi partilerin maruz kaldığı finansman sıkıntısı, devletleri siyasi partilere devlet bütçesinden yardımda bulunmaya sevk etmiş; bunun sonucunda siyasi partilerin gelir kaynakları arasına devlet yardımları da girmiştir. Günümüzde partilerin yıllık gelirlerinin büyük bir kısmı devlet yardımlarından oluşurken¹⁰⁶, söz konusu kamu kaynağının denetimi de gündeme gelmiştir. Bu çerçevede çeşitli ülke uygulamalarında görüldüğü üzere siyasi partilerin denetimi de Sayıştaylar tarafından

¹⁰² Sayıştay Kanunu (2010), Mad. 4.

¹⁰³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, s. 20-21-27-28.

¹⁰⁴ Performans Denetimi Raporları, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/PerformansRapor.asp>

¹⁰⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, s. 29.

¹⁰⁶ Nahit Yüksel, *Siyasetin Kamusal Finansmanı (Siyasi Partilere Devlet Yardımı)*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2007, s. 143-144.

gerçekleştirilmeye başlamıştır. Zira INTOSAI'nin yayınladığı denetim standartları ve deklarasyonlarda kamu kaynağının kullanıldığı her alanın Sayıştay'ın çalışma sahası olması gerektiği belirtilmiş ve pek çok modern ülke (bir kısım OTS hariç), siyasi partilerin denetimi yetkisini Sayıştay'a vermiştir. Türkiye'deyse siyasi partilerin denetimi; Anayasayla, Anayasa Mahkemesine verilmiş olup, Sayıştay söz konusu denetimlerde Anayasa Mahkemesine yardım etmekle görevlendirilmiştir¹⁰⁷. Bu çerçevede Sayıştay; siyasi partilerin mal edinimleri ile gelir ve giderlerinin kanuna uygunluğunun denetimi için Anayasa Mahkemesine yardım sağlarken, aynı zamanda siyasi partilerin kesin hesaplarını Anayasa Mahkemesi adına denetler ve düzenlediği raporları karara bağlanmak üzere Anayasa Mahkemesine gönderir¹⁰⁸. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile siyasi partilerin mali denetimini üstlenen Sayıştay; 2011 yılında toplam 36 siyasi partinin 2010 yılı kesin hesaplarının ilk incelemelerini tamamlamış ve bu denetimlere yönelik düzenlenen raporları Anayasa Mahkemesi Başkanlığına göndermiştir¹⁰⁹.

Yüksek denetimin ruhu gereği, Sayıştay denetiminin kamu kaynağının kullanıldığı tüm alanlara yaygın olması gerekir. Özellikle 2010 yılına kadar Türk Sayıştayının genel anlamda bir kapsam sorunu varken; yapılan yasal düzenlemeyle bu sorun giderilmeye çalışılmıştır. Ancak yine de bu kapsam sorununun aşıldığını söylemek mümkün görünmemektedir. Örneğin konuya dernekler ve vakıflar açısından bakıldığında, bu kuruluşların Sayıştay denetimi dışında kalabileceği görülecektir. Nitekim dernekler ait kayıt ve defterleri İç İşleri Bakanlığı veya mülki idari amir tarafından uygunluk denetimine tabi tutulmakta¹¹⁰, Vakıfların ve vakıflara ait işletmelerin denetimleriyle Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir¹¹¹. Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre dernek ve vakıflara ait işletmeler kurumlar vergisine tabi¹¹² olsalar da Vergi Usul Kanunu'na göre dernek ve vakıflara ait işletmeler Kurumlar Vergisinden muaf tutulabilmekte¹¹³; bu muafiyetler de vergi harcaması olarak kabul edildiği için kamu kaynağında azalışa sebep olmaktadır. Aynı

¹⁰⁷ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), Mad. 69/4.

¹⁰⁸ Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, (2011), *T.C. Resmi Gazete*, 27894, 3 Nisan 2011, Mad. 55.

¹⁰⁹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, s. 30.

¹¹⁰ Dernekler Kanunu, (2004), *T.C. Resmi Gazete*, 25649, 23 Kasım 2004, Mad. 19/2.

¹¹¹ Vakıflar Kanunu, (2008), *T.C. Resmi Gazete*, 26800, 27 Şubat 2008, Mad. 33.

¹¹² Kurumlar Vergisi Kanunu, (2006), *T.C. Resmi Gazete*, 26205, 21 Haziran 2006, Mad. 1.

¹¹³ Vergi Usul Kanunu, (1961), *T.C. Resmi Gazete*, 10703-10705, 10 Ocak 1961, Mad. 173/3(b).

zamanda dernek ve vakıflar, gerek devletten gerekse devletin iştiraki olan kuruluşlardan yardım ve destek de alabilmektedir. Bu çerçevede uluslararası yüksek denetim standartlarının uyarınca kamu kaynağını doğrudan veya dolaylı olarak kullanan dernek ve vakıflarla bunlara ait işletmelerin Sayıştay denetimi kapsamında yer alması gerekir.

4.6. SAYIŞTAY'IN GÖREVLERİ

Bir yüksek denetim kuruluşu olarak Sayıştay'ın temel görevi, yasama adına kamu idarelerine ait hesap ve işlemleri denetlemektir. Ancak Türk Sayıştay'ı da bir KTS olduğundan, denetim faaliyetine ilave olarak hesap yargılaması görevini de yerine getirmektedir. Sayıştay'a denetim ve yargılama görevlerine ilave olarak görüş bildirme ve danışmanlık görevleri de yüklenmiştir. Bu çerçeve kurumun temel görevlerini yeni Sayıştay Kanunu çerçevesinde değerlendirmek mümkündür.

4.6.1. Denetim ve Raporlama Görevi (Düzenlilik ve Performans Denetimi)

Anayasal olarak Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleriyle sosyal güvenlik kurumlarının tüm gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemekle görevli olup¹¹⁴, bu görev bütçe hakkının bir gereğidir¹¹⁵. Sayıştay'ın TBMM adına gerçekleştirdiği bu görevin iki yönü vardır. Bunlardan ilki yıllık olarak kamu gelir, gider ve malvarlığının denetlenmesi, ikincisi Anayasa'nın 164. maddesi kapsamında hükümetin yıllık faaliyetlerinin aklanmasına imkân veren Kesin Hesap Kanun Tasarılarına yönelik Genel Uygunluk Bildirimi'nin hazırlanmasıdır.

Sayıştay tarafından kamu gelir, gider ve malvarlığına yönelik yıllık denetimlerin amacı; kamu idarelerinin faaliyetleri hakkında TBMM'ye ve kamuoyuna bilgi vermek, kamu mali sisteminin hukuka uygun yönetilmesini ve kamu kaynaklarının korunmasını sağlamak, kamu idarelerinin performansını değerlendirmek ve kamuda hesap verme sorumluluğunu ve saydamlığı hâkim kılmaktır. Bu bakımdan Sayıştay denetimlerle; kamu kaynağı üzerindeki tasarruf yetkisinin, VET kriterlerine ve hukuka uygunluğunu değerlendirmektedir. Denetimlerde Sayıştay'ın yetkisi sınırsız olmayıp; Sayıştay'ın hükümet politikalarının ve uygulamalarının yerindeliğini değerlendirme ve aldığı kararlarla da kamu idarelerinin takdir yetkisini sınırlandırma/ortadan kaldırma yetkisi

¹¹⁴ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (1982), Mad. 160/1.

¹¹⁵ Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt I, s. 315.

yoktur. Aynı şekilde Sayıştay da denetim sürecinde yasama ve yürütmeden tamamen bağımsızdır¹¹⁶.

4.6.1.1. Düzenlilik Denetimi

Sayıştay düzenlilik denetimiyle; kamu kurumlarının hesap ve işlemleri ile yılsonu mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirirken, kamu kurumlarının hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını tespit etmekte, kamu mali yönetimini ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmektedir¹¹⁷. Planlama, programlama, uygulama, raporlama ve bu raporları TBMM ve ilgili kamu idarelerine gönderme ve izleme aşamalarından oluşan düzenlilik denetimi sürecinde¹¹⁸; mali ve uygunluk denetimi birlikte yürütülebildiği gibi belli konulara yönelik olarak uygunluk denetimleri ayrı olarak da yapılabilir¹¹⁹. Sayıştay'ın geleneksel denetim işlevi olan uygunluk denetimi, denetim tekniği bakımından yerinde veya evrak üzerinde yapılabilir¹²⁰. Uygunluk denetimleri sonucunda düzenlenen raporlar (düzenlilik denetimleri sonucunda hazırlanan raporlarla aynı olup) TBMM'ye yönelik denetim raporundan ve kamu zararlarına ilişkin Sayıştay Başkanlığına yönelik Yargılamaya Esas Rapor'dan oluşmaktadır¹²¹.

4.6.1.2. Performans Denetimi

Türkiye'de Sayıştay'a performans denetimi yapma yetkisi resmen 1996 yılında verilmiş olsa da bu modern denetim türüne yönelik tartışmalar 1970'lere, yani performans denetiminin tüm dünyada yeni bir denetim anlayışı olarak kabul edildiği döneme kadar uzanmaktadır. Nitekim ilk olarak 1971 yılında İdari Reform ve Danışma Kurulu tarafından hazırlanan raporda, Sayıştay'ın etkinlik denetimi yapabilecek şekilde geliştirilmesi bir zorunluluk olarak görülmüş, 1979 yılında 1050 sayılı Kanun'da performans denetimine ilişkin temel kavramlara yer verilmiştir. Performans denetimi açısından önem arz eden bir diğer gelişme ise 1982 Anayasası'nın hazırlanması aşamasında yaşanmıştır. Nitekim Sayıştay Başkanlığı'nın Anayasa madde metnine yönelik önerisinde, kuruma açıkça performans denetimi yapma yetkisi veren hükümlere

¹¹⁶ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 34-35.

¹¹⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetimi Rehberi*, Ankara 2011, s. 5.

¹¹⁸ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 37.

¹¹⁹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetimi Rehberi*, s. 11.

¹²⁰ Köse, *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, s. 237.

¹²¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetimi Rehberi*, s. 9-10-11.

yer verilmiş, Anayasa Komisyonu Sayıştay Başkanlığı'nın önerisini sadeleştirmek suretiyle madde metnine; *Sayıştay denetimini hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre yapar* hükmünü ilave etmiştir. Ancak Sayıştay'ın denetim alanını genişleten ve kuruma performans denetimi yapma yetkisini veren hükümler Danışma Meclisi tarafından metinden çıkarılmıştır¹²². Bu bakımdan 1996 yılına kadar kurum sadece düzenlilik denetimi ve hesap yargılaması ile sorumlu tutulmuş, aynı yıl 832 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikle kuruma performans denetimi yapma yetkisi verilmiştir. Ancak bu yetki gerek kurumun geleneksel işlevlerine ağırlık vermesi gerekse mevzuat yetersizliği nedenleriyle ancak sınırlı olarak kullanılmıştır. 2000'lerin başlarında kamu harcama reformu çerçevesinde; kamuda kaynakların verimli, etkin ve tutumlu şekilde kullanılmasına yönelik Sayıştay'ın hem teşkilat hem de mevzuat yapısında değişiklik yapılması gündeme gelmiş ve 2010 yılında çıkarılan yeni Sayıştay Kanunu ile performans denetimi yeniden tanımlanmıştır. Yeni düzenlemeyle, Sayıştay'ın denetimlerde düzenlilik yanında gözettiği bir diğer amaç, kamu idarelerinin performansını ölçmek olarak belirlenmiştir. Günümüzde Sayıştay bu denetimlerle, idarelerce belirlenen hedefleri ve faaliyet sonuçlarını ölçüp, ölçüm sonuçlarını değerlendirmektedir¹²³. Performans denetimi süreci de planlama, programlama, uygulama, sonuç ve tavsiyelerin raporlanması, raporların TBMM'ye ve ilgili kamu idarelerine gönderilmesi, raporların izlenmesi aşamalarından oluşmaktadır¹²⁴.

Kurumun 1998 yılında başlattığı iki pilot çalışma ve devamında gelen diğer 13 performans denetimi çalışması değerlendirildiğinde; bu denetimlerde yalnızca kamu faaliyetlerindeki etkinliğin gözetildiği, buna karşın gerek verimlilik ve tutumluluk ilkelerinin ihmal edildiği; performans denetimi türlerinden etkinlik denetiminin tercih edildiği görülmektedir. Etkinlik denetiminin tercih edilmesi bizce yapısal nedenlerden kaynaklanmaktadır. Zira ileri düzey performans denetimleri olan program verimliliği ve performans yönetimi kapasite denetimleri kamu sektöründen geniş kapsamlı bir reformu gerekli kılmaktadır. Nitekim modern performans denetim mantığı; etkinlik denetimi yanında programların verimliliği ve performans yönetimi kapasite denetimini de gerektirir. Aynı zamanda uzun soluklu bir süreçler dizisi olan performans denetimi, izleme faaliyetleriyle tamamlandığı sürece bir anlam ifade etmektedir. Her ne kadar

¹²² Demirbaş, s. 176.

¹²³ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 34-36.

¹²⁴ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 37.

Türkiye’de performans denetimi sürecinde izleme faaliyetleri de bir süreç unsuru olarak tanımlanmış olsa da hazırlanan hiçbir performans denetim raporunun izleme raporları yayınlanmamıştır. Kanaatimizce yeni yasayla da bu eksiklik giderilemeyecektir. Zira yeni düzenleme; performans denetiminin ve uluslararası denetim standartlarının şekli unsurlarını sağlamasına karşın genel ilkelerini ve esaslarını ihmal etmiş ve kurumun geleneksel Kurul Tipi özelliğini ve yargısal fonksiyonlarını pekiştirmiştir.

4.6.1.3. Raporlama Görevi: Genel Uygunluk Bildirimi

Merkezi yönetim bütçesinin uygulama sonuçları doğrudan TBMM tarafından denetlenirken; bu denetimin esasını da Kesin Hesap Kanun Tasarıları oluşturmaktadır. TBMM adına denetim yapan Sayıştay bu süreçte bir takım hazırlık çalışmaları yapmak suretiyle, TBMM’nin yürüteceği denetimlere yardımcı olmaktadır¹²⁵. Bu itibarla Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Kesin Hesap Kanun Tasarısı, mali yılın bitiminden itibaren en geç Haziran¹²⁶ ayının sonuna kadar TBMM Başkanlığı’na sunulurken bir örneği de Sayıştay’a gönderilmektedir¹²⁷. Tasarının TBMM’den geçerek kanunlaşması için Sayıştay tarafından kesin hesaba genel uygunluk verilmelidir¹²⁸. Nitekim Sayıştay gerek Anayasa’nın 164. gerekse 5018 sayılı Kanun’un 42. maddesinden aldığı yetkiyle kesin hesaplar üzerine uygunluk bildirimini hazırlar. Bu çerçevede Sayıştay denetçileri; Kesin Hesap Kanun Tasarısı’nda yer alan merkezi yönetim bütçe uygulama sonuçlarını, kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırır. Yapılan karşılaştırmada; bunların uygunluk derecesiyle birlikte, kamu idare hesaplarını oluşturan mali rapor ve tablolar ile Kesin Hesap Kanunu Tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu da değerlendirilir. TBMM’ye sunulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenen Genel Uygunluk Bildirimi Taslağı, denetim grup başkanlıkları tarafından Sayıştay Başkanlığına sunulurken; Taslak, Genel Kurul’da görüşülerek bildirime son şekli verilir¹²⁹ ve Kesin Hesap Kanun Tasarısının

¹²⁵ Aksoy, *Kamu Bütçesi*, s. 387.

¹²⁶ Anayasa’da kesin hesap kanun tasarılarının “*kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay sonra ...*” sunulacağı belirtilmiş olup, 5018 sayılı Kanun anayasanın verdiği sınır içerisinde bu süreyi bir ay geriye çekmek suretiyle TBMM’ye tasarılar üzerinde çalışması için ek bir ay süre kazandırmıştır.

¹²⁷ Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Mad. 42.

¹²⁸ Aksoy, *Kamu Bütçesi*, s. 387.

¹²⁹ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 41.

Sayıştay’a verilmesinden itibaren 75 gün içerisinde, Genel Uygunluk Bildirimi TBMM’ye sunulur¹³⁰.

4.6.1.4. Diğer Raporlar

6085 ve 5018 sayılı Kanunlarla; Sayıştay’ın raporlama görevine yeni bir boyut kazandırılmış ve raporlamaya ilişkin esaslar sistematik ve standart hale getirilmiştir. Nitekim yeni düzenleme Sayıştay’a, genel uygunluk bildirimi yanında hem denetimlere hem de kamu kurumlarının faaliyetlerine ve mali istatistiklere ilişkin bir takım raporları hazırlama ve bunları TBMM’ye sunma görevlerini vermiştir. Yeni uygulama çerçevesinde kuruma; performans ve düzenlilik denetimi raporlarının konsolide edildiği *Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*’nu; kamu idareleri tarafından hazırlanan idari ve genel faaliyet raporlarına yönelik *Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu*’nu; Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan mali istatistikleri doğruluk, güvenilirlik ve standartlara uygunluk yönünden değerlendiren *Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu*’nu hazırlayıp gerek ilgili idarelere gerekse TBMM’ye sunma görevi verilmiştir¹³¹. Bu raporlama sistemi; Sayıştay aracılığıyla yasama denetiminin güçlendirilmesi ve Sayıştay’ın da uluslararası standartlara uygun biçimde çalışması amaçlarını taşımaktadır. Kamu idareleri ile etkileşim yaklaşımını benimseyen yeni raporlama sistemi; uluslararası denetim standartlarının öngördüğü, denetime konu idarelerin cevap hakkını da sağlama özelliğine sahiptir. Ancak şu hususu önemle belirtmek gerekir ki Sayıştay’ın dış denetim faaliyetleri neticesinde hazırladığı performans ve düzenlilik denetimi raporlarının konsolide edilmesi, genel olarak KTS’lerin karakteristik özelliğini yansıtmaktadır. Oysa OTS’lerde performans denetimi raporları, Sayıştayların yıllık denetim raporlarından bağımsız olarak yasamaya raporlanmakta ve bu suretle yasamaya her an mali yönetimin performansı hakkında bilgi sahibi olma imkânı sağlanmaktadır.

4.6.2. Hesapları Hükme Bağlama (Yargılama) Görevi

Kamu giderlerinin yapılmasından, gelirlerin toplanmasından ve kamu mallarının yönetiminden sorumlu olan kişilerin, hesap ve işlemlerinde ortaya çıkan yasaya aykırı

¹³⁰ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (1982), Mad. 164; Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Mad. 43.

¹³¹ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 38-39-40.

durumların Sayıştay tarafından yargılanmasına, *bütçenin yargı denetimi* denir¹³². Günümüzde Sayıştay bu yetkisini, Anayasa'nın 160. maddesinde yer alan "*Sayıştay, ... sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak... işlerini yapmakla görevlidir*" hükmünden ve 6085 sayılı Kanun'dan almaktadır. Kesin hükme bağlama görevi; yargısal nitelikte bir görev olup, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idarelerinin, sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin tüm gelir ve gider sorumlularının hesap ve işlemlerini kapsar¹³³.

Sayıştay'da hesap yargılaması, Sayıştay denetçileri tarafından kamu idarelerinin hesap ve işlemlerine yönelik yapılan uygunluk denetimleri esnasında, kamu zararına yol açan bir hususun tespit edilmesi halinde başlatılır. Denetimler esnasında denetçiler kamu zararını tespit ettiklerinde, sorumluların savunmalarını alarak Yargılamaya Esas Raporu'nu düzenler ve raporu ek belgeleriyle birlikte Sayıştay Başkanlığı'na sunar. Başkanlık ilgili rapor ve belgeler eline ulaştıktan sonra, bunları 15 gün içerisinde, hesap yargılamasının yapılması için, Dairelerden birine havale eder. Daire, rapora ilişkin Sayıştay Başsavcısının yazılı görüşünü aldıktan sonra, raporu Başsavcı görüşü ile birlikte, Daire üyelerinden birine rapora ilişkin incelemesini yapması ve yazılı görüşünü belirtmesi için havale eder. İlgili üye, Yargılamaya Esas Rapor üzerine incelemesini yaptıktan sonra, raporu yazılı görüşüyle birlikte hesap yargılamasının yapılması için Daire Başkanlığına sunar¹³⁴. Dairenin yapmış olduğu hesap yargılaması iki sonuç doğurmaktadır. Bunlar ilki yargılamaya konu olan hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğu yani beraat diğeryse kamu zararının sorumlulardan tazmin edilmesidir¹³⁵. Sayıştay'ın tazmin kararına karşı ilgililer; temyiz, yargılamanın iadesi ve kararın düzeltilmesi yollarından birini kullanabilir. Bu çerçevede Sayıştay Daireleri tarafından verilen ilamlar; kanuna aykırılık, yetkiyi aşma, hesap yargılaması usullerine riayet etmeme gibi nedenlerle, ilamın tebliğinden itibaren 60 gün içerisinde Temyiz Kurulu'na temyiz edilebilir ve kurulun vermiş olduğu kararlar kesindir. Temyiz başvuru neticesinde Temyiz Kurulu; temyiz olunan hükmü olduğu gibi veya düzelterek tasdik eder, bozar ya da kaldırır. Kararın bozulması halinde, yargılamaya konu olan evrak yeniden karar bağlanmak üzere kararı veren daireye havale edilir. Eğer daire ilk verdiği

¹³² Aksoy, *Kamu Bütçesi*, s. 386.

