



**T.C.
İZMİR KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANA BİLİM DALI**

SAYIŞTAY DENETİMİNDE KALİTE

Yüksek Lisans Tezi

AHMET UĞUR CEBECİ

İZMİR-2024

T.C.
İZMİR KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE MALİ YÖNETİM ANA BİLİM DALI

SAYIŞTAY DENETİMİNDE KALİTE

Yüksek Lisans Tezi

AHMET UĞUR CEBECİ

DANIŞMAN: PROF. DR. İBRAHİM ATTİLA ACAR

İZMİR-2024

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “*Sayıştay Denetiminde Kalite*” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

26/07/2024

Ahmet Uğur CEBECİ

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

SAYIŞTAY DENETİMİNDE KALİTE

Ahmet Uğur CEBECİ

İzmir Katip Çelebi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye ve Mali Yönetim Ana Bilim Dalı

Sayıştay merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Ayrıca mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Anayasa ile Sayıştay’a Meclis adına denetim görevi verilmiştir.

Sayıştay tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapılan denetim görevi, bütçe hakkının bir sonucudur. Bütçe hakkı, yasama organına hükümet harcamalarını onaylama ve denetleme/denetletme ve yetkisini verir. Bu yetki, yasama erkinin yürütme erki üzerinde kontrol işlevi görmesine ve kamu kaynaklarının uygun ve verimli bir şekilde kullanılmasının sağlanmasına olanak tanıdığı için kuvvetler ayrılığı açısından da önemlidir.

Sayıştay’ın yaptığı denetim, Devletin mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirliğin sağlanması ile kamu kaynaklarının sorumluluk içinde verimli kullanılmasının sağlanması açısından önemli bir araçtır. Bu nedenle Sayıştay denetiminin Meclisin ve demokraside tüm erklerin asıl kaynağı olan vatandaşların beklentilerini karşılayacak nitelik ve kalitede yapılması ve doğru sonuçlar üretmesi son derece önemlidir.

Türk Sayıştay’ının da üyesi olduğu INTOSAI’nin belirlemiş ve yayınlamış bulunduğu denetim standartları içinde bir bölümde de sayıştaylar için kalite kontrolüne

ilişkin standartlar düzenlenmiştir. Bu standartların amacı, Yüksek denetim kurumlarının strateji, kültür, politikalar ve prosedürler vasıtasıyla sürekli olarak yüksek kaliteli denetimler sunmasına ve bu denetimlerin ilgili taraflara güvenilir sonuçlar üretmesine yöneliktir.

Denetimin kalite standartları, denetim faaliyetlerinin standartlarının sağlanmasını, nitelikli denetim için denetim ekibinin eğitimini, denetim faaliyetlerinin de denetlemesini ve sonuçların değerlendirilmesini içerir. Denetimin kalite güvencesi, denetimin nasıl yapıldığını, yaptırımlarını ve etkililiğini sağlamak için uygulanır.

Bu çalışmada, denetim ve yüksek denetim, Sayıştay'ın konumu ve fonksiyonları, kurumsal yapısı, Sayıştay denetiminin niteliği, denetimin yöntem ve süreçleri, denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlıklarına ilişkin prosedürler, Sayıştay tarafından üretilen raporların türleri ve nitelikleri, genel olarak kalite sistemleri, denetimin kalitesinin ne anlama geldiği, INTOSAI denetim kalite standartları, Sayıştay'ın yapısı ve denetim faaliyetlerinin uluslararası denetim kalite standartlarına uygunluğu, Sayıştay denetçileri tarafından yapılan denetimler sonucunda ileri sürülen kamu zararı bulgularının kalite ve güvenilirlik düzeyi araştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay, Denetim, Yüksek Denetim, Uluslararası Yüksek denetim Standartları, Denetimde Kalite Güvencesi, Yüksek Denetimin Kalitesi

ABSTRACT

Master's Thesis

Quality in Turkish Court of Accounts Audit

Ahmet Uğur CEBECİ

İzmir Katip Çelebi University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance and Fiscal Management Program

The Court of Accounts is responsible for auditing all incomes, expenses and assets of public administrations and social security institutions within the scope of the central government budget on behalf of the Turkish Grand National Assembly, making final decisions on the accounts and transactions of those responsible, and carrying out the examination, auditing and adjudication duties given by law. In addition, the auditing and final decision of the accounts and transactions of local administrations are carried out by the Court of Accounts. By the Constitution, the Court of Accounts has been given the task of auditing on behalf of the Parliament.

The audit duty performed by the Court of Accounts on behalf of the Grand National Assembly of Türkiye is a result of the budget right. The right to budget gives the legislature the authority to approve and supervise government expenditures. This authority is also important in terms of separation of powers, as it allows the legislative branch to function as a check on the executive branch and to ensure that public resources are used appropriately and efficiently.

The audit carried out by the Court of Accounts is an important tool in ensuring transparency and accountability in the financial management of the State and the efficient use of public resources in a responsible manner. For this reason, it is extremely important that the Court of Accounts audit be carried out in a quality and quality that will meet the expectations of the Parliament and the citizens, who are the main source of all powers in democracy, and produce accurate results.

In a section of the audit standards determined and published by INTOSAI , of which the Turkish Court of Accounts is a member, standards regarding quality control for the Courts of Accounts are regulated. The aim of these standards is to ensure that Supreme audit institutions consistently deliver high quality audits through strategy, culture and policies and procedures, and that these audits produce reliable results for relevant parties.

Quality standards of audit include ensuring the standards of audit activities, training the audit team for qualified audit, auditing audit activities and evaluating the results. Audit quality assurance is applied to ensure how the audit is carried out, its sanctions and its effectiveness.

In this study, audit and supreme audit, the position and functions of the Court of Accounts, its institutional structure, the nature of the Court of Accounts audit, the methods and processes of the audit, procedures regarding the independence and impartiality of auditors , the types and qualities of the reports produced by the Court of Accounts, quality systems in general, what the quality of the audit is. means, INTOSAI audit quality standards, the structure of the Court of Accounts and the compliance of its audit activities with international audit quality standards, and the quality and reliability level of the public loss findings put forward as a result of the audits carried out by the Court of Accounts auditors were investigated.