¹³³ Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt 1, s. 314.

¹³⁴ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 48-49.

¹³⁵ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 50.

kararda ısrar eder, bu ısrar üzerine kararı tekrar temyiz olunur ve Temyiz Kurulu da tekrar bozma kararı verir ise ilgili dairenin bu karara uyması gerekir¹³⁶. Sayıştay kararlarına karşı bir diğer kanun yoluysa *yargılamanın iadesidir*. Yargılamanın iadesi temyizden farklı olarak ilgililerce talep edilebileceği gibi Sayıştay daireleri tarafından da yapılabilir. Yargılamanın iadesi talebinin; hesapta maddi hata, hükme etki eden belgede sahtecilik, bilirkişi veya uzmanın gerçeğe aykırı rapor düzenlemesi gibi nedenlerle ve ilamın tebliğinden itibaren 5 yıl içerisinde yapılması gerekir. Temyizden farklı olarak yargılamanın iadesi talebinde bulunulmuş olması, söz konusu ilamın uygulamasını engellemez. Yargılamanın iadesiyle talebi, hükmü veren daire tarafından incelenir ve inceleme neticesinde talebin kabulüne veya reddine karar verir. Talebin kabul edilmesi halinde, hesap yargılaması tekrar yapılır¹³⁷. Sayıştay kararlarına karşın son kanun yoluysa *karar düzeltmesidir*. Karar düzeltmesi bir defaya mahsus olmak üzere, temyiz sebeplerinden en az birinin mevcut olması, bir kararda aynı konu hakkında birbirinden farklı hükümler bulunması gibi nedenlerle, ilamın tebliğinden itibaren 15 gün içerisinde yapılır. Karar düzeltmesi talebinde bulunulmuş olması kesin hükmün yerine getirilmesini engellemez¹³⁸.

Bütçenin yargısal denetimi olarak da adlandırılan yukarıdaki süreç, Sayıştay'ın ilk kurulduğu günden bugüne çok küçük değişikliklerle devam etmiştir. Türk Sayıştay'ının mahkeme tipi özelliğini ortaya koyan yargılama yetkisi, günümüzde çalışmalarının büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Nitekim 2011 yılı itibarıyla 8 Daire toplamda 2.123 adet rapor yargılarken, Temyiz Kurulu 1.458 dosyayı temyizen incelemiş ve 2.744 adet temyize yönelik karar vermiş¹³⁹, ancak aynı dönemde hiç performans denetimi raporu hazırlanmamıştır.

4.6.3. Görüş Bildirme ve Danışmanlık Görevi

Sayıştay aynı zamanda yasamanın danışmanı veya teknik müşaviri olarak görev yapmaktadır¹⁴⁰. Bu görev başka bir organın istemi üzerine gerçekleşen bir bilgi verme işlemidir. Bu bakımdan Sayıştay, mali nitelikteki konulara ilişkin yönetmelikler veya

¹³⁶ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 55.

¹³⁷ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 56.

¹³⁸ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 57.

¹³⁹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, s. 30-32.

¹⁴⁰ Cruz, s. 18.

yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler¹⁴¹ hakkında "istişari mütalaa" göndermek zorundadır. Ayrıca Maliye Bakanlığı gibi çeşitli idari birimlerin yasal düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin tereddüde düştüğü konuları aydınlatmak üzere görüş bildirmesi de, Sayıştay'ın görevleri arasında yer alır¹⁴².

4.6.4. Denetim Kalitesini Artırmaya Yönelik Çabalar

6085 sayılı Kanun bir yasal düzenleme olmaktan ziyade Sayıştay denetimlerinde etkinliği artırma amacıyla başlatılmış sürecin görünen son ayağıdır. Bu sürecin tetikleyici unsuruysa “Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Program’daki; *Dış denetimin alanının uluslararası standartlara uygun bir şekilde geliştirilmesi* şartıdır. Bu çerçevede Sayıştay’ın üstlendiği dış denetim rolünü geliştirmeye yönelik girişimler; uluslararası standartlar ve AB ile uyumlu hale getirmek ve kamu mali kontrol sisteminin verimliliğini ve etkinliğini güvence altına almak amacıyla 2005 yılında, Sayıştay’ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Projesi ile başlatılmıştır¹⁴³. Proje çerçevesinde yeni kurulacak performans ve düzenlilik denetimi sistemine yönelik pilot çalışmalar ve mensupların yeni sisteme adapte olmaları için eğitim çalışmaları yapılmıştır.

Projeye ilişkin gerek pilot çalışmaların gerekse eğitimlerin ardından; 2010 yılında yeni kanunun yürürlüğe girmesiyle, gerek yeni görev tanımları gerekse yeni denetim alanı çerçevesinde kurumun yeniden yapılandırılması gerekmiştir. Bu çerçevede öncelikli olarak eskiden; saymanlık esasına göre oluşturulmuş denetim alanı kütüğü güncellenmiştir. Denetimlerde yalnızca rapor üretme ve saymanlık odaklı anlayış terkedilerek; 6085 sayılı Kanunun verdiği yeni görev anlayışı çerçevesinde, hem sektörel hem de kurumsal bazlı denetime geçiş süreci başlatılmıştır. Bu itibarla her birine ayrı denetim alanı tanımlanan denetim grupları ve denetim destek grupları oluşturularak denetçiler bu gruplarda görevlendirilmiştir. Yeni düzenleme, kurumun denetim alanında olduğu kadar kurum görevlerinin standart haline getirilmesine de kapı aralamıştır. Bu çerçevede gerek düzenlilik gerekse performans denetimine yönelik uluslararası uygulamalarla uyumlu rehberlerin hazırlanması aşamasına geçilmiştir.

¹⁴¹ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 27/3-4.

¹⁴² Köse, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, s. 46.

¹⁴³ Necip Polat, “Sayıştayın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 60, (Ocak-Mart, 2006), s. 35.

Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu olarak; Düzenlilik Denetimi, Bilişim Sistemleri Denetimi, Performans Denetimi Mali İstatistikleri Değerlendirme, VET Denetimi Rehberlerinin hazırlık çalışmaları başlatılmış ve bunlardan Düzenlilik Denetim Rehberi tamamlanarak uygulanmaya başlamıştır¹⁴⁴.

Sayıştay kurul tipi özelliğinin bir gereği olarak görevlerini yerine getirirken mevzuata ilişkin düzenlemelere de ihtiyaç duyarken, Sayıştay Kanunu da çeşitli konulara ilişkin ikincil mevzuatın hazırlanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu itibarla 2011 yılı kurumun mevzuat açısından yeniden yapılandırılma dönemi olmuş ve bu yönde çeşitli yönetmelikler yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yeni dönemde kurum, bilişim teknolojilerine önem veren bir anlayışı da hareket geçirmiştir. Bu çerçevede denetim kalitesini artırma hedefiyle, denetim verileri üzerinde bilgisayar aracılığıyla analizi sağlayacak olan “Bilgisayar Destekli Denetim Yazılımı Projesi”, yeni mali mevzuatın öngördüğü denetim uygulamalarının yönetimi ve takibini kolaylaştırmak ve etkinliğini artırmak amacıyla “Denetim Yönetimi Yazılımı Projesi” başlatılmıştır¹⁴⁵.

4.7. PERFORMANS DENETİMİ ÇERÇEVESİNDE SAYIŞTAYIN DEĞERLENDİRMESİ

4.7.1. Yasal Yapı Bakımından Performans Denetimi

6085 sayılı Kanun, Sayıştay’ın çalışma esaslarına ilişkin dünya uygulamalarına yakın pek çok yenilik getirmiş olsa da bu yenilikler kurumun performans denetimi görevinden ziyade, yargılama ve yargılamaya mesnet teşkil eden uygunluk denetimi görev ve yetkisini güçlendirmiştir. Her ne kadar yasada, kamu idarelerinin VET kriterlerine uygun çalışmasını sağlamak Sayıştay’ın temel görevlerinden biri olarak belirlense de performans denetimine ilişkin bazı hükümler tartışmaya açıktır. Öncelikli olarak 7. maddeye bakmak doğru olacaktır. Bu maddede; Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin mali-hukuki sorumluluk doğurmayacağı belirtilmiştir¹⁴⁶. Maddenin gerekçesindeyse, hukuki ve mali sonuç doğuracak denetim türünün uygunluk denetimi olduğu belirtilmiştir. Gerekçeden yola çıkarak, Sayıştay’ın yaptığı performans denetiminin mali ve hukuki sonuç doğurmayacağı sonucuna ulaşılabilir. Bu hüküm; görüş ve tavsiyelerle sonuçlandırılan ve izleme denetimleriyle

¹⁴⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, s. 17.

¹⁴⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, s. 18-19.

¹⁴⁶ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 7.

desteklenen bir süreç olan performans denetiminin ruhuna yani mevcut durumun tespiti esasına uymakla beraber bu hükmün performans denetimlerine ilişkin izlemelerin gücünü ve etkinliğini azaltması muhtemeldir. Nitekim incelemeye konu olan ülkelerin teşkilat yasalarında, Sayıştay bu şekilde bağlayan bir hükme de rastlanmamaktadır.

Performans denetimine ilişkin bir diğer hükmün yer aldığı 36. maddenin 3. fıkrasına bakıldığında; kurumun idari sistemde değişikliği gerekli kılmayan ve mevcut durumu sürdürmeyi yeterli gören etkinlik denetimine yönlendirildiği görülmektedir. Zira maddede yer alan; “*Performans denetimi, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir*”¹⁴⁷ hükmü, bizce yalnızca harcama sonrası etkinlik denetimine ve kısmen de performans yönetimi kapasite denetimine işaret etmektedir. Özellikle OTS’lerde tercih edilen ve idari sisteme ilişkin radikal değişiklikleri gerekli kılan program verimliliği denetimiye yasada ihmal edilmiştir.

Performans denetimi açısından yeni düzenlemedeki bir diğer eksiklik ise performans denetimlerine ilişkin raporların, içerisinde düzenlilik denetimi raporlarının da yer aldığı Dış Denetim Genel Değerlendirme adında bir konsolide raporla TBMM’ye sunulacak olmasıdır¹⁴⁸. Bu hükme istinaden her iki denetimin birlikte yürütüleceği sonucuna varılabilir. Buna karşın gerek düzenlilik denetiminin gerekse performans denetiminin hizmet ettiği amaç birbirinden farklı olduğundan, birbirinden ayrı zamanlarda yapılarak yasamaya ayrı raporlarla sunulması doğru olacaktır. Performans denetimi konusunda iyi uygulama örneklerinden olan OTS’lerde her iki denetim birbirinden ayrı zamanlarda yapıp ayrı raporlarla yasamaya sunulmaktadır. Oysa söz konusu düzenlemede KTS’lerdeki raporlama esaslarının dikkate alındığı görülmektedir.

Anayasal manada, kurumun performans denetimi yapmasına engel bir durum söz konusu değildir. Ancak diğer ülke örneklerine kıyasla, Türk Anayasası’nda kurumun detaylı şekilde yer alması, kimi zaman yasayla düzenlenebilecek bazı görevlerinin anayasa değişikliğine gidilmeden revize edilemeyeceği gerçeğini ortaya koymaktadır. Nitekim günümüzde Sayıştay’ın yargısal görevi, denetim görevinin neredeyse önüne geçmiş; kurum adeta bir yargı yeri gibi çalışmaya başlamıştır. Oysaki yüksek denetim kurumlarının varlık nedenlerinin temelinde, hesap yargılaması değil denetim görevi

¹⁴⁷ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 36/3.

¹⁴⁸ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 38.

yatmaktadır. Anayasa, kurumun denetim görevini tanımakla beraber hesapları hükme bağlama görevini de gerekli görmüştür. Sonuç olarak Türk Sayıştayı emsal olan diğer Kurul Tipi Sayıştaylarda dahi görülmeyen anayasal sınırlara mahkûm edilmiştir.

4.7.2. Yönetim ve Teşkilat Yapısı Bakımından Performans Denetimi

Yeni Kanunla, kurumun hem teşkilat hem de yönetim yapısı birtakım şekli değişikliklere uğramıştır. Yargılama görevinin dikkate alınması suretiyle kurulan yeni yapıda, performans denetimine ilişkin multidisipliner ve yetkin personel yapısının öngörülmediği anlaşılmaktadır. Her ne kadar gerek 6085 sayılı Kanun'da gerekse Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik'te, teknik uzmanlık gerektiren konulara ilişkin uzman ve bilirkişi görüşünden istifade edilebileceği belirtilse de kurum içerisinde teknik konular hakkında uzmanlığı olan kişilerin bulunmaması bir eksiklik olarak değerlendirilebilir. Muhakkak ki her konu hakkında teknik uzmanlık sahibi olan kişilerin kurumda istihdam edilmesi gerek bütçe gerekse devlet personel rejimi bakımından her zaman mümkün olmamaktadır. Hatta pek çok OTS'de, kurumda istihdam edilmiş personel haricinde hem özel hem de kamu sektöründen uzman görüşüne başvurulduğu görülmektedir. Ancak kurum kültürünü benimsemiş bir teknik uzmanla dışarıdan görevlendirilmiş uzmanın, denetim konusuna yaklaşımı birbirinden farklı olacaktır.

Türkiye'de Sayıştay, merkezi idarenin başkent teşkilatında bir yardımcı kurum olarak yer alırken¹⁴⁹, bir taşra teşkilatı bulunmamaktadır. Her ne kadar 6085 sayılı Kanun'da; Sayıştay Başkanı'nın teklifi ve Genel Kurul'un kararıyla gerek görülen illerde denetim grup başkanlıkları kurulabileceği¹⁵⁰ öngörülse de bunlar yerel mahiyette birer Sayıştay değildir. Hatırlanacağı üzere, özellikle KTS'lerin bulunduğu ülkelerde âdem-i merkezileşme çalışmalarının bir sonucu olarak, merkezi Sayıştay'a ek olarak yerel Sayıştaylar da kurulmuştur. Aynı zamanda federal devletlerde de bu tip Federe Sayıştayların olduğu görülmektedir. Gerek üniter gerekse federal devletlerde birbirine benzer şekillerde kurulmuş Bölgesel/Yerel/Federe Sayıştaylar; hem yerel konulara ilişkin yüksek denetim çalışmalarını yürütmek suretiyle merkezi Sayıştay'ın iş yükünü azaltmakta, hem de performans denetimlerinin yürütülmesi konusunda merkezi Sayıştay'a yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda bu Sayıştaylar da kimi ülke

¹⁴⁹ Gözler, *İdare Hukuku*, Cilt 1, s. 241-289.

¹⁵⁰ Sayıştay Kanunu, (2010), Mad. 32/6.

uygulamalarında merkezi Sayıştay'ın denetimine konu olmakta; yasamaya, yerel meclislere ve Sayıştay'a düzenli aralıklarla rapor vermektedir. Eğer Türk Sayıştay'ının yerel mahiyetteki denetimleri, onun koordinatörlüğü ve denetimi altında yapılandırılmış yerel Sayıştaylar tarafından yürütülecek olursa; gerek düzenlilik gerekse performans denetimlerinde daha az kaynakla daha etkin sonuçların alınması mümkün olabilecektir.

4.7.3. Sayıştay'ın Denetimi Bakımından Performans Denetimi

Sayıştay'ın denetimi yetkisinin doğrudan TBMM'ye ait olduğu görülmektedir. Sayıştay da kamu kaynağını kullanan bir kamu kurumu olduğuna göre, bu kurumun da hem düzenlilik hem de performans açısından etkin bir dış denetime tabi tutulması gerekmektedir. Dünyadaki iyi uygulama örneklerine bakıldığında, yasama denetimi yanında Sayıştay'ın hem dış denetim hem de iç denetim çerçevesinde kurum performansını gözeten uygulamaların olduğu görülmektedir. Söz konusu örneklerde Sayıştay'ın dış denetimi; hem yasama tarafından hem de özel sektör bağımsız dış denetim kurumları ve/veya uluslararası yüksek denetim komisyonları tarafından yapılmaktadır. Yasama denetimi büyük ölçüde Sayıştayların düzenliliğini denetlerken; dış denetim kurumları ve uluslararası komisyonlar, kurumun toplam kalite yönetimi çerçevesinde uygulamalarını yani performansını denetlemektedir. Özellikle OTS'lerde Sayıştay; yasama bünyesindeki Kamu Hesapları Komitesi veya benzeri görevleri yürüten bir yasama komitesi tarafından düzenlilik denetimine; performans denetimine yönelik işleyişi ve performans denetimi konusundaki etkinliği ve başarısı bağımsız dış denetime tabi tutulmaktadır. Türk Sayıştayının iç denetimine bakıldığında kuruma bağlı iç kontrol birimi haricinde, kurum bünyesinde bağımsız bir yapının öngörülmediği görülmektedir. Kurum içerisinde, kurumdan bağımsız ve kurumun iç işleyişine ilişkin doğrudan yasamaya rapor sunmakla görevli bir yapının oluşturulması, hem yasamanın Sayıştay üzerindeki denetiminde etkinliği artırabilecek hem de kurumun otokontrolünü sağlayabilecektir. Bu bakımdan ABD'deki Baş Müfettişlik veya Avustralya'daki Bağımsız Denetçilik birimlerine benzer bir ofisin kurulması Sayıştay'ın iç işleyişinde etkinliği artırmada faydalı olabilecektir.

4.7.4. Yasama ve Yürütmeye İlişkileri Bakımından Performans Denetimi

Sayıştay kurulduğu ilk günden beri doğrudan yasamaya karşı sorumlu ve onun adına denetim yapmakla görevli bir kurum kimliğine sahip olmuştur. Özellikle

yasamayla olan ilişkilerini, Kesin Hesap Kanun Tasarılarına yönelik genel uygunluk bildirimleriyle ve diğer Sayıştay raporlarıyla sağlamıştır. Tipik bir KTS olan Türk Sayıştay, gerek personel gerekse teşkilat olarak tamamen TBMM'den bağımsız ve ayrı bir kurumdur. Yürütmeyle olan ilişkileriye büyük ölçüde yürütülen denetimler ve hesap yargılamasından ibarettir. Yürütmenin Sayıştay'ın işleyişine ve denetimlerine müdahale etmesi mümkün olmadığı gibi, Sayıştay'ın da yürütmenin politikalarının yerindeliğini denetlemesi ve onun takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak kararlar alması mümkün değildir. Bu itibarla yürütmeyle Sayıştay arasındaki ilişkiler kesin çizgilerle tespit edilmiştir. Nitekim 6085 sayılı Kanun'la, kurumun gerek yasama gerekse yürütme karşısındaki bağımsızlığı açıkça güvence altına alınmıştır. Her ne kadar Kanun'un 45. maddesinde; kurumun TBMM'den gelecek denetim taleplerine öncelik vereceği ve bu özel taleplerle kamu kaynağını kullanan her tür kurum ve kuruluş üzerinde denetim yapabileceği belirtilmiş olsa da bu hüküm kurumun bağımsızlığına hanel getirmemektedir. Nitekim incelemeye konu olan ülkelerin tamamına yakınında, bu hükme yakın uygulamaların olduğu görülmektedir.

Kurumun yasamayla olan ilişkilerine yönelik son bir şey ilave etmek yerinde olacaktır. Üçüncü bölümde de belirtildiği üzere OTS'ler ve bazı Germen Tipi Sayıştaylar ile yasama arasındaki ilişkiler, yasama bünyesindeki Kamu Hesapları Komitesi veya benzeri ihtisas komiteleri kanalıyla kurulmaktadır. Her ne kadar Türkiye'de bütçe sürecine ilişkin Plan ve Bütçe Komisyonu bulunsa da söz konusu komisyon OTS'lerdeki Komitelerden farklıdır. Nitekim OTS'ler; hazırladıkları raporları doğrudan bu Komite kanalıyla yasamaya sunarken, rapora ilişkin görüşmelerini bu Komitelerle yürütürler. Bu sayede Sayıştay'ın yasama ile ilişkileri bu komiteler kanalıyla sağlanmakta, yasama ve Sayıştay arasındaki etkileşim kesin çizgilerle tespit edilmektedir. Bu çerçevede Türkiye'de özellikle performans denetimlerinin yasama üyeleri tarafından anlaşılmasını sağlamak için Kamu Hesapları Komitesine benzer bir ihtisas komisyonunun kurulması, kurum ve yasama ilişkileri açısından faydalı olacaktır.