Keywords: Court of Accounts, Audit, Supreme Audit, International Supreme Audit Standards, Quality Assurance in Audit, Supreme Audit Quality

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vii
KISALTMALAR	ix
ÖNSÖZ.....	x
GİRİŞ	1

1. BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE YÜKSEK DENETİMDE SAYIŞTAY

1.1. GENEL OLARAK DENETİM	6
1.2. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ	8
1.3. DENETİM TÜRLERİ.....	12
1.4. SAYIŞTAY'IN KISA TARİHİ	16
1.5. SAYIŞTAY'IN GÖREV VE FONKSİYONLARI	19
1.5.1. Sayıştay Denetim Fonksiyonu.....	21
1.5.1.1. Sayıştay Denetimi	21
1.5.1.2. Sayıştay Denetim Süreci	27
1.5.2. Sayıştay'ın Yargılama Fonksiyonu	33
1.6. SAYIŞTAY'IN ÖRGÜTSEL YAPISI	35
1.7. SAYIŞTAY'IN ÜYE OLDUĞU ULUSLARARASI KURULUŞLAR..	39

2. İKİNCİ BÖLÜM

SAYIŞTAY DENETİMİNDE KALİTE

2.1. YÖNETİMDE KALİTE	41
2.1.1. ISO 9000 Kalite Standartları Serisi	45

2.1.2. Diğer Kalite Standartlarından Örnekler	47
2.2. DENETİMDE KALİTE.....	48
2.3. YÜKSEK DENETİMİN KALİTESİ.....	49
2.3.1. ISSAI 140 - Yüksek Denetim Kurumları İçin Kalite Kontrol	
Standartları	53
2.3.1.1. Genel olarak ISSAI 140	54
2.3.1.2. Makul Güvence Kavramı	55
2.3.1.3. ISSAI 140'ın İlkeleri.....	57
2.3.1.4. Tanımlar	58
2.3.1.5. YDK'nın kalite yönetim sistemini sağlayan organizasyonel	
gereklilikler	59

3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAYIŞTAY'IN KALİTE DEĞERLENDİRMESİ

3.1. DENETİM KALİTESİNİ ÖLÇME	75
3.1.1. Denetim Kalitesini Ölçme Kriterleri:	75
3.1.2. Denetim Kalitesini Ölçme Yöntemleri	76
3.2. DÜNYA BANKASI KALİTE DEĞERLENDİRMESİ	76
3.3. MESLEKTAŞ DEĞERLENDİRMELERİ	87
3.4. DENETİM KALİTESİ AÇISINDAN KAMU ZARARI	
BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	91

SONUÇ.....	98
------------	----

KAYNAKÇA.....	103
---------------	-----

KISALTMALAR

ASOSAI	:Asya Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
ASQ	:Amerikan Kalite Derneği
DAGP	:Department of the Auditor General of Pakistan
ECOSAI	:Ekonomik İşbirliği Organizasyonu Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
EUROSAI	:Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
IAASB	:Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IDI	:INTOSAI Geliştirme Girişimi
IFAC	:Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFPP	:INTOSAI Mesleki Bildiriler Çerçevesi
INTOSAI	:Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
ISO	:Uluslararası Standardizasyon Örgütü
ISQM 1	:Uluslararası Kalite Yönetimi Standardı 1
ISSAI	:Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
KİT	:Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KMYKK	:5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
TBMM	:Türkiye Büyük Millet Meclisi
TKY	:Toplam Kalite Yönetimi
YDK	:Yüksek Denetim Kurumları

ÖNSÖZ

Uzun yıllar önce, henüz 18 yaşını doldurmamış iken iş hayatıma “kazai rüş” kararı ile Maliye Bakanlığında başladım. Aslında kamu maliyesi ile tanışmam Maliye Okulundaki lise yıllarımda oldu. O günden bu yana hep kamu maliyesinin içinde yer aldım. Üniversite mezuniyetim sonrası, Muhasebat Kontrolörü olarak devam eden iş yaşamımda da kamu mali denetimini bizzat uyguladım.

5018 sayılı Kanunun 2016 yılında yürürlüğe girmesi ile birlikte Maliye Bakanlığının diğer kamu idareleri üzerindeki mali denetim yetkisi son derece kısıtlı bir boyuta indiğinde, ülkede kamu maliyesi alanında en etkili denetim yapabilecek neredeyse yegane kurum Türkiye’nin Yüksek Denetim Kurumu olan Sayıştay kaldı.

Denetimin, yönetimin olmazsa olmaz bir unsuru ve Sayıştay’ın yaptığı denetimin niteliğinin ise ülkenin yönetim kalitesi ile doğrudan ilişkili olduğunun her zaman farkında oldum. Bu nedenle yüksek lisans tez çalışmamda bu konuya odaklandım.

Beni her zaman destekleyen, motive eden, enstitü dersleri süresince ve tez dönemi boyunca ilgisi ve desteğiyle yanımda olan, yaptığım çalışmaya bilimsel değer katan, alanında otorite isimlerden biri olan Sayın Prof. Dr. İbrahim Attila ACAR’a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Bu alanda eserler vererek çalışmama zenginlik katan, kaynaklarından yararlandığım değerli bilim insanlarına da teşekkürü borç bilirim.

Ahmet Uğur CEBECİ

İzmir-2024

GİRİŞ

Sayıştay, Türkiye Cumhuriyeti'nin yüksek mali denetim ve yargı organıdır. Anayasal bir kuruluş olan Sayıştay, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanıldığından ve kamu mali işlemlerinin hukuka uygun olduğundan emin olmak için görevlendirilmiştir. Bu bağlamda, denetlediği kurumlar ve işlemlerle ilgili raporlar hazırlayarak kamu mali yönetiminde şeffaflığı teşvik etmeyi ve etkin bir hesap verme sistemi kurulmasına katkıda bulunmayı amaçlamaktadır.

Sayıştay'ın denetim kapsamına giren kurumlar şunlardır:

- Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri
- Sosyal güvenlik kurumları
- Belediyeler ve il özel idareleri
- Kamu iktisadi teşebbüsleri
- Vakıflar, dernekler ve kooperatifler gibi kamu kurumu niteliğindeki kuruluşlar

Sayıştay, bu kurumların gelir ve giderlerini, mallarını, işlemlerini ve faaliyetlerini denetleme yetkisine sahiptir. Denetimlerini yerinde ve işlem veya olayın her safhasında gerçekleştirebilir. Gerektiğinde bilirkişi ve uzmanlardan da yardım alabilir.