4.7.5. Görevleri Bakımından Performans Denetimi

Sayıştay kurulduğundan beri temel iki işlevi yerine getirmekle görevlendirilmiştir. Bunlardan ilki yüksek denetim, ikincisi hesapların yargılanmasıdır. Bu görevlerinin tamamlayıcısı olarak, raporlama ve mali konulara ilişkin hem yasamaya hem de yürütmeye danışmanlık görevlerini de üstlenmiştir. 6085 sayılı Kanun, kurumun bahse

konu görevlerini uluslararası standartlara uygun olarak yeniden tanımlasa da özellikle düzenlilik denetimi ve yargılama görevini güçlendirmiştir. Bu bakımdan günümüzde Sayıştay, mevzuata aykırı işlemleri ortaya çıkaran uygunluk denetimi konusunda etkili bir kurum olmasına karşın, kamudaki VET kriterlerine ilişkin aykırılıkları değerlendirme konusunda yetersiz kalmaktadır. Bu bakımdan çağdaş mali yönetimde Sayıştayların sadece harcamaları maddi doğruluk ve hukuka uygunluk yönünden denetlemesi günün ihtiyaçlarını karşılamamaktadır. Kanaatimizce yeni yasal düzenlemede, kurumun performans denetimi görevine gereken önem verilmemiştir. Zira hem yargılama hem de denetim görevinin kurum tarafından yerine getirilmesi yapısal olarak performans denetiminin yapılmasını güçleştirmektedir. Nitekim denetçiler bir taraftan hem kamu harcamalarının VET kriterlerine uygunluğunu ölçmekte hem hukuka uygunluğunu hem de maddi doğruluğunu denetlemektedir. Bu denetimler neticesinde hem denetim raporu hem de hukuka uygun olmayan faaliyetlere ilişkin yargılamaya esas rapor hazırlamaktadır. Dolayısıyla denetçiler, denetim ve soruşturma yükünü birlikte taşımak zorunda kalmaktadır. Bu mesai yoğunluğu Daireler için de geçerli olup, bir taraftan Daireler denetim raporlarını değerlendirirken diğer taraftan hesap yargılaması yapmaktadır. Eğer 2011 yılı içerisinde yapılan denetim ve yargılama faaliyetleri birlikte değerlendirilecek olursa; performans denetiminin arzulanan şekilde ne zaman, ne şekilde ve kim tarafından yapılacağı konuları, soru işareti olarak kalmaktadır. Bu bağlamda yeni yasa mevcut idari yapıyı uluslararası standartlara uydurmak haricinde radikal bir değişim getirmezken; denetim görevi karşısında kurumun yargılama görevini pekiştirmiştir.

Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri, elde edilen sonuçların değerlendirilebilmesi ve denetim kalitesinin artırılabilmesi için yasama ve yürütmeyle birlikte toplumu oluşturan çeşitli kesimlerin ilgisini ve katılımını gerekli kılmaktadır. Bu amaçla pek çok ülke performans denetimlerinden hem beklenen şekilde sonuç alabilmek hem de toplumsal katılımı sağlamak için, özel ve kamu sektöründen tavsiyeler almakta, bu yönde özel sektörün ve kamu sektörünün katılımıyla organizasyonlar kurmaktadır. Aynı zamanda kimi ülkeler performans denetimlerini bir kalite yönetimi meselesi olarak değerlendirirken, özel sektör yaklaşımıyla düzenli olarak müşteri memnuniyeti anketleri düzenlemektedir. Buna karşın Türkiye’de Sayıştay’ın düzenlilik denetimi ve yargılamaya ilişkin genel esaslar yasal

düzenlemelerle desteklense de performans denetiminin bir talep meselesi olduğu unutulmuştur. Diğer bir ifadeyle performans denetimi toplumun çeşitli kesimlerinin katılımı ve desteği olmadan klasik denetim mantığı ile kurgulanmış; kamu ve özel sektörün katılımı ihmal edilmiştir. Aynı zamanda Türkiye’de performans denetimi konusunda açık bir usul eksikliği vardır. Yani performans denetiminin hangi kriterler, esaslar ve ölçüler içerisinde yürütüleceği belirsizdir.

4.7.6. Denetim Alanı (Kapsamı) Bakımından Performans Denetimi

Yüksek denetim, kamuya ait olan kaynakların kısmen veya tamamen kullanıldığı tüm alanlarda yürütülmelidir. Zira yasamanın halk adına egemenlik hakkını kullanırken, kamu kurumu olsun veya olmasın kamu kaynağını kullanan tüm kurumların ve yöneticilerin her türlü faaliyetlerini denetleyebilme yetkisine sahip olması gerekir. Bu bakımdan yasama adına yapılan yüksek denetimin kapsamının geniş tutulması gereği kendini göstermektedir. Çünkü yüksek denetime tabi olan her alan, aynı zamanda yasama egemenliğinin sağlandığı alanı ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, yüksek denetimin uzanamadığı alanlar, gerek yasamanın gerekse halkın egemen olamadığı alanlar anlamına gelmektedir. Bu itibarla 6085 sayılı Kanun’un kabulüyle Sayıştay’ın denetim alanı uluslararası standartlara yaklaştırılmış ve neredeyse kamu kaynağının kullanıldığı her alan Sayıştay’ın denetim kapsamına dâhil olmuştur. Bu itibarla performans denetiminin önündeki kapsam ve yetki sorunu da büyük ölçüde aşılmıştır.

4.7.7. Mali Yapı Bakımından Performans Denetimi

Başta INTOSAI olmak üzere pek çok uluslararası kuruluş tarafından yayınlanan standartlarda ve deklarasyonlarda; Sayıştay’ın denetim faaliyetini yerine getirirken mali bağımsızlığa sahip olması kurum bağımsızlığı için bir gerek şart olarak görülmüştür. Bu itibarla pek çok ülke; Sayıştay’ın mali bağımsızlığına büyük bir önem atfetmek suretiyle, devlet bütçelerinde hem bu kurumlara ayrı bir yer vermiş hem de yasamanın ve yürütmenin bir müdahalesi olmadan kendi bütçelerini hazırlamalarına imkân sağlamıştır. Sayıştayların bütçelerini kendilerinin belirlemesi; bağımsızlıklarının bir gereği olduğu kadar, yüksek maliyetli performans denetimlerinin yerine getirilmesi için de hayati öneme sahiptir. Bu çerçevede mali kaynakların yeterli olması da gerekmektedir. Günümüzde Sayıştayların en temel gelir kaynağı bütçe ödenekleri olsa da çeşitli ülke uygulamalarında Sayıştayların kendilerine ait gelir kaynaklarının olduğu

görülmektedir. Özellikle bazı OTS'lerin denetlediği kurum ve kişilerden, asgari ve azami hadleri yürütme tarafından belirlenen, bir denetim ücreti tahsil ettiği; kimi uygulamalardaysa uluslararası denetim ve yardım faaliyetleri neticesinde ülkelerden ve uluslararası kuruluşlardan denetim ve destek karşılığı bir bedel aldığı görülmektedir. Bu itibarla denetim; hem fiyatlandırılan bir hizmete dönüştürülmüş hem de ülkeler için bir ihraç ürünü haline gelmiştir. Konuya Türk Sayıştay'ı açısından bakıldığı zaman; 6085 sayılı Kanun ve 5018 sayılı Kanun ile Sayıştay'ın devlet bütçesi içerisindeki yeri ve mali bağımsızlığı, uluslararası uygulamalara yaklaştırılmıştır. Bu çerçevede Sayıştay kendi bütçesini hazırladıktan sonra bütçe teklifini Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarda olduğu gibi, Maliye Bakanlığıyla yani yürütmeyle görüşmeden doğrudan TBMM'ye sunmaktadır. Buna karşın 6085 sayılı Kanun'da; kurumun belirli esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluşların denetim faaliyetlerine katılabileceği belirtilmiş olsa da gerek bu yasada gerekse diğer mali mevzuatta kurum için özel gelir kaynakları öngörülmemiştir.

4.7.8. Raporlama Sistemi Bakımından Performans Denetimi

Denetimi sürecinin izlemeden önceki son aşaması olan raporlama; gerek yasama gerekse yürütme ile kurulan ilişkinin maddi dayanağıdır. Bu itibarla performans denetimi; sonuçlarını kesin çizgilerle ortaya koyan, görüş ve tavsiyelere yer veren etkin bir raporlama sistemine ihtiyaç duymaktadır. Bu raporlama sisteminin; düzenlilik denetiminde başvuru raporlardan farklı olarak, yürütmenin işleyişine katkıda bulunacak ve alınan kararları iyi uygulama örneklerine yaklaştıracak tavsiyeleri ihtiva edecek şekilde kurgulanması gerekir. 6085 sayılı Kanunla, uluslararası denetim standartlarına uygun bir raporlama sistemi öngörülmüş olsa da düzenlilik ve performans denetimlerinin aynı raporda gösterilecek olması uluslararası iyi uygulama örnekleri ile örtüşmemektedir. Nitekim performans ve düzenlilik denetimlerinin yöneldiği amaçların farklı olması nedeniyle, OTS'lerde bu iki denetim türü ayrı zamanlarda ve ayrı denetim ekipleri tarafından yerine getirilirken, her iki rapor da birbirinden ayrı olarak yasamaya sunulmakta ve görüşülmektedir. Fakat yeni yasa, diğer KTS uygulamalarıyla paralel olarak düzenlilik ve performans denetimlerinin Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu adlı bir raporda konsolide edilerek yasamaya ve ilgili kurumlara sunulacağını öngörmektedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İnsanoğlunun devletler kurup toplumlar hâlinde yaşadığı eski çağlardan günümüze kadar; devlet harcamalarının denetimi bir gereklilik olarak görülmüştür. Bu denetimler kimi zaman hükümdar adına kimi zaman da yurttaşlar tarafından seçilen yasama organı adına ve onların gözetimi altında yürütülmüştür. Ancak tüm devlet faaliyetlerinin bağımsız ve teşkilatlanmış bir kurum tarafından denetlenmesi ancak 19. yüzyılın sonlarında mümkün olmuştur. Bu anlamda, günümüzde yürüttükleri faaliyetler nedeniyle yüksek denetim kurumları olarak değerlendirilen ve üstlendikleri görevler bakımından Kurul Tipi ve Ofis Tipi olarak sınıflandırılan Sayıştaylar, yurttaşlardan toplanan kaynakların gözetiminde önemli kurumsal yapılar hâline gelmiştir. Sayıştaylar, özellikle 1970'lere kadar düzenlilik denetimleri aracılığıyla, kamu kaynaklarının yasal düzenlemelere uygun kullanılıp kullanılmadığını, yürütülen faaliyetlerin kayıt düzenine uygun olarak mali tablolara kaydedilip kaydedilmediğini denetlemiş ve ulaştıkları sonuçları milletin temsilcisi olan yasama organlarına raporlamıştır. 1970'lerden sonra pek çok gelişmiş ülkede özel sektör yönetim tekniklerinin kamu sektörüne kazandırılmasıyla, yasamanın ve yürütmenin kamu kaynakları üzerindeki tasarruf yetkisinin düzenliliği yanında VET kriterlerine uygunluğu da ölçülmeye başlanmış ve bu ölçümler bir süre sonra denetim faaliyetine dönüşmüştür. Bu çerçevede günümüzde 3-E, etkinlik, paranın karşılığı ve performans denetimi adlarıyla mali literatürde yer alan yeni denetim türünden, Sayıştaylar aracılığıyla, yurttaşlardan toplanan kaynakların etkin şekilde kullanılmasını teminen faydalanılmaya başlanmıştır. Hükümet politikalarının, faaliyetlerinin ve programlarının minimum maliyet ve maksimum fayda yaklaşımıyla sürdürülmesini ve bu çerçevede en az kaynakla en yüksek faydayı ve hedeflenen amaca en uygun şekilde ulaşılmasını sağlamak için kurgulanan bu yeni denetim anlayışı; suçlu arama yerine yapıcı yaklaşımlarla toplumsal refahı en üst seviyeye çıkarmak için kullanılmaktadır. Bu sayede dün yapılan bir harcamanın bugün nasıl bir etki yarattığını; bugün yapılacak bir harcamanın ise yarına nasıl tesir edeceğini tespit etmek suretiyle kamu kaynaklarının en etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde kullanılması sağlanmaya çalışılmaktadır.

Performans denetimi aslında performans yönetimi denen geniş kapsamlı bir süreçler dizisinin tamamlayıcı unsurlarından biridir. Diğer bir ifadeyle kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın sağlanması, kamu hizmet

sunumunda fayda-maliyet ilişkisinin kurulması, özel sektör yönetim mantığıyla toplam kalite yönetiminin tesis edilmesi şeklinde özetlenebilecek kamusal performans yönetimi; performans değerlendirmeleri ve denetimleriyle yeknesak olarak yürütülmektedir. Bu yeknesaklık en küçük bir harcama kaleminden en büyük kamu yatırım projelerine kadar uzanan kamu harcamalarında, VET kriterlerini tesis etme amacını taşımaktadır. 1980'lerin başlarında birkaç gelişmiş ülkede başlayarak neredeyse tüm dünyaya sirayet eden Yeni Kamu Yönetimi anlayışı, tamamen bu anlayış üzerine kurgulanmış ve bu süreçte yüksek denetim kuruluşları olan Sayıştaylara önemli bir yer verilmiştir. Örgütlenme biçimleri her ne olursa olsun, Sayıştayların kendilerini bu yeni anlayışa uyarlarlarken ulaştıkları sonuçlar ise birbirinden farklı olmuştur.

Günümüzde özellikle hukuk sistemi bakımından Common-Law hukuk sistemini benimsemiş Anglosakson geleneğe sahip ülkelerde, hem Common-Law hem de Romano-Germanik hukuk sistemini benimsemiş İskandinav ülkelerinde görülen ve tek görevi yasama adına denetim faaliyetlerini yürütmek olan Ofis Tipi Sayıştaylar; yeni kamu yönetimi anlayışına kendilerini uyarlamak suretiyle; çalışma alanlarına düzenlilik denetimi yanında performans denetimini de eklemekte geç kalmamıştır. Genel Denetçi veya Komptrolör denilen tek kişi veya eşit yetkilere sahip birkaç Genel Denetçi tarafından yönetilen bu yapılar, denetim anlayışlarını tamamen performans denetimi yaklaşımı üzerine kurgulamıştır.

Kurumsal olarak yasamaya bağlı olan ofis tipi Sayıştaylarda, Genel Denetçi ve Komptrolör doğrudan yasamanın memuru olarak görev yapmaktadır. Kurul tipi Sayıştayların aksine; incelemeye konu ülkeler arasında hiçbir ofis tipi Sayıştay, açıkça anayasal bir kurum kimliğine sahip değildir. Bu itibarla Sayıştaylar kimi uygulamalarda hiçbir şekilde anayasada yer almazken kimi uygulamalarda ise doğrudan teşkilat yasalarına atıf yapılmakla yetinilmiştir. Gerek mali kaynaklarını gerekse kendi personel rejimlerini tespit etme konusunda büyük ölçüde bağımsız olan bu monokratik yapılar; yüksek düzeyde mali kaynak gerektiren performans denetimleri için kendilerine çeşitli alternatif gelir kaynakları yaratırken, performans denetimi için hayati öneme sahip olan yetkin personelin kurumda istihdam edilmesine de büyük önem atfetmektedir.

Yürüttükleri denetimler düzenlilik ve performans denetimi olup, her iki denetim birbirinden ayrı zamanlarda ayrı denetim ekipleri tarafından yürütülmekte ve denetimler neticesinde elde edilen bulgular münferit raporlar hâlinde Kamu Hesapları veya Kamu

Denetimi Komiteleri kanalıyla yasamaya sunulmaktadır. Düzenlilik denetimi büyük ölçüde uygunluk denetimi şeklinde; performans denetimleri ise çok yönlü bir yaklaşımla etkinlik, program verimliliği, performans yönetimi kapasite ve performans bilgi denetimleri şeklinde yürütülmektedir. Müşteri memnuniyetini esas alan ve kamu sektörüne rehberlik etme amacıyla yürütülen performans denetimlerinde; üretilen denetim raporlarıyla gerek denetlenen kuruluşlara gerekse yasamaya iyi yönetim için tavsiyelerde bulunmaktadır. Bu tavsiyeler, zaman aralıkları 2 ile 5 yıl arasında değişen sürelerde izleme denetimlerine tabi tutulmakta; izlemeler sonucunda elde edilen bulgular da performans denetimi raporlarıyla aynı şekilde yasamaya raporlanmaktadır.

Ofis tipi Sayıştayların yürüttükleri gerek düzenlilik gerekse performans denetimlerinde, denetim alanları kamu kaynağının kullanıldığı her alan olarak belirlendiği için; merkezi hükümet kuruluşlarından devlet garantisinden faydalanan işletmelere kadar uzanan geniş bir alan bu kuruluşların denetim çalışmalarına konu olmaktadır. Güncel uygulamalar bu Sayıştaylar tarafından yakından takip edilirken; tüm denetim faaliyetlerini uluslararası denetim standartlarını ve uygulamalarını gözeterek hazırladıkları rehberler, kitapçıklar ve standartlar aracılığıyla yürütmektedirler.

Ofis tipi Sayıştaylar; bulundukları ülkenin kamu mali yönetimi sistemlerinde birer ayrıcalıklı kurum olarak değerlendirilmemiştir. Bu bakımdan kamu kaynağını kullanan diğer kamu kurumları gibi kendileri de denetime konu olmaktadır. Bu çerçevede bahse konu bu kurumlar; doğrudan Kamu Hesapları veya Kamu Denetimi Komitesi kanalıyla yasama denetimine tabi tutulurken; yürüttükleri denetimlerde etkinliği artırmak için kurdukları toplam kalite yönetimi sistemleri de kimi zaman yasama tarafından görevlendirilmiş bağımsız dış denetim firmalarının kimi zaman uluslararası yüksek denetim komisyonlarının kimi zaman da her ikisinin dış denetimine konu olmaktadır. Bu kurumlar çalışmalarını yalnızca kendi ülkeleriyle sınırlı tutmayıp, aynı zamanda uluslararası alanda gerek ülkelerin gerekse uluslararası kuruluşların denetim faaliyetlerine aktif olarak katılmaktadır.

Romano-Germanik hukuk sistemini benimsemiş ülkelerde görülen Kurul Tipi Sayıştaylar, büyük ölçüde düzenlilik denetimine ağırlık vermektedir. Kendi içinde hem yargılama hem denetim yetkisi olan Latin Tipi ve yalnızca denetim yetkisi olan German Tipi Sayıştaylar şeklinde ayrılan Kurul Tipi Sayıştayların ortak özelliği, hem kurumsal

hem de personel yapısı bakımından yasamadan bağımsız olmalarıdır. Her iki yapı da ofis tipi Sayıştayların aksine kurul halinde çalışmaktadır.

Kurul tipi Sayıştayların merkezi bütçeden ayrılan ödenekleri haricinde kendilerine ait gelir kaynakları bulunmamaktadır. Bu çerçevede kurul tipi Sayıştaylar mali bağımsızlıklarını; yasama ve yürütmenin müdahalesinden uzak olarak hazırladıkları kurum bütçeleri ile sağlamaktadırlar. Kısmen de olsa mali bağımsızlıkları olan bu kurumların personel bağımsızlığına sahip olmadıkları görülmekte; personel rejimlerini devlet personel rejimiyle uyumlu olarak kurmaktadır.

Özellikle Latin tipi Sayıştaylar; denetim türü olarak düzenlilik denetimini yoğun şekilde kullanırken; performans denetimlerini ofis tipi Sayıştaylardan farklı olarak düzenlilik denetimleriyle birlikte etkinlik denetimi şeklinde yürütmekte ve her iki denetimin sonuçlarını doğrudan ortak raporlarla yasamaya sunmaktadırlar.

Germen tipi Sayıştaylar; düzenlilik denetimi yanında performans denetimlerini etkin şekilde yerine getirmekte; buna karşın Latin tipi Sayıştaylar gibi düzenlilik ve performans denetimi sonuçlarını birlikte yasamaya sunmaktadırlar. Germen tipi Sayıştayların performans denetimi yaklaşımı; büyük ölçüde ofis tipi Sayıştaylara benzemekte ve bu denetimleri kamu yönetimine rehberlik etmek anlayışıyla etkinlik, program verimliliği ve performans yönetimi kapasite denetimleri şeklinde yerine getirmektedirler. Buna karşılık Latin tipi Sayıştaylar, performans denetimi konularını; riskli alanlardan, güncel olan ve kamuoyunun dikkatine mazhar olmuş konular arasından seçmekte ve bu denetimleri birer ölçüm yöntemi olarak kullanmaktadırlar. Bu bakımdan çalışma yöntemleri sorgulama ve yargılama esası üzerine kurulmuş Latin tipi Sayıştaylar, kamu kaynak kullanımında etkinliği sağlamak yerine hukuka uygunluğu hâkim kılma gayreti içerisindedirler.

Germen tipi Sayıştayların ofis tipi Sayıştaylara yakınlığının bir diğer göstergesiye; yetkin ve multidisipliner personel yapılarıdır. Bu çerçevede performans denetimi için kurumda teknik bilgi sahibi personel istihdam edilmekte ve bilirkişilik hizmetinden de faydalanılmaktadır. Latin tipi Sayıştayların personel yapısında düzenlilik denetimi gözetilmekte ve personel yapısı hukuk, iktisat, maliye ve kamu yönetimi gibi sosyal bilimler alanında eğitim görmüş personelden oluşmaktadır.

Kurul tipi Sayıştaylara uluslararası faaliyetleri çerçevesinde bakıldığında; Latin tipi Sayıştayların uluslararası faaliyetleri, işbirliği ve uluslararası kuruluşlara üyelikle

sınırlıyken; Germen tipi Sayıştayların ise uluslararası denetim çalışmalarına aktif olarak katıldığı görülmektedir.