Sayıştay'ın denetimleri sonucunda kamu kaynaklarının israf edilmediği, yolsuzluğa mahal verilmediği ve kamu mali disiplininin sağlandığı teyit edilmekte, Denetimlerde herhangi bir usulsüzlük tespit edilmesi halinde, Sayıştay gerekli yaptırımları uygular ve sorumlular hakkında yasal işlem başlatmaktadır. Sayıştay'ın hazırladığı raporlar, kamuoyuna açık bir şekilde sunulur. Bu sayede, vatandaşlar kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı hakkında bilgi sahibi olabilir.

Kamu mali yönetimi ve Sayıştay devlet bütçesinin etkin ve verimli kullanımı için el ele çalışan iki önemli yapıdır. Dünyanın birçok ülkesinde olduğu gibi, Türkiye'de de bu iki yapı arasındaki ilişki sıkı bir şekilde kurulmuştur. Kamu mali

yönetiminde yaşanan değişimler, Sayıştay'ın da yeni ihtiyaçlara göre yeniden yapılandırılmasını gerekli kılmıştır.

Bu ihtiyaç doğrultusunda, 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile uyumlu bir yapılanma öngörerek, kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık ilkelerini temel almıştır.

Yeni yapılanmanın getirdiği değişikliklerin başında Sayıştay'ın denetleme kapsamının genişletilmesi gelmektedir. Bununla birlikte yeni yapılanma ile performans denetimlerine daha fazla önem verilmiştir. Sayıştay, sadece mali denetimler yapmak yerine, denetim kapsamındaki kuruluşların performanslarını da denetlemeye başlamıştır. Ayrıca Sayıştay denetiminin, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun halde yapılmasına ilişkin bir perspektif öngörülmüştür. Bu, denetim süreçlerinin kalitesini ve güvenilirliğini artırmayı amaçlamaktadır.

Sayıştay'ın yeni yapılanması, denetim süreçlerinde ve organizasyon yapısında bir dizi değişiklik getirmiştir. Bu yapılanma sonucunda kurumsal yapısı yeniden düzenlenmiş Sayıştay'ın iç organizasyonu daha etkin bir denetim süreci sağlamak amacıyla yeniden yapılandırılmıştır. Denetim grupları ve komisyonlar, denetim süreçlerini daha spesifik ve detaylı bir şekilde yürütecek şekilde organize edilmiştir. Yeni yapılanma ile denetim kapasitesi artırılmış, daha fazla denetçi istihdam edilmiştir. Ayrıca, denetçilerin yetkinliklerinin artırılması amacıyla eğitim programları düzenlenmiştir.

Sayıştay KMYKK ve Sayıştay Kanun'unun kendisine yüklediği uluslararası standartlarda denetim yapma görevine uygun olarak Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları'nı (ISSAI) denetim faaliyetlerinde rehber olarak kullanmaktadır. Bu amaçla Sayıştay kendi iç düzenlemeleri ile mevzuat haline getirdiği Sayıştay'ın uluslararası standartlarda denetim yapma uygulamalarının başlıcaları şunlardır:

Denetim planlaması aşamasında, denetimlerin kapsamı ve risk değerlendirmesi uluslararası standartlara uygun şekilde yapılmakta, denetim planları, denetim ekibinin becerilerini ve deneyimlerini göz önünde bulundurarak hazırlanmakta ve gerek

görüldüğünde denetim planları, ilgili kamu kurumlarıyla paylaşarak görüşleri alınmaktadır.

Denetim yürütme aşamasında, denetimler, uluslararası standartlarda belirtilen denetleme teknikleri ve prosedürleri kullanılarak yapılmakta, denetim elemanları, denetleme faaliyetleri sırasında bağımsız ve objektif bir tutum sergilemekte, denetim bulguları, yeterli ve uygun delillerle desteklenmektedir.

Denetim raporlaması aşamasında, denetim raporları, uluslararası standartlarda belirtilen formata ve içeriğe uygun şekilde hazırlanmakta, denetim raporları, açık, net ve anlaşılır bir dilde yazılmakta ve denetim raporlarında, denetim bulgularının nedenleri ve önerilen düzeltici önlemler açıkça belirtilmektedir.

Sayıştay yukarıda belirttiğimiz denetimin planlama, yürütme ve raporlama aşamalarında uluslararası standartlarla öngörülen ve Sayıştay mevzuatı haline getirilen konularda denetimi gereği gibi yapabilmek için denetim kalitesini sürekli olarak geliştirmek zorundadır.

Sayıştay, 2009-2013 Stratejik Planında sayıştay raporlarının kalite güvencesine ilişkin mekanizmaların yeterince etkin olmamasının kendisi için bir zayıflık unsuru olduğunu farketmiş ve bunu kamuoyuna deklare etmiştir. Sayıştay o günden bu güne 6085 sayılı Sayıştay Kanununun getirdiği yeni yapılanma ilke ve kurallarının öngördüğü şekilde, iç düzenlemelerini, ikincil mevzuatını ve denetime ilişkin rehberlerini uluslararası denetim standartlarını referans alarak geliştirmektedir. Bu mevzuattan kaynaklanan bir zorunluluk olmakla birlikte, Sayıştay'ın yaptığı denetim sonuçlarına güvenin de önkoşuludur.

ISSAI uluslararası alanda kabul görmüş denetim uygulamaları için bir çerçeve sunmakta ve kamu idaresinde şeffaflık, hesap verebilirlik ve iyi yönetimi teşvik etmeyi amaçlamaktadır. ISSAI denetim faaliyetlerinin tutarlı, objektif ve profesyonel bir şekilde yürütülmesini sağlar. Bu denetim sonuçlarının güvenilirliğini ve saygınlığını artırır. ISSAI aynı zamanda farklı ülkelerdeki denetim kurumlarının faaliyetlerini karşılaştırmalı olarak değerlendirmeyi mümkün kılar. Bu ise en iyi uygulamaların paylaşılmasına ve denetim sistemlerinin geliştirilmesine katkıda bulunur.

ISSAI standartlarının içinde bulunan, tüm ISSAI standartlarına YDK'nın ne ölçüde uygun hareket ettiğini görmemizi ve değerlendirmemizi sağlayan ISSAI 140-Kalite Kontrolü Standardı bulunmaktadır. Bu standart YDK'nın tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde tasarlanmış bir çerçevedir. YDK'nın tutarlı, objektif ve profesyonel bir şekilde faaliyet göstermesini ve denetim raporlarının güvenilirliğini ve saygınlığını sağlamayı amaçlamaktadır. ISSAI 140, denetim kalitesinin artırılması sağlamanın yanında öngördüğü gereklilikler ile YDK'da risk yönetiminin geliştirilmesine, etkinliğin ve verimliliğin ve kamu güveninin artırılmasına destek verir.

Yeni yapılanma döneminde Sayıştay, denetim kalitesinin geliştirilmesi konusunda ciddi çabalar göstermektedir. Buna en iyi örnekler, Sayıştay'ın uluslararası denetim standartlarına uygun denetim rehberlerinin geliştirilmesi, denetçiler için eğitim ve kapasite geliştirme programları ve ISSAI 140 ile ilgili uluslararası işbirliğine aktif olarak katılması gösterilebilir.

Sonuçta Sayıştay'ın uluslararası standartlarda denetim yapma uygulamaları, kamu mali disiplininin sağlanmasına ve kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasına katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Kalite güvence sistemleri de en azından teorik düzeyde bu amacın gerçekleştirilmesini güvence altına almak için gereklidir. Ancak yüksek denetimin kalitesinin anlam ve önemi, bu konuda güncel uluslararası standartlar olarak ne ile karşı karşıya olduğumuz ve bu standartlara uyum seviyemizi değerlendiren yeterli bir çalışma henüz yapılmamıştır.

Her bilimsel alanda olduğu gibi yönetim bilimi alanında ve onun bir alt bileşeni olarak kabul edilebilecek olan denetim alanında da ilke, yöntem ve yaklaşımlar süreklilik içinde değişmekte, gelişmektedir. Yüksek denetimin kalitesine ilişkin de durum böyledir. Nitekim uluslararası yüksek denetim standartlarının en son versiyonu 2025 başında uygulamaya geçecektir. Bu çalışmamızda 2025 yılında uygulamaya geçecek olan sözkonusu standartların neler olduğu ele alınarak güncel durum yakalanmış böylece yüksek denetim alanında çalışanlara bir katkı sağlama amacı gözetilmiştir.

Bu çalışmamızı üç ana bölüm etrafında şekillendirdik. İlk bölümde denetim kavramı, denetimin tarihsel gelişimi, denetim türleri, bunların içinde Sayıştay

denetiminin ne olduğu, Sayıştay’ın görev ve fonksiyonları ile Sayıştay denetiminin uluslararası boyutu ve Sayıştay’ın uluslararası ilişkilerini ele aldık.

İkinci bölümde kalite sistemleri ekseninde denetimde kalite ve yüksek denetimin güncel kalite standartlarını ele aldık. Sayıştay denetiminde kalite standartlarının ilke ve unsurlarını ortaya koyduk.

Üçüncü ve son bölümde ise denetimin kalitesini ölçmeye ilişkin ilke ve unsurların neler olduğunu ele aldık. Bu bölümde ayrıca 2020 yılında Dünya Bankası tarafından “Yüksek Denetim Kurumları Tarafından Yapılan Denetimlerin Kalitesi: Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Standartlara Uyumunun İncelenmesi” başlıklı çalışmayı değerlendirdik. Ayrıca Pakistan Sayıştay’ınca Sayıştay’ın bağımsızlığına ilişkin sınırlı bir alanda yapılan melektaş değerlendirmesini inceledik. En son olarak Sayıştay’ın 2016-2023 yılları faaliyet raporlarından elde edilen bulgular çerçevesinde kalite sisteminin istenilen sonucu üretip üretmediğini, denetimler sonucunda tespit edilen kamu zararı tutarlarını baz alarak değerlendirdik.

Bu çalışma bu haliyle ülkede yapılan ilk çalışmadır. Özellikle çalışmanın en son bölümü dikkate alındığında, dışardan ulaşılabilen sınırlı verilere rağmen Sayıştay faaliyetlerinin “denetimine” bir başlangıç yapılmıştır. Bu anlamda literatüre ve uygulamaya oldukça önemli bir katkının ortaya konulduğunu düşünmekteyiz. Nihayetinde her kamusal faaliyet için geçerli olduğu gibi yüksek denetimin de denetlenmesine ve değerlendirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

1. BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM VE YÜKSEK DENETİMDE SAYIŞTAY

1.1. GENEL OLARAK DENETİM

Denetim sözcüğü genellikle otorite veya baskı ile ilişkilendirilse de, gerçekte çok daha geniş bir anlam taşır. Denetim, toplumsal ve bireysel ilişkilerde farklı bağlamlarda kullanılan bir olgudur ve bu bağlamlarda farklı anlamlar kazanabilir (Ayanoğlu, 2013:72). Denetimin çeşitli kullanımlarından bazıları aşağıda örnek olarak verilmiştir.

Otoriter Denetim: Bu, genellikle bir otoritenin belirli kurallar ve yasalar aracılığıyla toplumu veya bireyleri kontrol etme veya yönlendirme çabasıdır. Devletin polis gücünü kullanarak yasaları uygulaması buna bir örnektir.

Sosyal Denetim: Toplumun bireyler arasındaki davranışları belirli normlar ve değerlerle düzenleme sürecidir. Bu, toplumun belirli beklentilerine uyum sağlama sürecidir ve sosyal baskı, övgü veya dışlama gibi mekanizmalarla gerçekleşebilir.

Bireysel Denetim: Kişinin kendi davranışlarını kontrol etme sürecidir. İçsel denetim veya öz-denetim olarak da adlandırılır. Bireyler, kendi değerleri, inançları ve ahlaki standartlarına dayanarak kendi davranışlarını yönlendirirler.

Kurumsal Denetim: İşletmeler, kurumlar veya organizasyonlar içindeki süreçleri ve faaliyetleri düzenleme ve yönetme sürecidir. Bu, performans ölçümü, iç kontrol sistemleri ve etik standartların uygulanması gibi yöntemlerle gerçekleşir.