Hollanda haricindeki diğer tüm kurul tipi Sayıştaylar yalnızca yasama denetimine tabi olup; toplam kalite yönetimi sistemlerini ofis tipi örgütlenmelerdeki gibi kurmadıkları için faaliyetleri bağımsız dış denetime tabi tutulmamaktadır.

Ofis tipi Sayıştayların aksine birer anayasal kuruluş olan kurul tipi Sayıştayların çalışma esasları; gerek anayasayla gerekse teşkilat yasalarıyla tespit edilmiş olup, çalışmalarında genel olarak standartlaştırılmış ve uluslararası uygulamalarla uyumlu bir sistemin kurulmadığı görülmektedir. Ancak son dönemlerde Germen tipi Sayıştayların çalışma esaslarını, mevcut yasal düzenlemelerle birlikte uluslararası standartlarla uyumlu rehberler, kitapçıklar ve kılavuzlar ile düzenleği görülmektedir.

Her iki yapının bulunduğu ülkeler yolsuzluk algılama endeksi, rüşvet ödeme düzeyi, hükümetin etkinliği, kamu harcamalarında israf, yolsuzluğun kontrolü, denetim ve raporlama standartlarının gücü çerçevesinde iyi yönetişime ilişkin çeşitli veriler ışığında kıyaslandığında; performans denetimi konusunda gelişmiş ofis tipi Sayıştayların bulunduğu ülkelerde endeks değerlerinin yüksek buna karşılık özellikle Latin tipi Sayıştayların bulunduğu ülkelerde endeks değerlerinin düşük çıktığı görülmektedir. Buna karşılık çeşitli uygulamalarla ofis tipi Sayıştaylara benzeyen Germen tipi Sayıştayların bulunduğu ülkelerde, endeks değerlerinin tıpkı ofis tipi örgütlenmelerde olduğu gibi yüksek yani olumlu olduğu görülmektedir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında; 1862 yılında Türk idari sistemi içerisinde yer alan Türk Sayıştay'ını değerlendirmek ve iyi uygulama örnekleri ışığında önerilerde bulunmak mümkündür. Latin tipi Sayıştayların genel özelliğini taşıyan Türk Sayıştay, performans denetimi ile ilk olarak 1996 yılında tanışmış; ancak gerek teknik nedenlerle gerekse mevzuat yetersizliği nedeniyle bu yetkisini etkin şekilde kullanamamıştır. Buna karşın AB'ye üyelik sürecinin tetiklediği bir süreçle 2000'li yılların başlarında Türk kamu mali sisteminde yaşanan dönüşüm; Türk Sayıştay'ının da yeniden tanımlanmasını gerekli kılmıştır. Bu çerçevede öncelikli olarak 1050 sayılı Kanun'un yerine yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde dış denetim görevini hem düzenlilik hem de performans denetimi çerçevesinde yürütmekle görevlendirilen Sayıştay'a ilişkin mevzuat sorunu, 2010 yılında kabul edilen 6085 sayılı Kanunla aşılmıştır. Uluslararası uygulamalar dikkate alınarak hazırlanan ve kurumun teşkilat yapısını şekli olarak

değiştiren bu düzenleme; aynı zamanda kurumun denetim alanını da uluslararası standartlara yaklaştırmıştır. Buna karşılık denetim görevi içerisinde yer alan performans denetimi, yeni düzenlemede ucu açık ifadelerle yer alırken, kurumun yargısal yetkileri daha belirgin ve keskin hâle getirilmiştir. Diğer bir ifadeyle kamuda VET kriterlerini, hesap verme sorumluluğunu ve saydamlığı sağlama amacıyla hazırlanan yeni yasa, kurumun hem düzenlilik denetimi hem de yargılama yetki ve görevini revize etmiştir. Tüm bu bilgiler ışığında kurumun performans denetimini etkin şekilde yerine getirebilmesi için şu hususlar önerilebilir.

1924 yılından beri Türkiye’de, Sayıştay’ın idari sistemdeki yeri bakımından bir tanımlanma sorunu yaşanmaktadır. Bu çerçevede Sayıştay’ın denetim görevinin belirsizliklerden arındırılması için, öncelikli olarak kurumun bir yargı yeri mi yoksa bir yüksek denetim kurumu mu olduğu sorusuna net bir cevap bulunması gerekmektedir. Hem bu sorunun giderilmesi hem de Sayıştay’ın performans denetimi görevinin uluslararası iyi uygulama örneklerine yaklaştırılması için Sayıştay’ın örgütleniş biçimi, önce Germen tipi Sayıştay’a, ardından doğrudan yasama tarafından seçilecek ve yasamanın bir memuru olarak görev yapacak bir Genel Denetçinin gözetiminde Ofis tipi Sayıştay’a dönüştürülebilir. Bu çerçevede kurumsal reformun radikal bir değişimden ziyade tedricen yerine getirilmesi uygun olacaktır. Bu süreçte özellikle iyi uygulama örneği olan ülkelerden geçici uzman personel istihdam edilerek, performans denetimi konusunda gerekli rehberlerin, kılavuzların ve kitapçıkların hazırlanması sağlanabilir.

Yeni anayasa tartışmalarının yaşandığı günümüzde kurumun anayasal kurum olma özelliği korunarak, kuruma ilişkin anayasa hükmü sade ve belirsizliklere imkân vermeyecek şekilde yeniden düzenlenebilir. Aynı zamanda anayasada yer alacak hüküm; Sayıştay’ın genel çalışma esasları bakımından teşkilat yasasına atıf yapacak şekilde revize edilebilir.

Kurumun mali yapısı düzenlilik ve performans denetimleri gözetilerek yeniden yapılandırılmalıdır. Bu çerçevede kurumun kendi bütçesini hazırlama ve doğrudan yasamaya sunma esası devam ettirilerek, alternatif gelir kaynakları yaratılabilir. Özellikle performans denetimi için denetim programına alınan kamu idarelerinin ilgili mali yıl bütçelerine denetim ücreti (harcı) adıyla yeni bir hesap açılarak, kurumun yürüteceği performans denetimleri buradan finanse edilebilir. Bu ücret skalası ekonomik koşullar gözetilmek suretiyle her yıl Bakanlar Kurulu tarafında belirlenebilir.

Kurumun personel yapısı performans denetimini yürütecek şekilde, multidisipliner bir yapıya kavuşturulmalıdır. Özellikle performans denetimi çalışmaları için denetim ekiplerine, kurum bünyesinde teknik personelden oluşan bir danışma ekibi de eşlik edebilir. Bu itibarla kurumsal bağımsızlığının bir gereği olarak, Sayıştay'ın kendi personel rejimini belirlemesine imkân sağlanması uygun olacaktır.

Sayıştay'ın daha etkin şekilde çalışabilmesi için, doğrudan Sayıştay'ın denetimine tabi ve Sayıştay'a hesap vermekle sorumlu yerel Sayıştayların kurulması sağlanabilir. Bu yolla yerel sorumluların hesap ve işlemleri, düzenli ve anlık olarak denetlenebilirken aynı zamanda Sayıştay'ın iş yükünde de belirgin bir azalış sağlanabilir.

Yeni yasayla kurulması öngörülen raporlama sistemi sürdürülerek; performans ve düzenlilik denetimlerinin ayrı zamanlarda ve ayrı raporlar halinde yasamaya sunulması doğru olacaktır. Bu çerçevede yasama bünyesinde Kamu Hesapları Komitesine benzer ve hem iktidarın hem de muhalefetin eşit katılımı ile bir ihtisas komisyonu kurularak, bu komisyonun Sayıştay'ın faaliyetlerinin denetiminde ve raporlarının görüşülmesinde birinci dereceden sorumlu olması sağlanabilir.

Performans denetimleri, planlamadan izlemeye kadar tümleşik bir süreç olduğundan performans denetimi sonuçlarının düzenli aralıklarla izlenmesi ve TBMM'ye bu izleme sonuçlarının münferit raporlarla sunulması, yasama denetiminin etkinliğini artıracaktır.

Bir kamu kurumu olarak TBMM'nin Sayıştay üzerindeki denetimi sürdürülmelidir. Bununla birlikte performans denetimlerinden etkin sonuç alınması için, kurum bünyesinde etkinliği test edilmiş bir kalite yönetimi sisteminin kurulması ve bu sistemin belirli aralıklarla bağımsız dış denetime tabi tutulması sağlanabilir. Aynı zamanda kurum çalışmalarında sürekli gelişimin sağlanması için hem milletvekillerine hem de yurttaşlara yönelik kurumun resmi internet sitesinde veya matbu olarak müşteri memnuniyeti anketleri düzenlenebilir.

Kurum bünyesinde yeni oluşturulacak Genel Denetçilik makamı tarafından atanacak, kuruma ilişkin otokontrolü sağlamak üzere gerek Genel Denetçi'den gerekse kurumdan bağımsız ve TBMM'ye rapor vermekle görevli bir Baş Müfettişlik ofisi tesis edilebilir.

Performans denetimi toplumsal taleple desteklenmesi gereken bir süreç olduğu için, bu denetime yönelik toplumsal ilginin artırılması elde edilecek sonuçların başarı

düzeyini de artıracaktır. Bu bakımdan performans denetimine yönelik olarak özel sektör firmalarından, üniversitelerden ve kamu idarelerinden uzman personelle düzenli olarak istişare toplantılarının düzenlenmesi ve hatta Japonya örneğinde olduğu gibi bir Devlet Denetleme Danışma Kurulu'na benzer bir kurumsal yapının kurulması sağlanabilir.

Kurumun uluslararası denetimlere aktif katılımıyla, denetimin bir ihraç ürünü hâline getirilmesi sağlanabilir. Aynı zamanda uluslararası ilişkiler çerçevesinde Türkiye Cumhuriyetlere yönelik ve INTOSAI bünyesinde yer alacak bölgesel bir çalışma grubunun kurulması ve bu sayede Türkçe'nin de İngilizce, Fransızca, Almanca, İspanyolca ve Arapça ile birlikte INTOSAI'nin kabul ettiği resmi diller arasına girmesi sağlanabilir.

Ülke uygulamaları ışığında yürütülen bu çalışmayla; kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanımının sağlanmasında, ofis tipi Sayıştayların kurul tipi Sayıştaylara kıyasla daha başarılı olduğu söylenebilir. Buradan hareketle; Türkiye'de kurul tipi Sayıştay'dan ofis tipi Sayıştay'a geçilmesi önerisinin, Türk Kamu Mali Yönetimi açısından, VET kriterlerinin sağlanmasında rasyonel bir yaklaşım olduğu ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

- A Brief History, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_821.html
- A Strategic Plan for the Office of the Auditor General of Canada, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_8604.html
- Abid, N., “Performans Denetiminde Pakistan’ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım”, (Çev. Derya Kubalı), *Sayıştay Dergisi*, (29), 1998, 104-127.
- About the Swedish NAO, (t.y.), Erişim tarihi: 23 Mart 2011, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/>
- About Us, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.anao.gov.au/About-Us>
- About Us, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/about>
- Acar, A., Sevinç, İ., “Avrupa Birliği SIGMA (Support for Improvement in Governance and Management) Programı’nın Türk Kamu Yönetimine Yansımaları”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25 (2), 2011, 1-12.
- Ackerman, S. R., “Democracy and ‘Grand’ Corruption”, *International Social Science Journal*, 48 (3), 1996, 9-12.
- Act on Political Parties, 10.1.1969/10, Erişim tarihi: 18 Aralık 2011, www.partylaw.leidenuniv.nl
- Act on Political Parties (Parteiengesetz, Parteieng) of 24 July 1967, Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, http://www.bundeswahlleiter.de/en/parteien/downloads/parteiengesetz_engl.pdf
- Act on the National Audit Office (Issued in Helsinki on 14 July 2000), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/nao/regulations_concerning_the_national_audit_office/act_on_the_national_audit_office
- Act on the Right of the State Audit Office to Audit Certain Credit Transfers between Finland and the European Communities (17 March 1995/353), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/nao/regulations_concerning_the_national_audit_office/act_o

n_the_right_of_the_national_audit_office_to_audit_certain_credit_transfers_between_finland_and_the_european_communities

Act on State Financial Support to Political Parties: 1972-625, Erişim tarihi: 07 şubat 2012, www.legislationline.org

Açıklamalı Amerika Birleşik Devletleri Anayasası, Birleşik Devletler Tanıtma Dairesi, USA 1987.

AFROSAI-E, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/AFROSAI_E

After the Second World War, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/nao/history/after_the_second_world_war

Akad, Mehmed, Dinçkol, Bihterin Vural, *Genel Kamu Hukuku*, Der Yayınları: 287, İstanbul 2004.

Akdağ, S. E., “Sayıştay’ın Anayasal Kimliği”, *Sayıştay Dergisi*, (25), 1997, 147-180.

Akgündüz, Ahmet, *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara 1997.

Aksoy, şerafettin, *Kamu Bütçesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993.

Aksoy, şerafettin, *Kamu Maliyesi*, (3. Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul 1998.

Akyüz, Vecdi, *İslam Hukukunda Yüksek Yargı ve Denetim – Divan-ı Mezalim*, Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayınları No: 92, İstanbul 1995.

Aldıkaçtı, Orhan, *Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası (Ders Notları)*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1588, İstanbul 1970.

Algemene Rekenkamer, *Annual Report 2009*, Hague March 2010.

Algemene Rekenkamer, *Letter Audit NATO Expenditure*, Hague 2011.

Algemene Rekenkamer-The Netherlands, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk.

- Alptürk G. ve Akbulut E. (Çev.), “Fransız Sayıştayı (15-16 Eylül 1992 tarihlerinde Fransız Sayıştay’ı üyesi J. Magnet ilke Uzman Denetçi C. Camby Meller tarafından verilen Konferans Metni)”, *Sayıştay Dergisi*, (12), 1993, 3-7.
- Altınbaş, Z. O., “Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, (2), 1990, 47-51.
- Altuğ, Figen, *Kamu Bütçesi*, (1. Baskı), Ezgi Kitabevi, Bursa 1999.
- Altuğ, Figen, *Mali Denetim*, (2. Baskı), Ezgi Kitabevi, Bursa 2000.
- Alvarez-Antolinez, Carlos, *Leadership, Structures and Accountability in the Public Service*, Institute of Public Administration, Dublin 2007.
- Anayasa, (1924), *T.C. Resmi Gazete*, 5905, 15 Ocak 1945.
- Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 1990/39, K. 1991/21, Kt. 11/7/1991, *T.C. Resmi Gazete*, 21236, 23 Mayıs 1991.
- Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, (2011), *T.C. Resmi Gazete*, 27894, 3 Nisan 2011.
- Annual Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1336.htm>
- Apaza, C. R., “Measuring Governance and Corruption through the Worldwide Governance Indicators: Critiques, Responses, and Ongoing Scholarly Discussion”, *Political Science & Politics*, 42 (1), 2009, 139-143.
- Aral, Vecdi, *Kelsen’in Saf Hukuk Teorisinin Metodu ve Değeri*, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul 1978.
- Arens, Alvin A., Loebbecke, James K., *Auditing-An Integrated Approach*, (Seventh Edition), Prentice Hall, New Jersey 1997.
- Argandoña, A., “The United Nations Convention Against Corruption and its Impact on International Companies”, *Journal of Business Ethics*, 74 (4), 2007, 481-496.
- Aspects of Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/aspect.html>
- Atay, Cevdet, *Devlet Yönetim ve Denetim*, Marmara Kitabevi, İstanbul 1997.

Atiyas, İzak, Sayın, Şerif, *Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, TESEV Yayınları 4, İstanbul 1997.

Audit Assignments and Secondments, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/InternationalActivities/AudAssignOutplace/Pages/InternationalAuditAssignmentsAndOutplacement.aspx>

Audit Effects, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/effect.html>

Audit Functions of the "Corte dei conti", (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/english_corner/control_activity/

Audit Mandates at International and Supranational Organisations, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/international-relations/audit-mandates-at-international-and-supranational-organisations-1>

Audit of International Organizations, (t.y.), Erişim tarihi: 17 Aralık 2001, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/Cooperation-projects/Audit-of-International-Organizations/>

Audit Process and Products, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/financial_audit/audit_process_and_products

Audit Process and Products, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit/audit_process_and_products

Audit Rules of the Bundesrechnungshof, Effective from 19 November 1997, Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/legal-authority/we-about-us/legal-authority/audit-rules.pdf>

Audit Tasks, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/financial_audit/audit_tasks

Audit Topics, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit/audit_topics

Auditing and Advisory Functions, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/auditing-and-advisory-functions/test>

- Auditing Commission, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/commission.html>
- Auditing Government Activities, *Assessing Public Policies*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>
- Auditing Government Activities, *Auditing Public Management*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>
- Auditing Government Activities, *Certification of Accounts*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>
- Auditing Government Activities, *Jurisdictional Activity*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>
- Auditing Government Activities, *Monitoring the Implementation of the State's Finances Acts and Social Security Financing Acts*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>
- Auditing of State Activities, etc. Act (2002:1022), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://world.moleg.go.kr/>
- Auditor-General Act 1997: Act No. 151 of 1997 (amendments up to Act No. 190 of 2011), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, www.comlaw.gov.au
- Auditor General Act, R.S.C., 1985, c. A-17, Published by the Minister of Justice, Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, <http://laws-lois.justice.gc.ca>
- Australian National Audit Office, *ANAO Auditing Standards: Legislative Statement*, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, www.comlaw.gov.au
- Australian National Audit Office, *The Auditor-General Annual Report 2007–2008*, Canberra 2008.
- Australian National Audit Office, *The Auditor-General Annual Report 2008–09*, Canberra 2009.
- Australian National Audit Office, *The Auditor-General Annual Report 2009–10*, Canberra 2010.
- Australian National Audit Office, *The Auditor-General Annual Report 2010–11*, Canberra 2011.

- Australian National Audit Office, *Audit Work Plan: July 2011*, Canberra 2011.
- Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı, T.C. Resmi Gazete, 27097, 31 Aralık 2008.
- Aykaç, B., “21. Yüzyılda Kamu Yönetiminde Yeni Eğilimler”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Özel Sayısı*, (15-23), 2002, 15-22.
- Azuma, N., “The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend”, *Government Auditing Review*, 10, 2003, 85-106.
- Azuma, N., “Performance Measurement of Supreme Audit Institutions in 4 Anglo-Sakson Countries: Leading by Example”, *Government Auditing Review*, 11, 2004, 65-99.
- B. Guy Peters, “Performance-Based Accountability”, (Ed. Anwar Shah), *Performance Accountability and Combating Corruption*, (ss. 15-32), The World Bank Public Sector, Governance and Accountability Series, Washington D.C. 2007.
- Ballar, Suat, *Türk Dernekler Hukuku*, (1. Baskı), Bilimsel Yayımcılık, İstanbul 1987.
- Barrett, Pat, *Auditing in Contemporary Public Administration (Covering the Responsibilities of the Auditor-General)*, Public Seminar Series, ‘Democratic Governance: Improving the Institutions of Accountability’, The Australian National University, Australian National Audit Office, Australia 1999.
- Barun, Bayram, *Yolsuzlukla Mücadelede Dış Denetimin Rolü*, TEPAV, 5-6 Aralık 1997 Ankara.
- Barzelay, Michael, “Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions”, (Ed. Organisation for Economic Co-Operation and Development-OECD), *Performance Auditing and the Modernisation of Government*, (ss. 5-56), Paris 1996.
- Barzelay, M., “Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD”, *An International Journal of Policy and Administration*, 10 (3), 1997, 235-260.

- Basic Law, 23 May 1949 –Extract-, Article 114: Rendering of Accounts, Court of Audit*, Erişim tarihi: 01 Ocak 2011, http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/legal-authority/art-114-gg_e.pdf
- Baş, H., Özer, H., “Siyasi Partilerin Mali Denetiminin Sayıştayca Yapılıp Yapılamayacağı”, *Sayıştay Dergisi*, (25-Özel Sayı), 1997, 60-62.
- Belgian Constitution (co-ordinated on 17 February 1994), (t.y.), Erişim tarihi: 01 Mayıs 2011, <http://courdescomptes.be/EN/ReferenceTextArt180.htm>
- Belgian Court of Audit, *Annual Activity Report 2010*, Brussels 2011, Erişim tarihi: 16 Mart 2012, www.ccrek.be.
- Benjamin Geist “Devlet Denetimi”, (Ed. Beyhan Ataç), *Devlet Denetimi (Makaleler)*, (ss. 11-32), (Çev. Beyhan Ataç), T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No: 28/10, Ankara 1988.
- Bernitz, Ulf, *What is Scandinavian Law? Concept, Characteristics, Future*, Stockholm Institute for Scandianvian Law 1957-2010, Erişim tarihi: 18 Aralık 2011, <http://www.scandinavianlaw.se/pdf/50-1.pdf>
- Bilgen, P., “Sayıştay’ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri - Bir Savaş Hikâyesi”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, (7), 1994, 37-54.
- Board and Staff, *Board Members: Individual Tasks, Joint Responsibility*, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_is_the_Court_of_Audit/Board_and_staff
- Bourn, Sir John, *Public Sector Auditing: Is it value for money?*, John Wiley & Sons Ltd, England 2007.
- Bourn, Sir John, “Public Audit in the United Kingdom”, (Ed. Milagros García Crespo), *Public Expenditure Control in Europe – Coordinating Audit Functions on the European Union* (ss. 30-54), Edward Elgar Publishing Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA 2005.