Teknolojik Denetim: Bilgi teknolojileri ve dijital ortamlar aracılığıyla gerçekleştirilen denetim süreçlerini ifade eder. Bu, veri analizi, güvenlik sistemleri ve otomasyon araçları kullanılarak gerçekleştirilebilir.

Psikolojik Denetim: Kişinin düşüncelerini, duygularını ve davranışlarını kontrol etme sürecidir. Bu, içsel motivasyonlar, duygusal refah ve özsaygı gibi faktörlere dayanabilir.

Denetim, genellikle düzeni sağlamak, istikrarı korumak veya belirli bir amaca ulaşmayı sağlamak için kullanılan bir araç olarak görülse de, bazı durumlarda bu kontrol mekanizması bireylerin özgürlüğünü kısıtlayabilir veya baskı oluşturabilir.

Mesela, bir işyerinde çalışanların performanslarının denetlenmesi ve düzeltilmesi, işverenin işlerin etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla kullanılan bir denetim mekanizması olarak düşünülebilir. Ancak, bu denetim süreci, çalışanların davranışlarını veya özgürlüklerini kısıtlayabilecek veya onları baskı altına alabilecek bir hal de alabilir.

Aynı şekilde, bir devletin toplum üzerindeki denetimi de çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Yasalar, düzenlemeler ve kurallar aracılığıyla sağlanan bu denetim, genellikle kamu düzenini korumak ve toplumsal refahı sağlamak amacıyla yapılır. Ancak, aşırı denetim veya totaliter rejimlerde, bu kontrol mekanizması bireylerin özgürlüklerini kısıtlayabilir ve baskı uygulayabilir.

Denetim kavramının çok yönlülüğü, kullanıldığı bağlama ve amaçlarına bağlı olarak farklı anlamlar taşıdığını göstermektedir. Her durumda, denetim mekanizmalarının adaletli ve dengeli bir şekilde kullanılması önemlidir, böylece istenilen sonuçlar elde edilirken haklar ve özgürlükler de korunmuş olacaktır (Mucuk, 2005:158).

Denetim genel olarak, bir kuruluşun, kurumun ya da yapılanmanın belirlenmiş standartlara, prosedürlere veya kriterlere uygunluğunu araştırarak, bu araştırmanın sonuçlarını sistematik bir şekilde değerlendirip gerekli birimlere raporlama sürecidir. Bu tanıma göre, denetim mekanizması işletilirken kullanılan yöntemler, kuruluşun veya yapılanmanın hedeflerine uygunluğunu ve etkinliğini değerlendirirken ortaya çıkan hataları, yanlışları veya yolsuzlukları düzeltme amacı taşır.

Ayrıca, denetim aynı zamanda herhangi bir mal/hizmet üretimi sürecinde etkin metodolojiyi uygulamayı gözeten bir olgu olarak da tanımlanabilir. Bu bağlamda, denetim iktisadi açıdan verimliliği ve tutumluluğu öngörerek, üretim sürecinde rehberlik eden ve yönlendirici bir rol üstlenir.

Sonuç olarak, denetim kavramı, bir kuruluşun veya yapılanmanın uygunluğunu değerlendirme süreci olarak tanımlanırken, aynı zamanda verimlilik ve tutumluluk gibi ekonomik hedeflerin sağlanması yardımcı olan bir olgu olarak da görülebilir (Köse 1999).

1.2. DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetimin erken tarihsel gelişimine ilişkin bilgilerimizin çok fazla kanıtı yoktur. Eski çağlara ilişkin denetim faaliyetlerine in, Mısır ve Yunanistan gibi antik medeniyetlerde rastlanmaktadır. M 350 civarında Antik Yunan'daki denetim faaliyetlerinin günümüz denetimine en yakın olduğu görünmektedir. Benzer denetim faaliyetlerinin İtalyan Site Devletlerinde de bulunduğu bilinmektedir. Floransa, Ceneviz ve Venedik tüccarları, Eski Dünya'dan dönen ve Avrupa Kıtası'na giden gemi kaptanlarının getirdiği zenginlikleri doğrulamalarına yardımcı olmak için denetçilerden yararlanırdı. Bu dönemde denetim, yolsuzluğun tespitine odaklanmıştı (Teck-Heang ve Md Ali, 2008).

Orta ağ boyunca, kilise ve feodal lordlar tarafından yönetilen toplumlarda denetim genellikle dini otoriteye bağlı olarak gerçekleştirilmiştir. Kilise, manastırların ve kiliselerin mali işlerini denetlerken, feodal lordlar da köylülerin tarım ürünlerini ve vergilerini denetlemişlerdir.

Sanayi devrimi ile birlikte, şirketlerin ve işletmelerin artan karmaşıklığı ve büyüklüğü, denetimin önemini artırmıştır. şirketler, hissedarlarının ve kamuoyunun güvenini kazanmak için hesap verebilirlik ve şeffaflık gereksinimleri doğrultusunda denetim süreçlerine daha fazla önem vermeye başlamışlardır.

20. yüzyılın ortalarından sonra denetim, kapsam ve nitelik bakımından önemli değişikliklere uğramıştır. Bu değişimin arkasında yatan temel etken, kurumlardaki gelişmeler ve faaliyetlerin karmaşıklaşmasıdır. Faaliyetlerin genişlemesi ve muhasebe sistemlerinin büyümesi ile işlerin daha karmaşıklaşması, muhasebe kayıtlarının ve işlemlerinin artması ve bunları tek tek incelemenin neredeyse imkansız hale gelmesi denetim yaklaşımlarını da değiştirmeye başlamıştır.

Denetim yaklaşımındaki değişimler sonucunda kayıt ve işlemler yerine dönem sonu mali tablolara odaklı değerlendirmeler daha geçerli hale gelmeye başlamış, mesleki ve bilimsel standartlara dayalı denetim anlayışı gelişmeye başlamıştır.

Bunun sonucunda, ulusal denetim standartlarının oluşturulması, uluslararası denetim standartlarının kabul edilmesi ve çağdaş denetim türlerinin ve yaklaşımlarının yaygınlaşması gelmiştir (Köse, 2007:21).