- Budgetary Principles Act, 19 August 1969, Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/legal-authority/budgetary-principles-act.pdf>
- Bulutoğlu, Kenan, *Kamu Ekonomisine Giriş*, (İkinci Baskı), Temat Yayınları, İstanbul 1977.
- Bulutoğlu, Kenan, Kurtuluş, Erciş, *Büte ve Kamu Harcamaları*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1988.
- Bundesrechnungshof, *2010 Annual Report in Federal Financial Management: Abridged Version*, Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, http://bundesrechnungshof.de/publications/annual-reports/Bem%202010_en_Endfassung.pdf
- Bundesrechnungshof Act, of 11 July 1985, Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/legal-authority/brh-act_e.pdf
- Bundesrechnungshof – Federal Republic of Germany, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk
- Burrowes, A., Persson, M., “The Swedish Management Audit: A Precedent for Performance and Value for Money Audits”, *Managerial Auditing Journal*, 15 (3), 2000, 85-96.
- Cangir, Mehmet, “Avustralya Yönetim Sistemi”, (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, (ss. 377-407), İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003.
- Carbone, G., “İtalyan Sayıştayının Organizasyonu ve Görevleri”, (ev. Erol Akbulut), *Sayıştay Dergisi*, (5), 1991, 22-34.
- Capacity Building for Performance Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/Capacity_building_for_performance_audits
- Cazurra, A. C., “Who Cares About Corruption?”, *Journal of International Business Studies*, 37 (6), 2006, 807-822.

- CANEA Consulting Group, *Streamlining of Administrative Processes within Riksrevisionen*, (t.y.), Erişim tarihi: 07 şubat 2012, http://www.canea.com/files/consulting/Case_Effektivisering_Riksrevisionen_Eng.pdf
- Chapter 12: Administration, Erişim tarihi: 23 Mart 2011, http://www.riksdagen.se/templates/R_PageExtended____6329.aspx.
- Chapter 13: Parliamentary Control, Erişim tarihi: 23 Mart 2011, http://www.riksdagen.se/templates/R_PageExtended____6330.aspx.
- Chaudhary, L.A., “Performans Denetiminde Soru Kâğıtları”, (Çev. Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, (26), 1997, 79-88.
- Clemente, G., “Performans Denetimi ve İtalya Sayıştayı”, (Çev. Gül Alptürk), *Sayıştay Dergisi*, (5), 1991, 35-49.
- Code of Values, Ethics and Professional Conduct, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_8603.html#_Toc173809188
- Colleen G. Waring, Stephen L. Morgan, “Public Sector Performance Auditing in Developing Countries”, (Ed. Anwar Shah), *Performance Accountability and Combating Corruption*, (ss. 323-357), The World Bank Public Sector, Governance and Accountability Series, Washington D.C. 2007.
- Commonwealth of Australia Constitution Act 1901 (alterations up to Act No. 84 of 1977), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, www.comlaw.gov.au
- Commonwealth Authorities and Companies Act 1997: Act No. 153 of 1997 (amendments up to Act No. 190 of 2011), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, www.comlaw.gov.au
- Commonwealth Electoral Act 1918 - Act No. 27, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.comlaw.gov.au/Details/C2012C00305/Download>
- Companies Act 1862, Commencement 7 August 1862, Erişim tarihi: 20 Ocak 2011, http://www.companieshouse.gov.uk/about/tableA/comm7Aug1862CoAct1862_P1.pdf

- Comptroller and Auditor General and National Audit Office
United Kingdom, (t.y.), Erişim tarihi: 02 Aralık 2011,
<http://www.intosaiitaudit.org/mandates/writeups/uk.htm>
- Contradictory Procedure, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011,
<http://www.rigsrevisionen.dk/composite-959.htm>
- Constitution of the Italian Republic, Senato della Repubblica, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011,
http://www.senato.it/documenti/repository/instituzione/contituzione_inglese.pdf
- Constitution of the Kingdom of Norway, 1814, Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011,
<http://www.stortinget.no/en/In-English/About-the-Storting/The-Constitution/The-Constitution/>
- Cook, John W., Winkle, Gary M., *Auditing – Philosophy & Technique*, (Second Edition), Houghton Mifflin Company, Boston 1980.
- Cooperation with Municipal and Provincial Audit Offices, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011,
http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/Cooperation_with_municipal_and_provincial_audit_offices
- Corporate Control, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011,
<http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/CorporateControl/Pages/CorporateControl.aspx>
- Corte Dei Conti-Italy, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk
- Coşkun, A., Toker, M.(Çev.), “Performans Denetiminde Veri Toplama”, *Sayıştay Dergisi*, (33), 1999, 168-172.
- “Country Appendices”, (Ed. Organisation for Economic Co-Operation and Development-OECD), *Performance Auditing and the Modernisation of Government*, (ss. 79-102), Paris 1996.
- Cour Des Comptes-French, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk

- Court of Audit-Belgium, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk
- Court of Audit of Belgium, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Eylül 2010, <http://www.courdescomptes.be>
- Coverage of Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/coverage.html>
- Covering the Spectrum of Government Activites, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32462.pdf
- Crespo, Milagros Garcia, “Public Control: A General View”, (Ed. Milagros Garcia Crespo), *Public Expenditure Control in Europe – Coordinating Audit Functions in the European Union* (ss. 3-29), Edward Elgar Publishing Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA 2005.
- Çağlayan, Ramazan, *İdari Yargılama Hukuku*, (Birinci Baskı), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.
- Çetinkaya, Özhan, *Türkiye’de Devlet İşletmeciliği ve Özelleştirme*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Çolak, H. Bayram, *Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Ankara 2008.
- Dahl, R. A., *Demokrasi ve Eleştirileri*, (1989), (Çev. Levent Köker), Yetkin Yayınları, Ankara 1996.
- Darlington, R., *A Short Guide to the Japanese Political System*, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.rogerdarlington.me.uk/Japanesepoliticalsystem.html>
- Dedeoğlu, Erdoğan, *Gerekçeli-Açıklamalı ve İkincil Mevzuat İlaveli 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Adalet Yayınevi, (3. Baskı), Ankara 2009.
- Definitions, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/financial_audit/definitions
- Demirbaş, Tolga, *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 17, Ankara 2001.

Dernekler Kanunu, (2004), *T.C. Resmi Gazete*, 25649, 23 Kasım 2004.

Development Cooperation, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/InternationalActivities/development/Pages/development.aspx>

Dittenhofer, M. A., “Performance Auditing Simplified”, *Public Administration Review*, 31 (2), 1971, 191-195.

Dittenhofer, M., “Performance Auditing in Governments”, *Managerial Auditing Journal*, 16/8, 2001, 438-442.

Divanı Muhasebat Kanunu, (1934), *T.C. Resmi Gazete*, 2734, 25 Haziran 1934.

Doğanyığıt, S., “Feedback Denetimi ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, (11), Ocak-Mart 1993, 34-40.

Doğanyığıt, S., “Yerel Yönetimlerin Mali Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, (18), 1995, 3-7

Doğanyığıt, S., “Yerel Yönetimlerde Nasıl Bir Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, (30-Özel Sayı), 1998, s. 145-154.

Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013), *T.C. Resmi Gazete*, 26215, 1 Temmuz 2006.

Domingo L. Cruz, “Uluslararası Sayıştay Kuruluşları Örgütü (INTOSAI)”, (Ed. Domingo L. Cruz), *INTOSAI'nin 30. Yılı*, (ss. 7-66), (Çev. Semiramis Serin), T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No: 23/5, Ankara 1987.

Doung, D. B., “Kamu Kesimi Yatırım Projelerinde Yolsuzluk: Sayıştayların Önleyici Rolü”, (Çev. Ahmet Okur), *Sayıştay Dergisi*, (53), 2004, 139-144.

Dunleavy, Patrick, Gilson, Christopher, Bastow, Simon, Tinkler, Jane, *The National Audit Office, the Public Accounts Committee and the Risk Landscape in UK*, The Risk and Regulation Advisory Council, London October 2009.

Duru, K., “145 Yılın Ardından”, *Sayıştay Dergisi*, (Özel Sayı), 2007, 34-42.

Dye, Kenneth M., “Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions”, (Ed. Anwar Shah), *Performance Accountability and Combating Corruption*, (ss. 303-321), The World Bank Public Sector, Governance and Accountability Series, Washington D.C. 2007.

- Dye, K. M., “Communicating the Work of Independent SAIs in Public (Media Cooperation)”, INTOSAI (Haz.), *Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions: Contributions and Results of the INTOSAI Conference: 26 – 27 May 2010 Vienna*, (ss. 108-117), INTOSAI, Vienna 2010.
- Edizdoğan, Nihat, *Kamu Maliyesi*, (9. Baskı), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2007.
- Eidem, Bjarne Mørk, “The Office of the Auditor General of Norway (OAGN) – Experiences with Performance Auditing and Overarching Control of State-Owned Enterprises”, From International Forum: "Governmental Control Tendencies: Transparency and Good Governance" Lima-March 21-22 2002, Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/Publications/Papers/Pages/The_Office_of_the_Auditor_%20General_of_Norway_%20OAGN_experiences_with_%20Performance_Auditing_and_overar.aspx.
- Enabling Legislation, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_822.html
- English, L. M., “Performance Audit of Australian Public Private Partnerships: Legitimising Government Policies or Providing Independent Oversight?”, *Financial Accountability & Management*, 23 (3), 2007, 313-336.
- English, L. M., Guthrie, J., Broadbent, J., Laughlin, R., “Performance Audit of the Operational Stage of Long-Term Partnerships for the Private Sector Provision of Public Services”, *Australian Accounting Review*, 20 (52), 2010, 64-75.
- Ensuring the Quality of Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32465.pdf
- Er, S., “Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların Dış Denetimi ve 5018 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler”, *Sayıştay Dergisi*, (68), Ocak-Mart 2008, 29-46.
- Erdoğan, Mustafa, *Anayasal Demokrasi*, (7. Baskı), Siyasal Kitabevi, Ankara 2005.
- Ertürk, Emin, *Uluslararası İktisat*, (2. Baskı), Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2002.

- EU Cooperation, (t.y.), Erişim tarihi: 17 Aralık 2001, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/Cooperation-projects/EU-cooperation/>
- Exchange of Information and Views with the External Bodies, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/exchange/index.html>
- Exchequer and Audit Departments Act, 1866, Chapter 39, Erişim tarihi: 06 Aralık 2011, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1866/39/pdfs/ukpga_18660039_en.pdf
- External Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.anao.gov.au/About-Us/External-Audits>
- Evans, Alastair, *The Role of Supreme Audit Institutions in Combating Corruption*, U4 Expert Answer, 18 June 2008, Erişim Tarihi: 27 Ağustos 2010, <http://www.u4.no/publications/the-role-of-supreme-audit-institutions-in-combating-corruption/>
- Evcimen, G., “Başkanlık Hükümet Sistemi: ‘Ratio Politica’sı ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 47 (1), 1998, 317-334.
- Everett, Jeff, Neu, Dean, Rahaman, A. S., “The Global Fight Against Corruption: A Foucaultian, Virtues-Ethics Framing”, *Journal of Business Ethics*, 65 (1), 2006, 1-12.
- Evolución Histórica, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, http://www.tcu.es/Modules/ModuleEdition/ViewAnnouncement.aspx?ItemID=94&mid=163&TabId=22#_ftn1
- Falay, N., “Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, (25- Özel Sayı), 1997, 18-30.
- Federal Budget Code, 19 August 1969, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/legal-authority/federal-budget-code_e.pdf
- Federal Performance Commissioner, (t.y.), Erişim tarihi: 11 Nisan 2012, <http://bundesrechnungshof.de/federal-commissioner>
- Feyzioğlu, Bedii Necmeddin, *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, (6. Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul 1981.

Feyzioğlu, B. N., “Sayıştay ve Parlamento”, *Sayıştay Dergisi*, (13), 1993, 23-35.

Feyzioğlu, B. N., “Sayıştay ve Saydamlık”, *Sayıştay Dergisi*, (25-Özel Sayı), 1997, 7-9.

Feyzioğlu, Feyzi N., Doğanay, Ümit, Aybay, Aydın, *Medeni Hukuk Dersleri*, (2. Bası), Birinci Cilt, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1973.

Financial Administration Act, R.S.C., 1985, c. F-11, Published by the Minister of Justice, Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, <http://laws-lois.justice.gc.ca>

Financial Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/financial_audit

Financial Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/FinancialAuditing/Pages/FinancialAuditing.aspx>

Financial Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_9363.html

First Decades of Independence, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/nao/history/first_decades_of_independence

Flesher, D. L., Previts, G. J. and Samson, W. D., “Auditing in the United States: A Historical Perspective, *Abacus*, 41 (1), (2005), 21-39.

Focus Areas, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1356.htm>

Folketinget, *My Constitutional Act With Explanations*, Copenhagen, (t.y.), Erişim tarihi: 17 Şubat 2011, http://www.ft.dk/Dokumenter/Publikationer/Engelsk/~media/Pdf_materiale/Pdf_publicationer/English/My%20Constitutional%20Act_with_explanations%20pdf.ashx

Foreign and Commonwealth Office, *North & Central America and Caribbean: Canada*, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, <http://www.fco.gov.uk/en/travel-and-living-abroad/travel-advice-by-country/country-profile/north-central-america/canada?profile=politics>

- France Constitution, (t.y.), Erişim tarihi: 25 Mayıs 2011, http://www.servat.unibe.ch/icl/fr00000_.html
- Francesch, J. L. P., “La financiación de los partidos políticos en España. Consideraciones a partir de los informes del Tribunal de Cuentas y de la nueva Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio”, *Universitat Autònoma de Barcelona*, (92), 2009, 249-271.
- Fraser, Sheila, Flaherty, James Michael, *2007-2008 Estimates Performance Report*, Office of the Auditor General of Canada, Canada 2008.
- Fraser, Sheila, Flaherty, James Michael, *2008-2009 Estimates Performance Report*, Office of the Auditor General of Canada, Canada 2009.
- Fraser, Sheila, Flaherty, James Michael, *2009-2010 Estimates Performance Report*, Office of the Auditor General of Canada, Canada 2010.
- Gallegos, Frederick, Senft, Sandra, Manson, Daniel P., Gonzales, Carol, *Information Technology Control and Audit*, (Second Edition), Auerbach Publications, USA 2004.
- GAO at a Glance, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/gglance.html>
- GAO, *Performance and Accountability Report: Fiscal Year 2011*, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/assets/590/586262.pdf>
- GAO, *Summary of GAO's Performance and Accountability Report: Fiscal Year 2011*, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/assets/590/587949.pdf>
- Garner, Bryan A., *Black's Law Dictionary*, (Ninth Edition), West Publishing Co., USA 2009.
- GDP Deflators, *GDP Deflators At Market Prices, And Money GDP* (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.hm-treasury.gov.uk/economic_data_and_tools/gdp_deflators/data_gdp_fig.cfm
- “Genel Kurul Kararları”, Tarih: 14.6.2007, No: 5189/1, *Sayıştay Dergisi*, (66-67), 2007, 152-187.

- Gerold E. Caiden, “Devlet Denetiminin Yeni Yönleri”, (Ed. Beyhan Ataç.), *Devlet Denetimi (Makaleler)*, (ss. 121-142), (Çev. Fethi Heper), T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No: 28/10, Ankara 1988.
- Governance Indicators Database, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Mart 2012, <http://www.iadb.org/DataGob/>
- Government Accounts Act 2001, Ministry of Finance Directorate of Budget Affairs, Hague 2004, Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, <http://www.rijksacademie.nl/>
- Government Accountability Office Act of 2008, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-110publ323/pdf/PLAW-110publ323.pdf>
- Gözler, Kemal, *Türk Anayasa Hukuku*, (Birinci Baskı), Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2000.
- Gözler, Kemal, *Hukuka Giriş*, (5. Baskı), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2008.
- Gözler, Kemal, *Devletin Genel Teorisi*, (2. Baskı), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2009.
- Gözler, Kemal, *İdare Hukuku*, Cilt 1, (2. Baskı), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2009.
- Gözler, Kemal, *İdare Hukuku*, Cilt 2, (2. Baskı), Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2009.
- Gözübüyük, Şeref, Sezgin, Zekai, *1924 Anayasası Hakkındaki Meclis Görüşmeleri*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayın No: 78-60, Ankara 1957.
- Gözübüyük, Şeref, Kili, Suna, *Türk Anayasa Metinleri 1839-1980*, (2. Bası), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 46, Ankara 1982.
- Gözübüyük, Şeref, *Anayasa Hukuku*, (9. Bası), Turhan Kitabevi, Ankara 2000.
- Gözübüyük, Şeref, Tan, Turgut, *İdare Hukuku*, Cilt 1 Genel Esaslar, (7. Baskı), Turhan Kitabevi, Ankara 2010.
- Grant, R. W., Keohane, R. O., “Accountability and Abuses of Power in World Politics”, *American Political Science Review*, 99 (1), 2005, 29-43.

- Guy, Dan M., C. Alderman, Wayne and J. Winters, Alan, *Auditing*, (Second Edition), Harcourt Brace Jovanovich College Publishers, Orlando-Florida 1990.
- Güçlü, A.O., “Çağdaş Denetim ve Türk Sayıştayı”, *Sayıştay Dergisi*, (20), 1996, 17-21.
- Güçlü, A.O., “Performans Denetiminin Zorlukları Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, (18), 1995, 8-11.
- Günday, Metin, *İdare Hukuku*, (5. Baskı), İmaj Yayınları, Ankara 2002.
- Gürbüz, Hasan, *Muhasebe Denetimi I – Genel Esaslar*, İ.İ.T.İ.A. Ticari Bilimler Fakültesi Yayın No: 21, İstanbul 1982.
- Güredin, Ersin, *Denetim*, (6. Baskı), Beta Yayınevi, İstanbul 1994.
- Gürhan, H. H., “Sayıştay’ın Tarihsel Gelişimi”, *Sayıştay Dergisi*, (25 – Özel Sayı), 1997, 37-42.
- Haller, Heinz, *Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri*, (Çev. Salih Turan), Güray Matbaası, İstanbul 1985.
- Hans Schafer “Federal Almanya Cumhuriyeti’ne Ağırlık Vererek Üst Denetim Kurumlarının”, (Ed. Beyhan Ataç), *Devlet Denetimi (Makaleler)*, (ss. 33-60), (Çev. Beyhan Ataç), T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No: 28/10, Ankara 1988.
- Hayes, Louis D., *Introduction to Japanese Politics*, (Fifth Edition), An East Gate Book, New York 2009.
- Helmut Drüke, “Can E-Government Make Public Governance More Accountable?”, (Ed. Anwar Shah), *Performance Accountability and Combating Corruption*, (ss. 59-87), The World Bank Public Sector, Governance and Accountability Series, Washington D.C. 2007
- Helping the Authorities in Sint Maarten to Set Up a National Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Helping_the_authorities_in_Sint_Maarten_to_set_up_a_national_audit_office

- Historical Survey, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Kasım 2011, <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/HistoricalSurvey.html>
- History, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/historical-background>
- History and Background, (t.y.), Erişim tarihi: 23 Ekim 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1005.htm>.
- History of the ANAO, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.anao.gov.au/About-Us/History-of-the-ANAO>
- History of the Board, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/history.html>
- History of the National Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 06 Aralık 2011, http://www.nao.org.uk/about_us/history_of_the_nao.aspx.
- History of the National Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, <http://www.vtv.fi/en/nao/history>
- HM Treasury, *Government Internal Audit Standards*, London April 2009.
- HM Treasury, *Budget 2011*, London 23 March 2011.
- Holmes, Arthur W., Overmyer, Wayne S., *Basic Auditing Principles*, (Fourth Edition), Richard D. Irwin Inc., USA 1972.
- Home, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, http://bundesrechnungshof.de/home-en?set_language=en
- Hsing, H., *10th Assembly and 3th Symposium on “The Role of Audit in Promoting Government Accountability”: 11-15 September 2006 – Shanghai China*, Erişim tarihi: 18 Haziran 2011, http://www.asosai.org/activities/assembly_agenda.jsp?idx=87
- Husa, J., “Guarding the Constitutionality of Laws in the Nordic Countries: A Comparative Perspective”, *The American Journal of Comparative Law*, 48 (3), 2000, 345-381.
- Independent, Objective and Target-oriented Audit Procedures, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/audit-procedures>

International Activities, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_830.html

International Activities, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/InternationalActivities/Pages/InternationalActivities.aspx>

International Activities, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities

International Development Cooperation, (t.y.), Erişim tarihi: 17 Aralık 2001, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/Cooperation-projects/International-Development-Cooperation/>

International Peer Review of the Performance and Financial Audit Practices of the United States Government Accountability Office, September 2011, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/internationalpeerreviewrpt2011.pdf>

INTOSAI, “Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts”, *Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Mexico Declaration on SAI Independence*, Vienna, ss. I-7 – I-20, Erişim tarihi: 26 Temmuz 2010, <http://www.intosai.org/uploads/englisch.pdf>

INTOSAI, “Mexico Declaration on SAI Independence”, *Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, Mexico Declaration on SAI Independence*, Vienna, ss. I-21 – I-27, Erişim tarihi: 26 Temmuz 2010, <http://www.intosai.org/uploads/englisch.pdf>

INTOSAI ASC Working Group on Compliance Audit, *Minutes*, Working Group Meeting, Oslo (30-31 March 2005), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, [http://psc.riksrevisionen.dk/media\(170,1033\)/ComplianceWG_Oslo_March2005.pdf](http://psc.riksrevisionen.dk/media(170,1033)/ComplianceWG_Oslo_March2005.pdf)

INTOSAI, *Code of Ethics and Auditing Standards*, Stockholm Sweden, Erişim tarihi: 19 Mayıs 2011, <http://www.intosai.org/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>

INTOSAI, *Implementation Guidelines For Performance Auditing: Standards and Guidelines for Performance Auditing Based on INTOSAI's Auditing Standards*

and Practical Experience, Stockholm July 2004, Erişim tarihi: 26 Temmuz 2010, <http://www.intosai.org/uploads/1implgperfaude.pdf>

“II INCOSAI: Brussels - September 1956”, *INTOSAI: 50 Years (1953-2003) – A Special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions*, USA 2004, 40-41.