Sonuç olarak 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren denetim, hızlı bir gelişme eğilimine girmiştir. Bu gelişme, kurumsal değişimlere ayak uydurmak ve daha güvenilir bir denetim anlayışı oluşturmak için gerekli olmuştur. Günümüzde denetim, sadece mali tabloların doğruluğunu kontrol etmenin ötesine geçmiş, kurumsal yönetime katkıda bulunan ve riskleri değerlendiren bir faaliyet haline gelmiştir. Denetim anlayışı ve uygulamasında meydana gelen bu değişiklikler sonucunda daha güvenilir ve şeffaf bir finansal tablolama sistemi, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için daha fazla güvence, kurumsal yönetimde iyileşme, risklerin daha iyi yönetilmesi gibi pozitif sonuçlar ortaya çıkmıştır.

Denetimin tarihsel gelişimi, insan topluluklarının yönetimi ve organizasyonunda yaşanan değişimlere paralel olarak evrilmiştir. Günümüzde denetim, hukuki ve düzenleyici gerekliliklerin yanı sıra etik ilkelere de dayanan karmaşık bir süreç haline gelmiştir. Teknolojinin gelişmesi ve veri analitiğinin yaygınlaşması, blockchain teknolojisi ve yapay zeka uygulamaları ile birlikte yakın gelecekte, denetimde de yeni değişimlerin yaşanması beklenmektedir. Bu değişimler muhtemelen denetimini daha farklı bir çerçeveye taşıyacaktır.

Türkiye’de Cumhuriyet öncesi ve sonrası dönemleri karşılaştırarak denetimin tarihsel gelişimini incelemek, hem kanunlar ve diğer düzenlemeler hem de uygulamalar açısından önemli bir bakış açısı sunacaktır.

Cumhuriyet öncesinde denetimin kesin başlangıcı bilinmemekle birlikte, Selçuklu modelinden etkilenen Osmanlı yönetim sisteminde denetleme hizmetlerinin varlığı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü görülmektedir. Osmanlı’da yolsuzlukların soruşturulması için kadıların müfettiş olarak görevlendirildiği ve mukataalarda tutulan defterlerin denetlendiğinden bahsedilmekte (Akdağ, 2010:599), Osmanlı şeriye sicilleri, kadıların mali konularda yetkili olduğunu ve muhasebe işlemlerini kontrol ettiklerini göstermektedir.

II. Mahmut sonrası bakanlıklar kurulmaya başlamış ve teftiş birimleri oluşturulmuştur. Bu dönemde denetleme hizmetlerinin bağımsız bir birim tarafından yürütüldüğü görülmektedir. Milli Mücadele döneminde 1921 Anayasası ile Bölge Müfettişlikleri kurulmuştur. Bölge müfettişlikleri olağanüstü şartlarda geniş yetkilere sahipti. 1924 Anayasası'nda Bölge Müfettişlikleri yer almamıştır. Cumhuriyet sonrası dönemde bakanlıklarda ve diğer merkez kuruluşlarda “Teftiş Heyeti” veya “Teftiş Kurulu Başkanlığı” kurulmuştur. Bu kuruluşlar doğrudan doğruya denetleme ve soruşturma işlevini üstlenmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011).

Cumhuriyet öncesi ve sonrası denetimi mukayese ettiğimizde Cumhuriyet öncesi dönemde denetleme, kadılar ve müfettişler tarafından yürütülmekteydi. Cumhuriyet sonrası dönemde denetleme, bakanlıklara bağlı teftiş kurulları tarafından yapılmaya başlamıştır. Cumhuriyet öncesi dönemde denetleme daha çok mali konulara odaklanırken, cumhuriyet sonrası dönemde denetlemenin kapsamı genişlemiştir. Her iki dönemde de denetlemenin amacı kamu yararı ve yolsuzluklarla mücadeledir.

2006 yılı, Türkiye kamu yönetimi tarihinde önemli bir dönüm noktasıdır. Bu yıl yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile birlikte, kamu yönetiminde iç denetim olgusu resmiyet kazanmıştır. Bu kanun, kamu mali yönetiminin ve kontrolünün uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu hale getirilmesi amacıyla çıkarılmıştır.

KMYKK'nın getirdiği en önemli yeniliklerden biri, iç denetim birimlerinin kurulmasını zorunlu hale getirmesidir. Bu sayede, kamu kurumlarında sistematik ve bağımsız bir iç denetim sistemi oluşturulmuştur. İç denetim birimleri, kamu kurumlarının mali işlemlerinin, faaliyetlerinin ve risk yönetim sistemlerinin etkin, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak yürütülmesini sağlamakla görevlendirilmiştir (Başpınar, 2006).

KMYKK'nın 63. maddesinde tanımlanan iç denetim, kamu idaresinin daha iyi bir şekilde yönetilmesine ve daha kaliteli kamu hizmetleri sunmasına yardımcı olan önemli bir araçtır. İç denetim, kamu idaresinin faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek ve kamu kaynakların ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve yönlendirmek amacıyla, bağımsız, tarafsız güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla genel kabul görmüş standartlara uygun olarak yapılır. Sadece mali işlemleri

değil risk odaklı bir yaklaşımla yönetim ve kontrol yapıları ile süreçlerini kapsamına almaktadır.

İç denetim tarihsel gelişimi itibarıyla Mısır, Yunanistan ve Roma'ya kadar uzanan köklere sahiptir. İç denetimin yaygınlaşma sürecinin 1941'de V. Z. Brinks'in "Modern İç Denetim" kitabıyla ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün kurulmasıyla başladığı kabul edilebilir. İç denetim zaman içinde mali hesapların incelenmesinden yönetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine ve risk bazlı denetime doğru bir geçiş süreci ile olgunlaşmıştır. Günümüzde iç denetim planlanmış faaliyetlerle önceden kontrol etme amacını güden, müşteri/vatandaş odaklı, risk yönetimi ve yönetim konularını da bünyesinde barındıran, yönetime değer katmaya ve kurum faaliyetlerinin geliştirilmesine odaklanmış, etkinlik ve verimliliğin sağlanmasına katkı vermek amacıyla sadece denetim değil danışmanlık yaklaşımını da öngören, risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerine önem veren bir yaklaşım içindedir. Kurumsal risklerin azaltılması, kaynakların daha etkin kullanımı, karar verme süreçlerinin iyileştirilmesi, hesap verebilirlik ve şeffaflığın geliştirilmesi, kamuya güvenin artması gibi değerlerin yaratılmasına katkı sağlamaya yönelik bir araçtır (Acar ve Şahin İpek, 2016).

KMYKK sadece iç denetimi düzenlememiş dış denetim başlığı altında 68. maddesinde Sayıştay denetimini de düzenlemiştir (KMYKK, 2003). Daha sonra 2010 yılında yürürlüğe giren Sayıştay Kanunu (Sayıştay Kanunu, 2010) 5018 sayılı KMYKK'ya paralel olarak hazırlanmış ve yüksek denetimin geleneksel işleyişini değiştirmiştir. Kanunun genel gerekçesinde belirtilen, kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasını zorunlu kılan unsurlar (makro mali disiplini sağlama, kamu kaynaklarını stratejik önceliklere göre dağıtma, kaynakları etkin, verimli ve tutumlu kullanma ve hesap verebilirlik sistemini kurma) mali denetim anlayışını dönüşüme zorlamaktadır.

Geleneksel denetim yaklaşımları, yolsuzluk ve usulsüzlükleri engellemeye odaklanırken, kurumların gelişmesine ve kaynakların etkin kullanımına katkı sağlamada yetersiz kalmaktadır. Bu yaklaşımların temel eksiklikleri şunlardır:

Gelişmeye odaklanmama: Geleneksel denetimler, hataları ve eksiklikleri tespit etmeye odaklanırken, kurumların nasıl gelişebileceği ve hizmet kalitesini nasıl artırabileceği konusunda rehberlik sunmaz.

Rasyonellik eksikliği: Kaynakların nasıl daha rasyonel kullanılabileceğine dair önerilerde bulunmaz.

Engelleme riski: Korku ve çekince yaratarak, yenilikçiliği ve risk almayı engelleyebilir.

Günümüz ihtiyaçlarına uyumsuzluk: Değişen kamu yönetimi ihtiyaçlarına ve karmaşıklığına ayak uyduramaz.

Sonuçta, geleneksel denetim yaklaşımları modern kamu yönetiminin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmakta, denetimlerin, kurumların gelişmesine ve kaynakların etkin kullanımına katkıda bulunacak şekilde yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

Belge denetiminden ziyade içeriği ön plana çıkarmayı amaçlayan yeni denetim anlayışı, mali disipline bütüncül bir bakış açısıyla yaklaşmayı savunmaktadır. Kamu mali yönetiminin öncelikleri arasında yer alan bu yaklaşım, denetimin kapsamını genişletirken, kullanılan klasik araçlardan daha fazlasına ihtiyaç duymaktadır. Bu bağlamda, katılımcı, tarafsız, bağımsız ve uluslararası gelişmelere açık bir denetim kurumu olan Sayıştay, kamu kaynağı kullananlardan hesap sorabilecek bir yapıya kavuşmaktadır.

Sayıştay bu yeni haliyle, rehberlik eden, yol gösteren ve katılımcı bir kurum olarak, kalkınma planları ve stratejik planlar çerçevesinde geniş bir perspektif yakalayan ve buna uygun vizyon ve misyon belirleyen yeni bir denetim anlayışını temsil etmektedir. Dış denetimin yanı sıra, hesap yargısı işlevini de göz ardı etmeyen Sayıştay, böylece kamu mali yönetiminde daha etkili bir rol oynamaktadır (Önder ve Türkoğlu, 2012).

Sonuç olarak, Türkiye’de denetim, tarihi boyunca çeşitli değişimlere uğramıştır. Cumhuriyet sonrası dönemde denetleme daha kurumsal bir hale gelmiştir. Denetimin kapsamı ve işlevi zaman içinde değişime uğramış olsa da, temel amacı her zaman kamu yararı ve yolsuzluklarla mücadele olmuştur.

1.3. DENETİM TÜRLERİ

Kamu ve özel sektör fark etmeksizin, her kuruluşun işleyişinde denetim, temel bir rol oynar. Bu kapsamda denetim, bir örgütün faaliyetlerinin plan ve programlara

uygun olarak ne kadar başarıyla gerçekleştiğini ölçmeyi ve sapmaları gidermeyi amaçlayan bir dizi yönetsel faaliyet olarak tanımlanabilir. Denetim, kurumun amaçlarına ulaşmasını ve çalışanların sorumlu davranmasını sağlayarak, bir geribildirim mekanizması görevi de görür (Ertekin, 2004).

Denetim, çeşitli kriterlere göre sınıflandırılabilir. Denetimi yapılan kuruma göre sınıflandırdığımızda kamu sektörü denetimi ve özel sektör denetimi şeklinde bir tasnif yapılabilir. Denetim yapan kuruma göre bir sınıflandırma yaptığımızda idari denetim, yasama denetimi, yargı denetimi ve kamu denetçiliği şeklinde bir sınıflandırma karşımıza çıkmaktadır. Denetim yöntemine göre bir sınıflandırma yapılırsa iç denetim, dış denetim; zamanlaması açısından bir tasnif yapılırsa da işlem öncesi denetim, süreç denetimi ve işlem sonrası denetim şeklinde bir sınıflandırma yapabiliriz (Dalak 2000).

Türkiye’de kamu denetimi alanında farklı amaçlara ve kapsamlara sahip çeşitli denetim türleri ve bunları yürüten kurumlar mevcuttur:

Teftiş: Bakanlıklara bağlı teftiş kurulları tarafından yürütülür. Kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu denetler.

İç Denetim: Her kamu kurumunda doğrudan en üst yöneticiye bağlı bir iç denetim birimi bulunur. Kurumun risk yönetimi, mali kontrol ve performans gibi konularda iç denetim faaliyetlerini yürütür.

Yüksek Denetim: Sayıştay tarafından yürütülür. Sayıştay, Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne bağlı bağımsız bir denetim kurumudur. Anayasa ve kanunlarla belirlenen görevleri çerçevesinde hesap verme sorumluluğunu odağına alarak kamu idarelerinin mali faaliyetlerini ve işlemlerinin mevzuata uygunluğunu ve kamu kaynaklarının israf edilmeden, etkili ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını denetler.