İstanbul Ticaret Odası, *Dünyada Çok Taraflı Denge ve Türkiye İçin Yakın Gelecek*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 2002-20, İstanbul 2002.

Italian Corte dei Conti, *Story-Organization-Function*, 06.07.2010, Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/chi_siamo/brochure_storia_funzioni_cdc.pdf

Jonathan Perraton, David Goldblatt, David Held, Anthony McGrew, “Küreselleşen Bir Dünyada Ekonomik Aktivite”, (Ed. Kudret Bülbül), *Küreselleşme Okumaları*, (ss. 1-24), (Çev. Nedret Demirci), Kadim Yayınları: 10, Ankara 2006.

Joseph, K. P., “Growing Fraud in Government”, *Economic and Political Weekly*, 36 (7), 2001, 535-537.

John A. Edds, “İç ve Dış Denetim”, (Ed. Beyhan Ataç.), *Devlet Denetimi (Makaleler)*, (ss. 75-94), (Çev. Fethi Heper), T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No: 28/10, Ankara 1988.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, (1984), *T.C. Resmi Gazete*, 18435 (Mük.), 18 Haziran 1984.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, (1987), *T.C. Resmi Gazete*, 19426, 09 Nisan 1987.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (2003), *T.C. Resmi Gazete*, 25326, 24 Aralık 2003.

Kaneti, S., “Sayıştay’ın Anayasal Konumu”, *Sayıştay Dergisi*, (1), Temmuz-Eylül 1990, 7-18.

- Kapani, M., “Demokratik Teori Alanında Bazı Yeni Görüş ve Tartışmalar”, *Prof. Dr. Bülent Nuri ESEN’e Armağan*, (ss. 205-219), Anakara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 1977.
- Karaman, F., Aral, C. S., “Avrupa Birliğine Adaylık Sürecinde Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, (46-47), 2002, 43-82.
- Kaya, S., “Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları”, *Sayıştay Dergisi*, (39), 2000, s. 19-31.
- Kayrak, M., “Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Örgütler”, *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, 2006-2, 85-107.
- Kazmier, Leonard J., *İşletme Yönetimi İlkeleri*, (Çev. Cemil Cem, Doğan Canman, Semay Büyükdavas, Erses Eray, Cahit Tutum, Ülkü Polat), TODAİE Yayını, Ankara 1979.
- Kefi, F., “Yeni Bilgi ve İletişim Teknolojileri: Yüksek Denetim Kurumlarının Karşı Karşıya Olduğu Güçlükler ve Fırsatlar”, (Çev. F. Betül Ceylan), *Sayıştay Dergisi*, (57), 2005, 135-138.
- Keleş, R., “Yerel Yönetimlerde Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, (25), 1997, 10-17.
- Kelsen, H., “Law, State and Justice in the Pure Theory of Law”, *The Yale Law Journal*, 57 (3), 1948, 377-390.
- Kent, B., “Türk ve Alman Sayıştayları (Rechnungshofe in Der Türkei und in Deutschland)”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XI (1-2), 2007, 981-1005.
- Khan, M.A., “Performans Denetiminin Esasları”, (Çev. Necmiddin Bağdadioğlu, Atilla İnan), *Sayıştay Dergisi*, (27), 1997, 64-94.
- Khan, M.A., “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, (Çev. Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, (19), 1995, 15-30.
- Koçberber, S., “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, (68), 2008, 65-89.

- Koraltay Nitas, “Belçika Yönetim Sistemi”, (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, (ss. 167-200), İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003.
- Köprülü, Bülent, *Medeni Hukuk*, (2. Bası), 1-2. Kitaplar, Acar Matbaacılık, İstanbul 1984.
- Köse, H. Ö., “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, (33), 1999, 62-85.
- Köse, H. Ö., “Parlamenter Sistemde Sayıştay’ın Yeri ve İşlevleri”, *Sayıştay Dergisi*, (39), 2000, 32-66.
- Köse, H. Ömer, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, (İkinci Basım), T.C. Sayıştay Başkanlığı 145. Yıl Yayınları, Ankara 2007.
- KPMG, *Peer Review of GAO Financial Audit Engagements*, KPMG LLP, Washington 2005, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, http://www.gao.gov/about/financial_audits_peerreview_report_20052005.pdf
- Kubalı, Derya, *Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet’in 75’inci Yıldönümü Dizisi: 11, Ankara 1998.
- Kuluçlu, E., “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, *Sayıştay Dergisi*, (63), 2006, 3-37.
- Kurumlar Vergisi Kanunu, (2006), *T.C. Resmi Gazete*, 26205, 21 Haziran 2006.
- Legislation, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.anao.gov.au/About-Us/Legislation>
- Legislation, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-44.htm>
- Legislative Auditing, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_828.html
- Ley De Funcionamiento Del Tribunal De Cuentas, 7/1988, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.tcu.es/>

- Ley Orgánica De Modificación de la Ley Orgánica 6/1985 - Del Poder Judicial, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.boe.es/boe/dias/2003/12/26/pdfs/A46025-46096.pdf>
- Ley Orgánica Del Poder Judicial, 6/1985, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.boe.es/boe/dias/1985/07/02/pdfs/A20632-20678.pdf>
- Ley Orgánica Del Regimen Electoral General, 5/1985, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.boe.es/boe/dias/1985/06/20/pdfs/A19110-19134.pdf>
- Ley Orgánica Del Tribunal De Cuentas, 2/1982, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.tcu.es/Modules/ModuleEdition/ViewAnnouncement.aspx?ItemID=682&mid=341&TabId=22>
- Ley Orgánica Sobre Financiación De Los Partidos Políticos, 3/1987, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.boe.es/boe/dias/1987/07/03/pdfs/A20169-20170.pdf>
- Ley Orgánica Sobre Financiación De Los Partidos Políticos, 8/2007, Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://www.boe.es/boe/dias/2007/07/05/pdfs/A29010-29016.pdf>
- Local Government Finance Act 1982, Chapter 32, Erişim tarihi: 06 Aralık 2011, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1982/32/pdfs/ukpga_19820032_en.pdf
- Maer, Lucinda, Gay, Oonagh, Holden, Helen, Horne, Alexander, Strickland, Pat, Thorp Arabella and Webb, Dominic, *Constitutional Reform and Governance Bill: Bill 142 of Session 2008-09*, House of Commons Library, Research Paper: 09/73, 6 October 2009 London.
- Maher, N., “How the Supreme Audit Institution Should Perform and is to Be Managed for External Audit – Independent SAI as a Precondition for Four Pillars”, *NISPAcee Occasional Papers in Public Administration and Public Policy*, V (1), 2004, Bratislava Slovak Republic, 15-34.
- Management Letters Leading to a Constructive Dialogue with Departmental Policymakers, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/audit-procedures/unterseiten/causing-departmental-policymakers-to-review-projects-and-programmes>

- Managing Performance Audits-From Planning to Reporting, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32464.pdf
- Mautz, R.K., Sharaf, Hussein A., *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association-Monograph No: 6, Florida 1986.
- McCrae, M., Vada, H., “Performance Audit Scope and the Independence of the Australian Commonwealth Auditor-General”, *Financial Accountability and Management*, 13 (3), 1997, 203-223.
- McEldowney, J. F., “The National Audit Office and Privatisation”, *The Modern Law Review*, 54 (6), 1991, 933-955.
- McPhee, Ian, “The Future of Audit”, *Audit Conference 2009: Melbourne 1 May, 2009*, The Institute of Chartered Accountants in Australia, Melbourne 2009.
- Measuring results of performance audit, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-135.htm>
- Ministry of Justice, *The Governance of Britain – Constitutional Renewal*, London 2008.
- Ministry of the Interior and Kingdom Relations, *The Constitution of the Kingdom of the Netherlands 2008*, Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, <http://www.rijksoverheid.nl/bestanden/documenten-en-publicaties/publicaties-pb51/the-constitution-of-the-kingdom-of-the-netherlands-2008/07br2008g109.pdf>
- Mission, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_is_the_Court_of_Audit/Mission
- Muhasebei Umumiye Kanunu (Mülga), (1927), *T.C. Resmi Gazete*, 09 Haziran 1927
- Musgrave, A. Richard, *Kamu Maliyesi Teorisi-Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme*, (1958), (Çev. Orhan Şener, Yaşar Methibay), Asil Yayın Dağıtım, Ankara 2004.
- Mutluer, M. Kamil, Öner, Erdoğan, Kesik, Ahmet, *Bütçe Hukuku*, (2. Baskı), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006.
- N. Ricchiute, David, *Auditing: Concepts and Standards*, South-Western Publishing Co., Cincinnati-Ohio 1982.

Nadaroğlu, Halil, *Mahalli İdareler*, (6. Bası), Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998.

NAO Board, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Şubat 2012, http://www.nao.org.uk/about_us/structure__governance/nao_board.aspx

Nath, Nirmala, Peursem, Karen Van, Lowe, Alan, *Public Sector Performance Auditing: Emergence, Purpose and Meaning*, Working Paper Series Number: 81, Department of Accounting University of Waikato, New Zealand February 2005.

National Audit Act 1983, Chapter 44, Erişim tarihi: 06 Aralık 2011, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1983/44/pdfs/ukpga_19830044_en.pdf

National Audit Office, *Annual Report 2009*, Erişim tarihi: 18 Mayıs 2011 http://www.nao.org.uk/publications/0809/nao_annual_report_2009.aspx

National Audit Office, *Annual Report 2010*, Erişim tarihi: 18 Mayıs 2011 http://www.nao.org.uk/publications/1011/nao_strategy_2011-12_2013-14.aspx

National Audit Office, *Annual Report 2011*, Erişim tarihi: 19 Mart 2012, http://www.nao.org.uk/publications/1012/annual_report_2011.aspx

National Audit Office of Finland, *Performance Audit Manual*, International Publications of the National Audit Office of Finland, Helsinki 2007.

National Audit Office of Finland, *Annual Report and Financial Statements 2007*, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.vtv.fi/>

National Audit Office of Finland, *Annual Report 2010*, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.vtv.fi/>

National Audit Office of Finland, *National Audit Office's Rules of Procedure (Valid As Of 1 October 2010; Changes 6.9.2011 Valid As Of 15.9.2011)*, Helsinki 2011, Erişim tarihi: 18 Aralık 2011, <http://www.vtv.fi>

Necdet Kesmez, "Dünya Yüksek Denetim Kurumları ve Sayıştay", (Haz. Tülay Arın, Necdet Kesmez, İhsan Gören), *Parlamento ve Sayıştay Denetimi*, (ss. 179-228), TESEV Yayınları 16, İstanbul 2000.

- No Audit of Policy Decisions, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/audit-procedures/unterseiten/respecting-policy-decisions>
- No Powers of Enforcement, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/audit-procedures/unterseiten/no-powers-of-enforcement>
- Objectives of Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/objective.html>
- OECD, *Better Regulation in Europe: France 2010*, Organisation for Economic Co-Operation and Development Publicant, Paris 2010.
- OECD, *Government of the Future*, OECD Public Management (PUMA) Policy Brief, Paris June 2001.
- OECD, *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, Sigma Papers, No. 33, OECD Publishing, Paris 2002.
- Office of the Auditor General of Canada, *Performance Audit Manual*, Minister of Public Works and Government Services, Canada 2004.
- Office of the Auditor General of Canada, *Annual Audit Manual*, Minister of Public Works and Government Services, Canada June 2010.
- Office of the Auditor General of Norway, *Guidelines for Financial Auditing*, March 2006, Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/20061212_Guidelines_financial_audit2.pdf
- Office of the Auditor General of Norway, *Guidelines for Performance Auditing*, Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Guidelines%20for%20Performance%20Auditing.pdf>
- Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2007: Document 2 (2007–2008)*, Riksrevisjonen, Oslo 2008.

Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2008: Document 2 (2008–2009)*, Riksrevisjonen, Oslo 2009.

Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2009: Document 2 (2009–2010)*, Riksrevisjonen, Oslo 2010.

Office of the Auditor General of Norway, *A summary of the Activities in 2010: Document 2 (2010–2011)*, Riksrevisjonen, Oslo 2011.

Office of the Comptroller Auditor General, *Statement of Strategy: 2007-2009*, Erişim tarihi: 05 Şubat 2012, http://audgen.gov.ie/documents/Strategy_Stat_2007_09.pdf

Office of the General Counsel, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/workforce/ogc.html>

Office of the Inspector General, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/workforce/ig.html>

Okur, Yaşar, *Türkiye’de Kamu Denetimi; Değişim Süreci ve Performans Denetimi*, (1. Basım), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 2007.

Ongoing Reporting, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1357.htm>

Operation, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Kasım 2011, <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/Operation.html>

Opshal, T., “Limitation of Sovereignty Under the Norwegian Constitution”, *Scandinavian Studies in Law*, 13, 1969, 151-177.

Organisation, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, <http://www.vtv.fi/en/organisation/>

Organisation, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/organisation>

Organisation, *Administrative Organisation-Staff*, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Kasım 2011, <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/Organisation.html>

Organisation, *The College*, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Kasım 2011, <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/Organisation.html>

- Organisation Chart, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/OrgChart/Pages/Organisationchart2.aspx>
- Organisation Chart, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_is_the_Court_of_Audit/Organisation_chart
- Organisation of the Court of Accounts, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>
- O'Regan, David, *Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes, and Regulations*, John Wiley & Sons Inc., New Jersey 2004.
- O'Reilly, Vincent M., J. McDonnell, Patrick, N. Winograd, Barry, S. Gerson, James and Jaenicke, Henry R., *Mongomery's Auditing*, (Twelfth Edition), John Wiley & Sons, Canada 1998.
- Other Activities, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/other.html>
- Our Activities, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/Our_activities
- Our Fields of Operation, (t.y.), Erişim tarihi: 23 Mart 2011, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/Our-fields-of-operation/>
- Our Name, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/namechange.html>
- Our People, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_29074.html
- Overview of Mandates of Different SAIs, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-191.htm>
- Öncel, Yenal, *Mahalli İdareler Maliyesi*, (3. Baskı), Filiz Kitabevi, İstanbul 1998.
- Özbaran, M. H., "Yolsuzluk ve Bu Alanda Mücadele Eden Uluslararası Örgütler ve Birimler", *Sayıştay Dergisi*, (50-51), 2003, 17-34.

- Özçelik, A. Selçuk, *1961 Anayasası Ders Notları*, Nuru Osmaniye Matbaası, İstanbul 1964.
- Özdamar, Demet, Türk, Ahmet, İkizler, Metin, Çağırğan, Senar, *Yeni Dernekler Hukuku Mevzuatımızın Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008.
- Özdemir, A., “Performans Denetiminin Türk Sayıştayı Açısından Uygulanabilirliği”, *Sayıştay Dergisi*, (7), 1992, 47-56.
- Özer, M. A., “Performans Yönetimi Uygulamalarında Performansın Ölçümü ve Değerlendirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, (73), 2009, 3- 29.
- Özer, H., “Performans Denetimi (04.03.1992 Tarihinde Yapılan Performans Denetimi Konferansı Konuşma Metni)”, *Sayıştay Dergisi*, (7), 1992, 30-40.
- Özer, M. A., “Parlamentolar ve Denetim Fonksiyonları”, *Sayıştay Dergisi*, (33), 1999, 24-61.
- Özer, Hüseyin, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997.
- Özsemerci, K., Süngü, S., Temizel, Ö., “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Sayıştay Denetiminin Rolü”, *Sayıştay Dergisi*, (53), 2004, 3-39.
- Özsunay, Ergun, *Medeni Hukukumuzda Tüzel Kişiler*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul 1982.
- Peer Review, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/review.html>
- Peer review of Rigsrevisionen, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1030.htm>
- Peer Review Report-April 2005, *International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office*, Ottawa 2005.
- Peer Review Report: National Audit Office of Denmark, August 2006 Oslo, Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, [http://www.rigsrevisionen.dk/media\(267,1033\)/Peer_review.pdf](http://www.rigsrevisionen.dk/media(267,1033)/Peer_review.pdf)

Peer Review Report-May 2008, *International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office*, Ottawa 2008.

Pekiner, Kamuran, *İşletme Denetimi (İşletme Analizleri)*, Sermet Matbaası, İstanbul 1977.

Performance Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit

Performance Auditing, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/PerformanceAuditing/Pages/PerformanceAuditing.aspx>

Performance Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_9365.html

Performance Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/Performance_audits

Performans Denetimi Raporları, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/PerformansRapor.asp>

Peter Skærbæk, *Performance Auditing and Auditor Identity – An Ethnography of the Auditor-Auditee Relationship in the Efforts to Make the Danish Defence Receptive to the Performance Accountability Framework*, Erişim tarihi: 27 Ağustos 2010, http://www.caerdydd.ac.uk/carbs/news_events/events/past/conferences/ipa/ipa_papers/00300.pdf

Philippe C. Schmitter, Terry Lynn Karl, “Demokrasi Nedir Ne Değildir”, (Ed. Larry Diamond ve Marc F. Plattner), *Demokrasinin Küresel Yükselişi*, (ss. 67-81), Yetkin Yayınları, Ankara 1995.

Pickett, K. H. Spencer, *The Internal Auditing Handbook*, (Third Edition), John Wiley & Sons Ltd., United Kingdom 2010.

Polat, N., “Saydamlık Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, (49), 2003, 65-80.

Polat, N., “Sayıştayın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi”, *Sayıştay Dergisi*, (60), 2006, 35-50.

Political Parties, Elections and Referendums Act 2000, Chapter 41, Erişim tarihi: 06 Aralık 2011, http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/41/pdfs/ukpga_20000041_en.pdf

Pollitt, C., Summa, H., “Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account For Themselves”, *Public Administration*, 75 (1), 1997, 313-336.

Pollitt, C., Summa, H., “Performance Audit and Evaluation: Similar Tools, Different Relationships?”, *New Directions for Evaluation*, 1996 (71), 1996, 29-50.

Pollitt, Christopher, Girre, Xavier, Lonsdale, Jeremy, Mul, Robert, Summa, Hilka and Waerness, Marit, *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford University Press, New York 1999.

Premchand, A., *Public Expenditure Management*, International Monetary Fund, Washington D.C. 1993.

Present Position in Connection With Parliament, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/nao/history/present_position_in_connection_with_parliament

Provisions on the Appointment of the President of the Corte Dei Conti Law 21 July 2000 - No: 202, Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/english_version/Law_21_July_2000_no_202.pdf

Provisions Relating to Jurisdiction and Audit by the Corte Dei Conti Law 14th January 1994 - No. 20, Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/export/sites/portalecdc/_documenti/english_version/Law_14_january_1994_no_20.pdf

Publications, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/Publications/Pages/Publications.aspx>

Public Accounts and Audit Committee Act 1951: Act No. 60 of 1951 (amendments up to Act No. 30 of 2006) Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, www.comlaw.gov.au

- Public Prosecutor Activity, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/english_corner/prosecutor_activity/
- Public Service Act 1999: Act No. 147 of 1999 (amendments up to Act No. 140 of 2003), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, www.comlaw.gov.au
- Rakgailwane, M. W., “Audit Profile: The Office of the Auditor General of Botswana”, *International Journal of Government Auditing*, 31 (4), 2004, 30-34.
- Reflecting Audit Findings in Budget, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/effort/reflect.html>
- Regularity, Compliance and Performance Auditing, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/audit-procedures/unterseiten/regularity-compliance-and-performance-auditing/>
- Regularity Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/Regularity_audits
- Reporting, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit/reporting
- Reporting, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/organisation/financial_audit/reporting
- Reporting, (t.y.), Erişim tarihi: 11 Nisan 2012, <http://bundesrechnungshof.de/federal-commissioner/reporting>
- Reporting to Parliament, (t.y.), Erişim tarihi 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_829.html
- Rigsrevisionen, *Annual Report 2010*, April 2011, Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, [http://www.rigsrevisionen.dk/media\(1869,1033\)](http://www.rigsrevisionen.dk/media(1869,1033))
- Riksrevisionen-Sweden, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk
- Riksrevisionen (Swedish National Audit Office) Terms of Reference Act, (2002:1023), Erişim tarihi: 12 Ekim 2011, <http://world.moleg.go.kr/>

- Riksrevisionen, *Annual Report of the Auditors General 2009*, Erişim tarihi: 13 Ocak 2012, <http://www.riksrevisionen.se/PageFiles/14109/Annual%20report%202009.pdf>
- Riksrevisionen, *Annual Report of the Auditors General 2010*, Erişim tarihi: 13 Ocak 2012, http://www.riksrevisionen.se/PageFiles/14125/Annual%20report%202010_ENG.pdf
- Role and Tasks, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/RoleAndTasks/Pages/Roleandtasks.aspx>
- Sakal, M., şahin, E. A., “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, (68), 2008, 3-27.
- Sali, A.O., “Mali Denetimin Anayasal İlkeleri”, *Sayıştay Dergisi*, (16), 1995, 3-11. 9
- Saraç, Ö., “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, *Maliye Dergisi*, (159), 2010, 262-277.
- Sayın, İsmail Hakkı, *Avrupa Birliği Sayıştayı*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet’in 75’nci Yıldönümü Dizisi: 2, Ankara 1998.
- Sayıştay Kanunu (Mülga), (1967), *T.C. Resmi Gazete*, 12538, 27 şubat 1967.
- Sayıştay Kanunu, (2010), *T.C. Resmi Gazete*, 27790, 19 Aralık 2010.
- Sayıştay Kanunu Teklifi, Adalet ve Kalkınma Partisi TBMM Grup Başkanlığı, Sayı: 329, Tarih: 01.02.2010.
- Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik, (2011), *T.C. Resmi Gazete*, 28145, 17 Aralık 2011.
- Schwab Klaus (Ed.), *The Global Competitiveness Report 2010–2011*, World Economic Forum, Geneva 2010.
- Scope and Depth of Audit Work, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/audit-procedures/unterseiten/scope-and-depth-of-audit-work/>
- Scrutinizing the Office of the Auditor General, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32467.pdf

- Simon, Herbert A., Simon, Donald W., Thompson, Victor A., *Kamu Yönetimi*, (Çev. Cemal Mihçioğlu), Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 457, Ankara 1985.
- Sayıştay Denetçileri Derneği, *Avrupa Birliği Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı*, (Çev. Sacit Yörüker), SAYDER Kitaplığı – 3, Ankara 2009.
- Sayıştay Denetçileri Derneği, *INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi*, (Çev. M. Hakan Özbaran, Sacit Yörüker), SAYDER Kitaplığı – 2, Ankara 2009.
- 832 Sayılı Sayıştay Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bazı Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun, (1996), *T.C. Resmi Gazete*, 22686, 04 Temmuz 1996.
- Siyasi Partiler Kanunu, (1983), *T.C. Resmi Gazete*, 18027, 24 Nisan 1983.
- Söyler, İlhami, *Devlet Mallarının Kamu Finansmanı Açısından Değerlendirilmesi*, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/368, Ankara 2005.
- Spanish Constitution–1978, Erişim tarihi: 15 Temmuz 2011, http://www.senado.es/constitu_i/indices/consti_ing.pdf
- Special Examinations, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_9364.html
- Standing Orders of the Bundesrechnungshof, Effective from 19 November 1997, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/we-about-us/legal-authority/we-about-us/legal-authority/standing-orders.pdf>
- State Audit Office-Finland, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk
- Status, (t.y.), Erişim tarihi: 11 Nisan 2012, <http://bundesrechnungshof.de/federal-commissioner/status-1>
- Status of the Board, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/status.html>
- Stuiveling, Saskia J., Turksema, Rudi W., “Public Expenditure Control in the Netherlands”, *Public Expenditure Control in Europe – Coordinating Audit*

Functions in the European Union, (Ed. Milagros García Crespo), (ss. 55-78).Edward Elgar Publishing Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA 2005.

Summary of Rigsrevisionen's Client Survey, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-2242.htm>

Support for the National Audit Office in Armenia, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Support_for_the_national_audit_office_in_Armenia

Support for the Hungarian State Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Support_for_the_Hungarian_State_Audit_Office

Support for Kosovo National Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Support_for_Kosovo_national_audit_office

Support for the Ugandan National Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Support_for_the_Ugandan_national_audit_office

Suzuki, Y., “Basic Structure of Government Auditing by a Supreme Audit Institution”, *Government Auditing Review*, 11, 2004, 39-53.

şener, Orhan, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, (7. Baskı), Beta Basım, İstanbul 2001.

Tanili, Server, *Devlet ve Demokrasi-Anayasa Hukukuna Giriş*, (8. Bası), Çağdaş Yayınları, İstanbul 1996.

Tanör, Bülent, Yüzbaşıoğlu, Necmi, *1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku*, (6. Bası), Türk Anayasa Hukuku, Beta Basım, İstanbul 2004.

Tasks, (t.y.), Erişim tarihi: 28 Kasım 2011, <http://bundesrechnungshof.de/federal-commissioner/tasks-1>

Tasks and Powers, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Kasım 2011, <https://www.ccrek.be/EN/Presentation/TasksAndPowers.html#FinAudit>

- T.C. Adalet Bakanlığı, “Fransa Anayasası”, *Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları*, (ss. 169-208), T.C Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, Ankara 2011.
- T.C. Adalet Bakanlığı, “Federal Alman Cumhuriyeti Anayasası”, *Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları*, (ss. 217-276), T.C Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, Ankara 2011.
- T.C. Adalet Bakanlığı, “İtalya Cumhuriyeti Anayasası”, *Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları*, (ss. 319-354), T.C Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, Ankara 2011.
- T.C. Adalet Bakanlığı, “Hollanda Krallığı 2002 Anayasası”, *Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları*, (ss. 355-384), T.C Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, Ankara 2011.
- T.C. Adalet Bakanlığı, “İspanya Anayasası”, *Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları*, (ss. 533-584), T.C Adalet Bakanlığı Yayın İşleri Daire Başkanlığı, Ankara 2011.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, *Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşmeler Alt Komisyonu Raporu*, Kitap 2, (Yayın No: DPT: 2375 – ÖİK: 440), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Ankara 1995.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Etkinlik Ölçümünün Denetimi, Raporlanması ve Kullanımı – Çeviri*, (Bölüm 1), T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 7, Ankara 1997.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Mali Yönetim ve Kontrolların Denetimi – Çeviri*, (Birinci Basım), T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 8, Ankara 1997.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım*, (Birinci Basım), T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No:10, Ankara 1997.

- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı*, (1. Basım), T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 11, Ankara 1997.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Yasayla Verilen Yetkilere Uygunluğun Denetimi - Çeviri*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet'in 75'nci Yıldönümü Dizisi: 4, Ankara 1998.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Yatırım Projelerinin Denetimi - Çeviri*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet'in 75'nci Yıldönümü Dizisi: 15, Ankara 1998.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Avrupa Birliği ile Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi ile İlgili Tavsiyeler – Çeviri*, (Çev. Baran Özeren, Cem Suat Aral), T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 10, Ankara 2000.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi-Çeviri*, (Sacit Yörüker, Baran Özeren), T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 24, Ankara 2002.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu*, (Haz. Sacit Yörüker, Levent Karabeyli, Safiye Kaya, Baran Özeren), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 28, Ankara 2003.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi*, (Çev. Gonca İstanbulluoğlu), Ankara 2005.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *INTOSAI Denetim Standartları*, Erişim tarihi: 12 Kasım 2010, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/yayinicerik/intosai1.htm#temel>
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Düzenlilik Denetimi Rehberi*, Ankara 2011.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2011 Yılı Faaliyet Raporu*, Ankara Nisan 2012.
- Tepe, K., “Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrollerin Denetimi”, *Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu: 26 Ekim 1998 – Ankara: Tebliğ, Panel ve Tartışmalar* (ss. 53-83), T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 1, Ankara 1998.

Teşkilatı Esasiye Kanunu, (1921), *Ceridei Resmiye*, 1-7 Şubat 1337, Erişim tarihi: 12 Şubat 2011, <http://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa21.htm>

Teziç, Erdoğan, *Anayasa Hukuku*, (13. Bası), Beta Basım, İstanbul 2009.

The 1990s, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.vtv.fi/en/nao/history/the_1990s

The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General – With Comments, *Act No 21 of 7 May 2004 relating to the Office of the Auditor General*, Erişim tarihi: 16 Ocak 2012, <http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Act%20and%20Instructions%20related%20to%20the%20Office%20of%20the%20Auditor%20General%20%E2%80%93%20with%20comments.pdf>

The Audit Process, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/PerformanceAuditing/Theauditprocess/Pages/Theauditprocess.aspx>

The Auditors General, (t.y.), Erişim tarihi: 23 Mart 2011, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/The-Auditors-General/>

The Auditor General's Act, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-130.htm>

The Board of Audit Act, Act No.73 of 1947, Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, <http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/law.html>

The Board of Auditors General, (t.y.), Erişim tarihi: 29 Aralık 2011, <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/BoardOfAuditorsGeneral/Pages/TheBoardofAuditorsGeneral.aspx>

The Canada Elections Act, Bill C-2: 15 October 1999, Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.parl.gc.ca/About/Parliament/LegislativeSummaries/bills_ls.asp?ls=c2&Parl=36&Ses=2

The Constitution, (t.y.), Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, http://www.riksdagen.se/templates/R_Page____6357.aspx.

- The Constitution Act 1867, 30 & 31 Victoria, c. 3. (U.K.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/Const/PRINT_E.pdf
- The Constitution of Finland, 11 June 1999, (731/1999, amendments up to 1112/2011 included), Erişim tarihi: 18 Aralık 2011, <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1999/en19990731.pdf>
- The Constitution of Japan, 3 May 1947, Prime Minister of Japan and His Cabinet, Erişim tarihi: 18 Kasım 2011, http://www.kantei.go.jp/foreign/constitution_and_government_of_japan/constitution_e.html
- The Court of Auditors' organic law of 29 October 1846, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Eylül 2010, <http://www.courdescomptes.be/EN/ReferenceText1846.htm>
- The Court's Audits, *The Court's Work Programme*, (t.y.), Erişim tarihi: 04 Mayıs 2011, <http://www.ccomptes.fr/en/JF/CA.html#top>
- The final reporting: the opinion, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-1358.htm>
- The History of Performance Auditing at the Netherlands Court of Audit, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/Capacity_building_for_performance_audits/The_history_of_performance_auditing_at_the_Netherlands_Court_of_Audit
- The History of the Corte dei Conti, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/english_corner/history/index.html
- The History of GAO – GAO's Start, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/history/>
- The Jurisdictional Functions, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/english_corner/jurisdictional_activity/
- The National Audit Office's Scope, Erişim tarihi: 05 Ekim 2011, <http://www.vtv.fi/en/nao/scope>

- The Organization of the Post and Telecommunications Public Service Act, No: 90-568, July 2 1990.
- The Outcome of Our Audits, (t.y.), Erişim tarihi: 23 Mart 2011, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/The-outcome-of-our-Audits/>
- The Public Accounts Committee, (t.y.), Erişim tarihi: 12 Aralık 2011, <http://www.riksrevisionen.dk/composite-1159.htm>
- The Riksdag Act, (t.y.), Erişim tarihi: 01 Ocak 2012, www.riksdagen.se
- The Role of the Italian Corte dei Conti, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.corteconti.it/english_corner/chi_siamo/the_role_italian_corte_conti/
- The Swedish National Audit Office Initiates Cooperation in Cambodia, September 7 2011, Erişim tarihi: 17 Aralık 2001, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/news/2011/The-Swedish-National-Audit-Office-initiates-cooperation-in-Cambodia/>
- The Swedish National Audit Office initiates cooperation in Kenya, October 25 2011, Erişim tarihi: 17 Aralık 2001, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/news/2011/The-Swedish-National-Audit-Office-initiates-cooperation-in-Kenya/>
- The Worldwide Governance Indicators - 2011 Update, *Control of Corruption*, Erişim tarihi: 12 Mart 2012, www.govindicators.org
- The Worldwide Governance Indicators - 2011 Update, *Government Effectiveness*, Erişim tarihi: 12 Mart 2012, www.govindicators.org
- Thiel, S. V., Leeuw, F. L., “The Performance Paradox in the Public Sector”, *Public Performance & Management Review*, 25 (3), 2002, 267-282.
- Tripathi, Mahesh, *Auditing and Finance Management*, (First Edition), Navyug Publishers & Distributors, New Delhi 2008.
- Toker, M. Cem, “Danimarka Yönetim Sistemi”, (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, (ss. 279-299), İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003.

- Toker, M. Cem, “Finlandiya Yönetim Sistemi”, (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, (ss. 301-314), İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003.
- Toker, M. Cem, “İsveç Yönetim Sistemi”, (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, (ss. 315-336), İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003.
- Transparency International, *Corruption Perception Index 2011*, Erişim tarihi: 12 Mart 2012, www.transparency.org
- Transparency International, *Bribery Payers Index 2011*, Erişim tarihi: 12 Mart 2012, www.transparency.org
- Tribunal De Cuentas-Spain, *State Audit in the European Union*, National Audit Office, Erişim tarihi: 17 Kasım 2011, www.nao.org.uk.
- Tuna, Güngör Azim, “İspanya Yönetim Sistemi”, (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, (ss. 101-165), İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003.
- Tunaya, Tarık Zafer, *Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku*, (3. Baskı), Sulhi Garan Matbaası, İstanbul 1975.
- Tunç, H., Yavuz, B., “Avantaj ve Dezavantajlarıyla Başkanlık Sistemi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (81), 2009, 1-39.
- Tunisia, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Tunisia
- Turhan, Mehmet, *Hükümet Sistemleri ve 1982 Anayasası*, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 9, Diyarbakır 1989.
- Türker, Muammer, “Amerika Birleşik Devletleri Yönetim Sistemi”, (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, (ss. 448-481), İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 2003.

Türker, Muammer, “İtalyan Yönetim Sistemi”, (Ed. Nitas Koraltay), *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, (ss. 483-515), İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara 200.

Türkiye Büyük Millet Meclisi Tutanak Dergisi, “MHP Grubu Adına Mustafa Kalaycı’nın Konuşması”, Dönem: 23, Cilt: 79, Yasama Yılı: 5, 7’nci Birleşim, 14 Ekim 2010, Erişim tarihi: 12 Kasım 2011, http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g_sd.birlesim_baslangic?P4=20751&P5=B&PAGE1=1&PAGE2=54

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (1961), *T.C. Resmi Gazete*, 10859, 20 Temmuz 1961.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (1982), *T.C. Resmi Gazete*, 17854, 20 Ekim 1982.

Twinning with Aruban Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Twinning_with_Aruban_audit_office

Twinning with Curaçao Audit Office, (t.y.), Erişim tarihi: 18 Nisan 2012, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do/International_activities/International_projects:90646/Twinning_with_Curaçao_audit_office

Uluşahin, Nur, *Anayasal Bir Tercih Olarak Başkanlık Sistemi*, Yetkin Yayınları, Ankara 1999.

Umumi Mülhak ve Hususi Bütçelerle İdare Edilen Daireler ve Belediyelerle Sermayesinin Tamamı Devlete veya Belediye veya Hususi İdarelere Aid Daire ve Müesseseler Arasındaki İhtilafların Tahkim Yolile Halli Hakkında Kanun, (1938), *T.C. Resmi Gazete*, 3961, 16 Temmuz 1938.

United States Government Accountability Office, *Performance and Accountability Highlights: Fiscal Year 2006*, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/new.items/d073sp.pdf>

United States Government Accountability Office: By the Comptroller General of the United States (GAO), *Government Auditing Standards*, USA July 2007.

United States Government Accountability Office, *Strategic Plan: Serving the Congress and the Nation 2010-2015*, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/new.items/d10559sp.pdf>

United States Government Accountability Office, *Government Auditing Standards: 2011 Revision*, USA December 2011.

United States Government Accountability Office, *Fiscal Year 2012 Performance Plan*, Erişim tarihi: 24 şubat 2012, <http://www.gao.gov/new.items/d11343sp.pdf>

US Agency for International Development, *A Handbook for Fighting Corruption*, Center for Democracy and Governance, Bureau for Global Programs, Field Support and Research, Washington D.C. February 1999, 75-85.

Uzunöz, İ. (Çev), “ASOSAI Yolsuzluk ve Sahtecilikle Mücadele Rehberi”, *Sayıştay Dergisi*, (60), 2006, 3-34.

Vakıflar Kanunu, (2008), *T.C. Resmi Gazete*, 26800, 27 şubat 2008.

Vergi Usul Kanunu, (1961), *T.C. Resmi Gazete*, 10703-10705, 10 Ocak 1961.

Walker, D. M., “GAO Answers the Question: What’s in a Name?”, *Roll Call*, 19 July 2004, Erişim tarihi: 12 Ocak 2012, <http://www.gao.gov/about/rollcall07192004.pdf>

Walsh, Annmarie H., “Performance Auditing and Legislative Oversight in the Contest of Public Management Reform: The US Experience”, (Ed. Organisation for Economic Co-Operation and Development-OECD), *Performance Auditing and the Modernisation of Government*, (ss. 227-240), Paris 1996.

Wanna, John, Ryan, Christine, Ng, Chew, *From Accounting to Accountability: A Centenary History of the Australian National Audit Office*, Allen & Unwin, Sydney 2001.

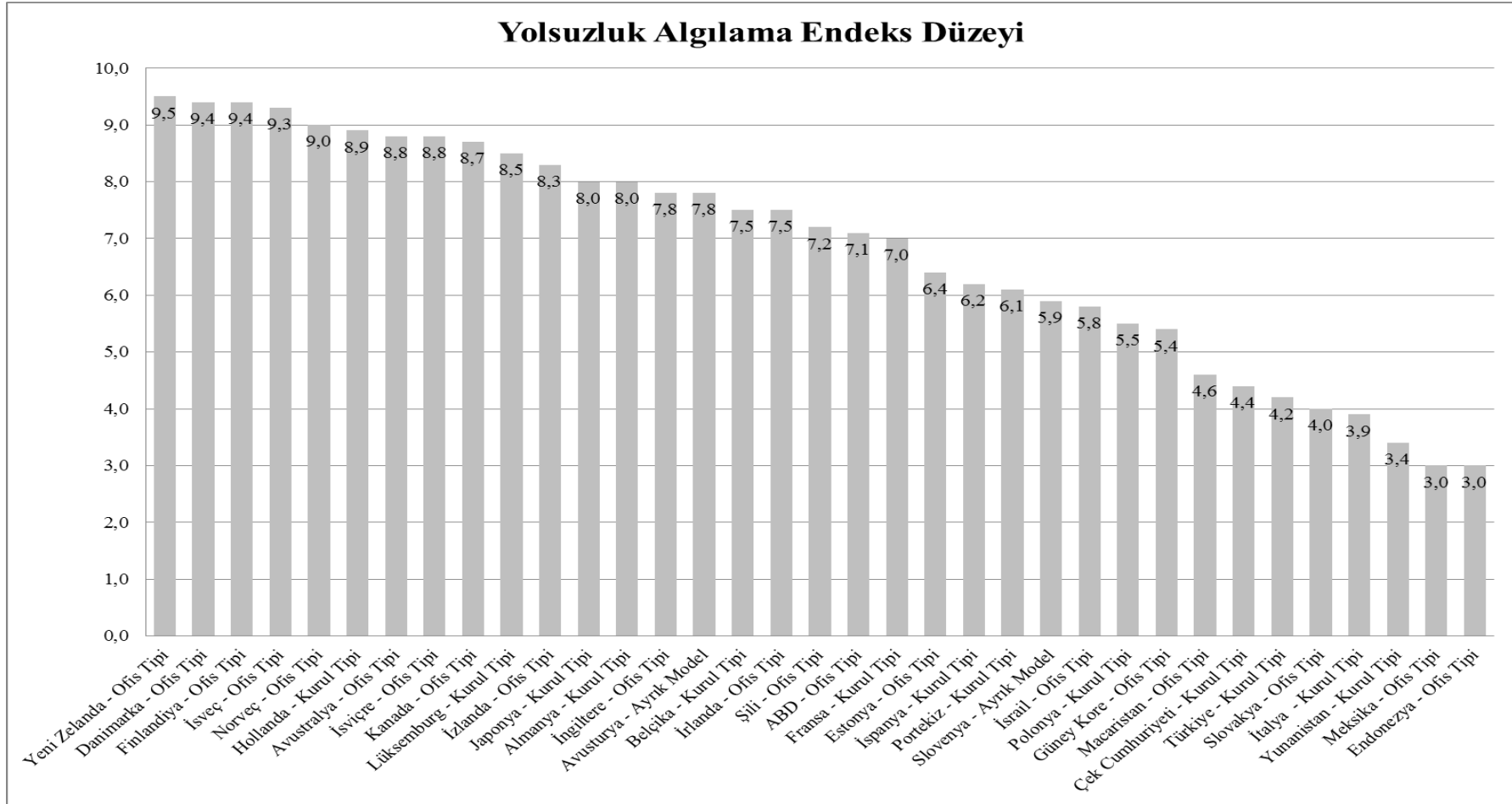
What do we do? (t.y.), Erişim tarihi: 30 Aralık 2011, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_do_we_do

What is the Court of Audit?, (t.y.), Erişim tarihi: 30 Mayıs 2011, http://www.courtofaudit.com/english/Organisation/What_is_the_Court_of_Audit

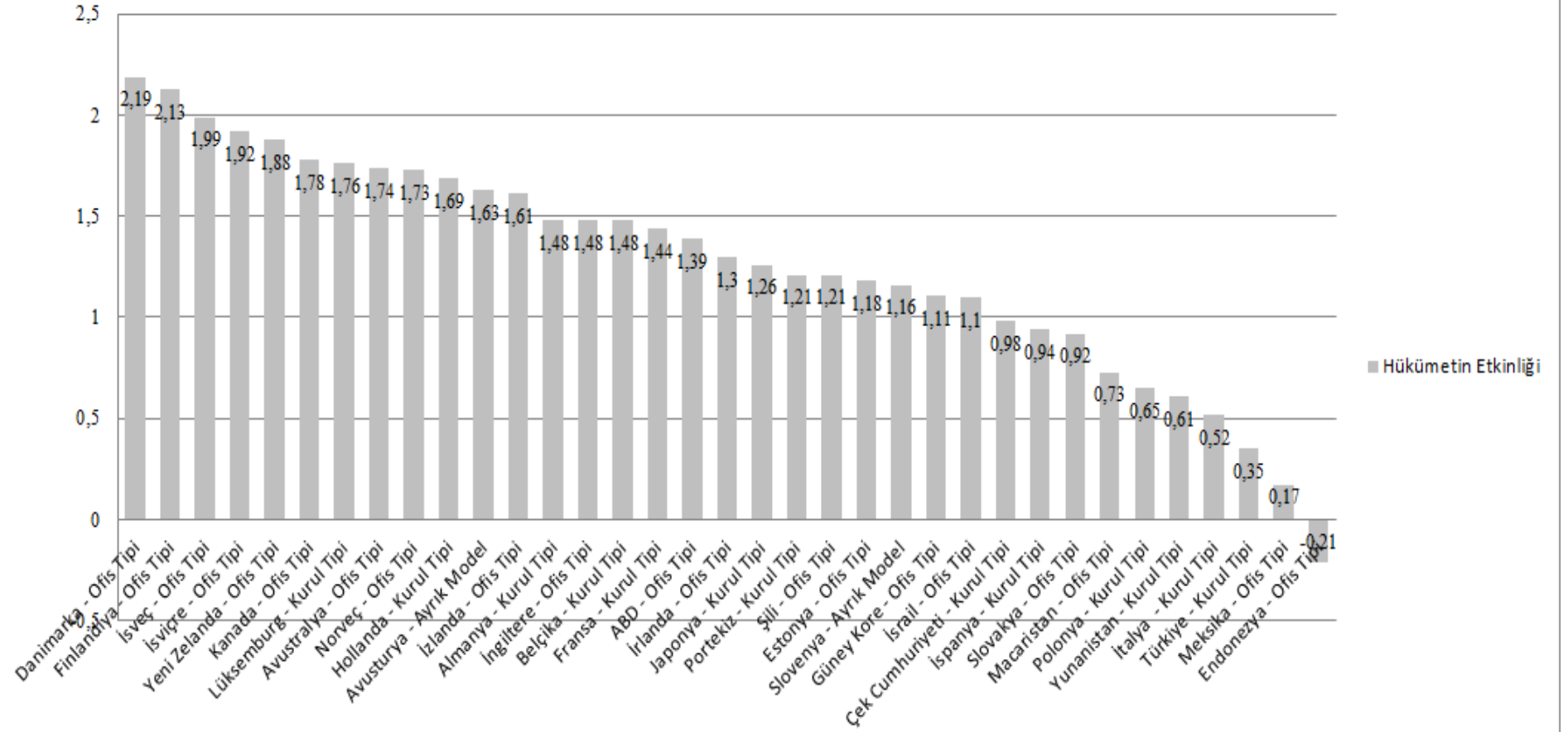
- What We Do?, (t.y.), Erişim tarihi: 06 Aralık 2011, http://www.nao.org.uk/about_us/what_we_do.aspx
- Who We Are, (t.y.), Erişim tarihi: 13 Ekim 2011, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html
- Wiersema, John, Flaherty, James Michael, *2010-2011 Estimates Performance Report*, Office of the Auditor General of Canada, Canada 2011.
- Woolf, Emile, *Auditing Today*, (Fifth Edition), Prentice Hall, New York 1994.
- Yamashige, S., “Performance Auditing from the Viewpoints of Equity”, *Government Auditing Review*, 8, 2001, 51-62.
- Yanık, Murat, *Yüce Divan*, Derin Yayınları, İstanbul 2008.
- Yıldırım, Kemal, Karaman, Doğan, *Makroekonomi*, (Dördüncü Basım), Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı, Yayın No: 145, Eskişehir 2005.
- Yıldız Ö.R., “Bilişim Sistemleri Denetimi ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, (65-Özel), 2007, 173-185.
- Yüksel, Nahit, *Siyasetin Kamusal Finansmanı (Siyasi Partilere Devlet Yardımı)*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2007.
- Zavelberg, Heinz Gunter, “Legislatures and Performance Auditing: The German Experience”, (Ed. Organisation for Economic Co-Operation and Development-OECD), *Performance Auditing and the Modernisation of Government*, (ss. 201-210), Paris 1996.

EKLER

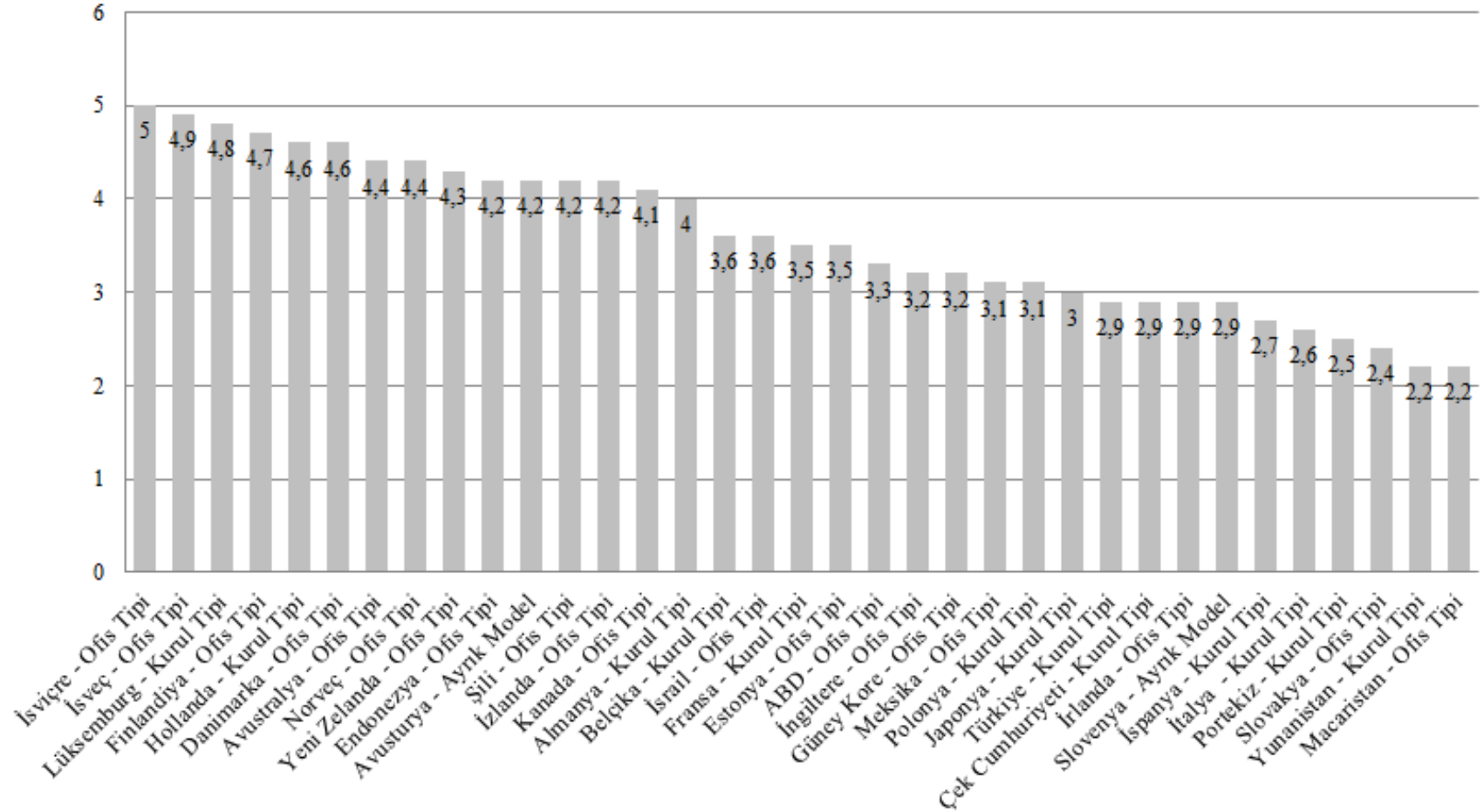
OECD ÜYESİ ÜLKELERİN İYİ YÖNETİŞİM GÖSTERGELERİ



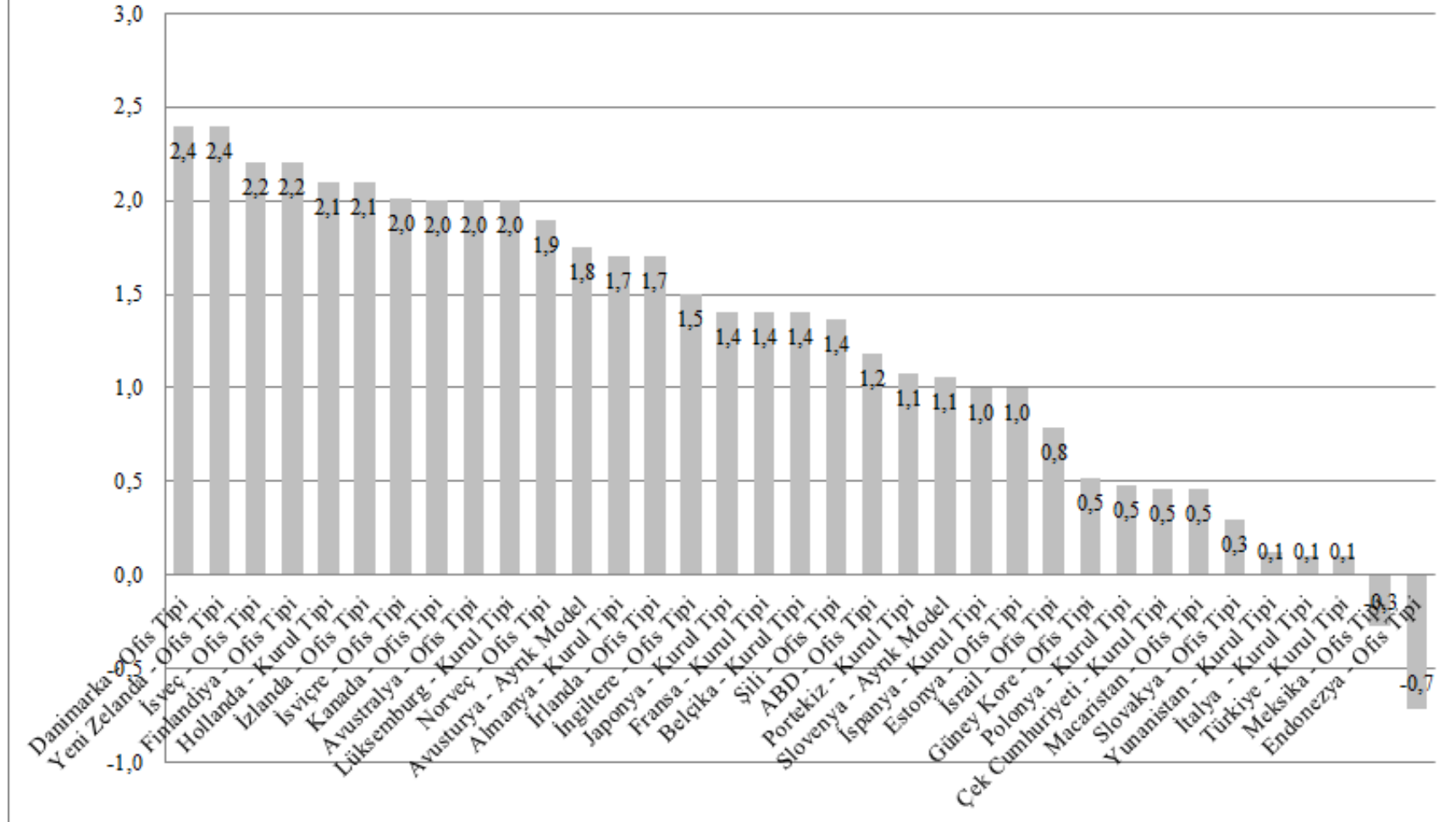
Hükümetin Etkinliği

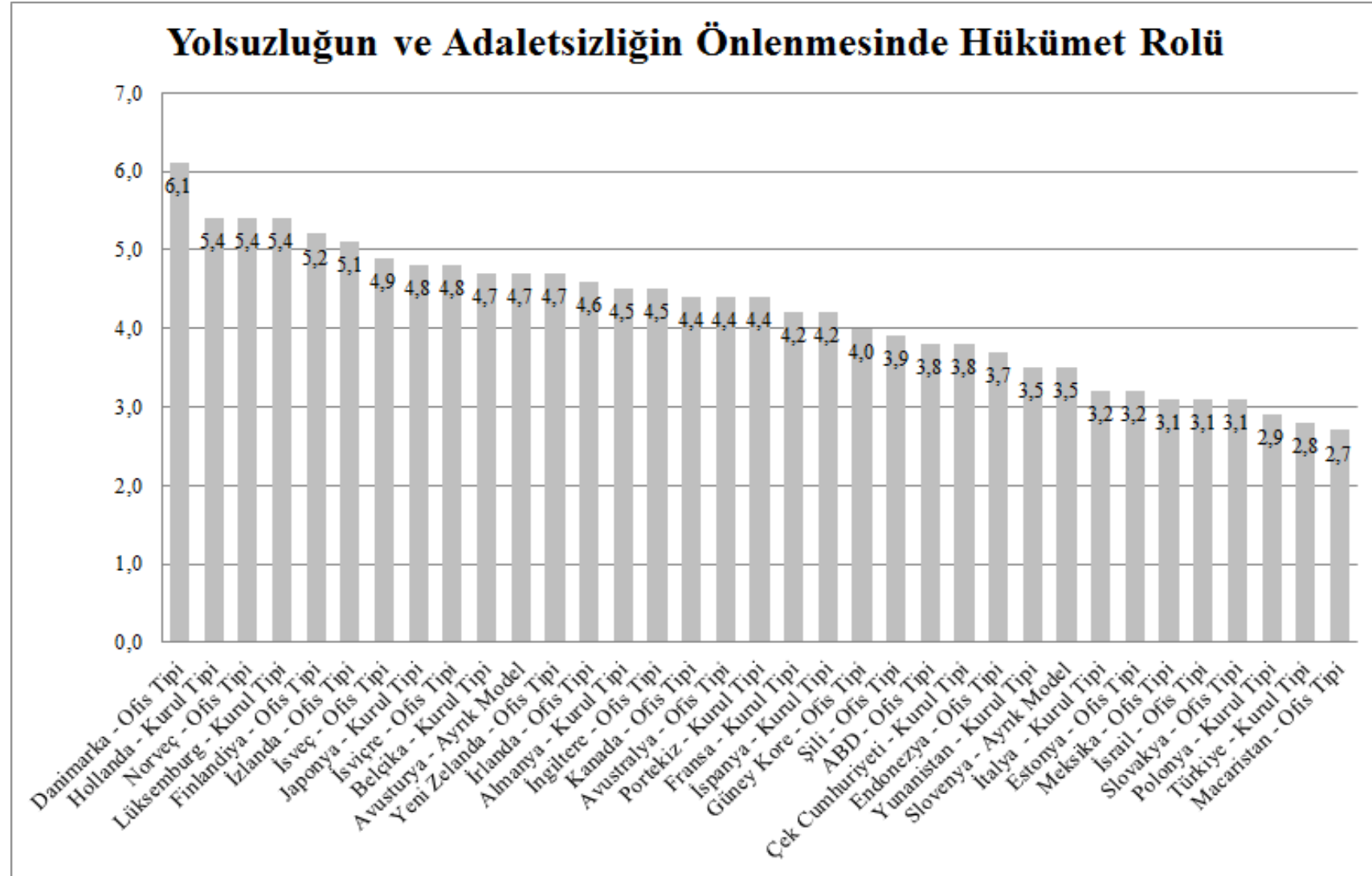


Kamu Harcamalarında İsrif

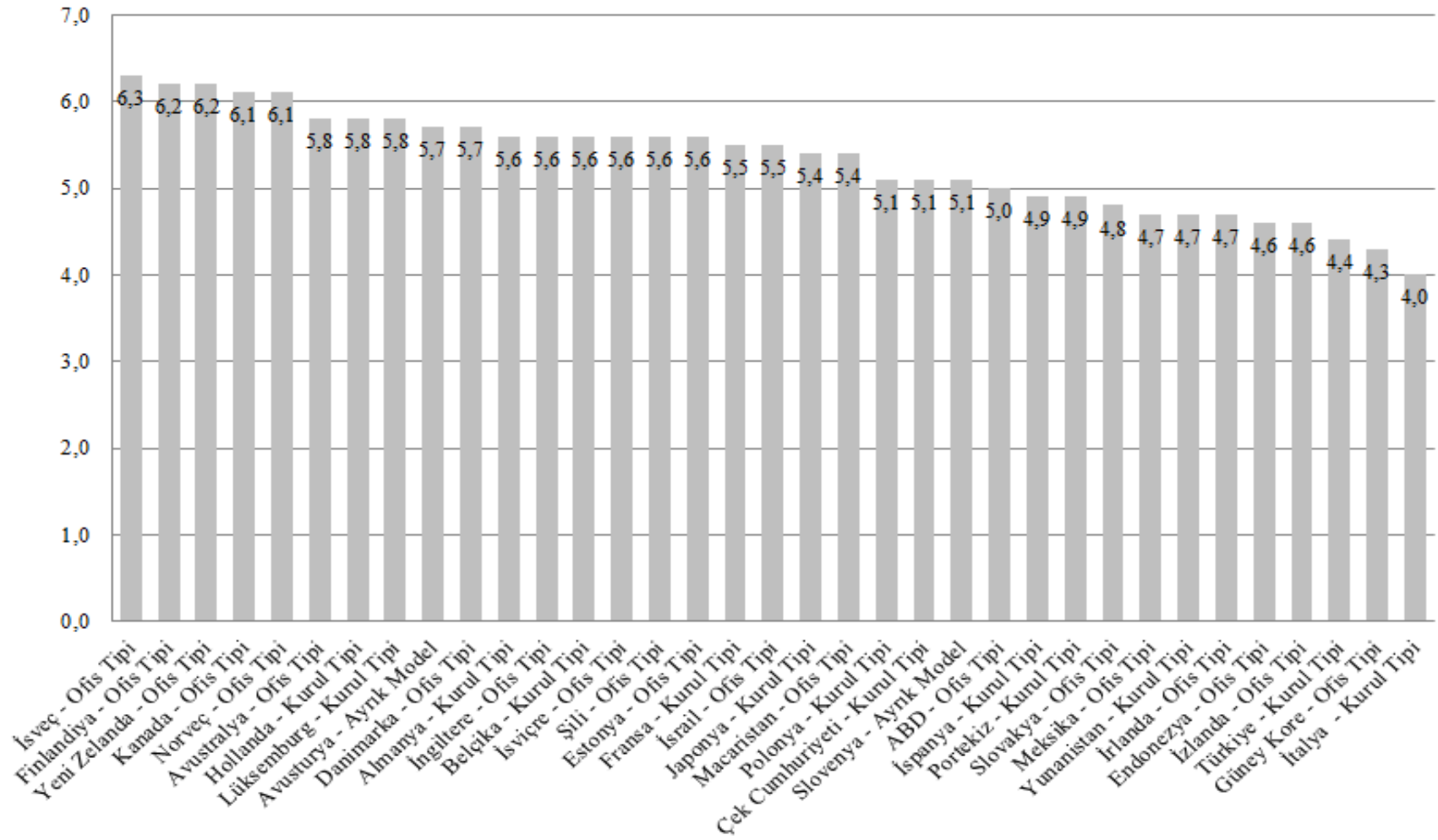


Yolsuzluğun Kontrolü





Denetim ve Raporlama Standartlarının Gücü



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler	
Adı Soyadı	Mehmet Alpertunga AVCİ
Doğum Yeri ve Tarihi	Erzurum 24.11.1980
Eğitim Durumu	
Lisans Öğrenimi	Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü
Y. Lisans Öğrenimi	Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü Bütçe ve Mali Planlama Ana Bilim Dalı
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce
Bilimsel Faaliyetler	AVCİ, M. Alpertunga, Türkiye'de ve Dünyada Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi, Maliye ve Hukuk Yayınevi, Ankara 2008.
İş Deneyimi	
Stajlar	
Projeler	
Çalıştığı Kurumlar	T. C. Ziraat Bankası A.Ş. T. Halk Bankası A.Ş. Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İletişim	
E-Posta Adresi	maavci@atauni.edu.tr
Tarih:	27/06/2012