Kamu Denetçiliği: Kamu Denetçisi (ombudsman) tarafından yürütülür. Kamu idarelerinin iş ve işlemleriyle ilgili gelen şikayetleri inceler ve gerekli işlemleri yapar. Yasama organına bağlı bağımsız bir kurumdur. (Dursun ve Altınışik, 2015)

KMYKK’da Sayıştay tarafından yapılan denetim dış denetim olarak tanımlanmıştır. Söz konusu Kanunun 68. maddesinde tanımlanmış haliyle dış denetim harcama sorası yapılan bir faaliyettir. Sayıştay’ın harcama sonrası dış denetiminin temel amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğuna uygun hareket edip etmediğini incelemektir. Bu inceleme kapsamında,

idarelerin mali faaliyetleri, kararları ve işlemleri kanunlara, kurumsal amaçlara, hedeflere ve planlara uygunluk açısından değerlendirilir. Denetim sonuçları, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanarak kamuoyunun bilgisine sunulur.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları doğrultusunda iki ana aşamada gerçekleştirilir:

Mali Denetim: Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgelerin incelenmesi yoluyla mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğu kontrol edilir. Ayrıca, gelir, gider ve mal işlemlerinin kanunlara ve diğer yasal düzenlemelere uygunluğu değerlendirilir.

Performans Denetimi: Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performansın değerlendirilmesi şeklinde gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından hazırlanan raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerine sunulur. Denetimler sonucunda, mali ve performans denetimleri ile ilgili bulgular rapor haline getirilir. Raporlar, ilgili kamu idarelerine sunulur ve üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları değerlendirerek, dış denetim genel değerlendirme raporunu hazırlar ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunar.

Sayıştay, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verir. Bu karara “hesapların hükme bağlanması” denir (KMYKK, 2003).

Konumuz itibarıyla üzerinde duracağımız başka bir denetim sınıflandırması daha çok konusu ve amacına göre yapılan denetim diye tabir edilebilecek olan denetim sınıflandırmasıdır. Bu sınıflandırmada faaliyetlerin yasalara ve diğer düzenlemelere uygun olup olmadığının denetlenmesine düzenlilik denetimi, faaliyetlerin verimlilik, etkililik ve ekonomiklik açısından denetlenmesine ise performans denetimi denilmektedir. Mali denetim ise düzenlilik denetiminin bir alt kategorisi olarak tanımlanmaktadır.

Düzenlilik Denetimi: Kamu kurum ve kuruluşlarının gelir, gider ve hesaplarının ilgili mevzuat ve yasalara uygunluğunu belirlemek ve finansal tabloların doğruluğu ile güvenilirliği konusunda görüş bildirmek amacıyla yapılan bir denetim türüdür (Kendirli, Başaran, ve Turan, 2014). Bu denetim türü mali konular ve olaylarla ilgilidir

ve kaynakları mali yapıdaki işlemlerdir. Düzenlilik denetimi, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sürecinde, bu işlemlere ilişkin belge ve kayıtların incelenmesi ve kontrol edilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Ayrıca, kamu idaresinde hazırlanan mali tablolar da denetime tabidir. Düzenlilik denetimi, mali konulardaki denetimin yanı sıra, denetlenen kurumun mali yönetim ve iç kontrol sisteminin de değerlendirilmesini içerir. Bu değerlendirme, kurumun iç kontrol sistemindeki zayıf yönleri ortaya çıkarmayı amaçlar. Bu çalışmalar, düzenlilik denetiminin yapıcı yönünü vurgulamaktadır (Ela ve Türkyener, 2015).

Performans denetimi: İdarenin her seviyesindeki faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarında etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006).

Performans, Fransızca kökenli bir kelimedir ve kısaca “başarım” anlamına gelir. Bir işin başarıma düzeyini ifade eder. Daha geniş bir tanımla bakıldığında ise performans, belli bir amaç doğrultusunda önceden planlanmış işlemlerin sonucunda ortaya çıkan tüm unsurların değerlendirilmesidir. Denetim kavramıyla birlikte ele alındığında ise, amaçların ve hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğinin denetlenmesidir.

Sayıştay Kanunu’nda yapılan performans denetimi tanımı ise “hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesidir.” şeklindedir (Sayıştay Kanunu 2010).

Performans denetimi, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını incelemek için yapılan bir denetim türüdür. Bu denetimin temel amacı, denetime tabi tutulan kurum ya da kuruluşun, kaynaklarını planladığı şekilde kullanıp kullanmadığını, faaliyetlerinin hedeflere ulaşp ulaşmadığını, karşılaştığı sorunları ve engelleri ne şekilde aştığını, kaynak kullanımında herhangi bir israf olup olmadığını belirlemek ve bu konuda yetkili mercilere bilgi aktarmaktır.

Performans denetimi etkililik, ekonomiklik ve verimlilik kavramları etrafında şekillenmektedir. Genel olarak verimlilik bir organizasyonun elinde bulunan kaynaklarının hizmet veya mal üretiminde ne kadar iyi kullanıldığının ölçülmesidir. Etkililik, bir organizasyonun her düzeyde belirlenmiş hedeflerini gerçekleştirme derecesidir. Ekonomiklik ise bir organizasyonun üretim sürecinde kullandığı girdileri ne kadar düşük maliyetle elde ettiğine ilişkin ölçüm mekanizmasının adıdır.

Kamu mevzuatı içerisinde verimlilik, etkililik ve ekonomikliğin tanımını İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte bulmak mümkündür. Buna göre ekonomiklik, Bir faaliyetin planlanmış sonuçlarına ya da çıktılarına ulaşmak için kullanılan kaynakların maliyetini minimize etmeyi, etkililik, bir faaliyetin, planlanan ve gerçekleşen etkisi arasındaki ilişkiyi ve hedefe ulaşma seviyesini, verimlilik ise, kullanılan kaynaklarla, bir faaliyetin sonuçlarını ya da çıktılarını maksimize etmeyi ifade etmektedir (İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 2006).

Etkililik, ekonomiklik ve verimlilik birbirini tamamlayan kavramlardır. Verimlilik, en az girdi kullanarak ile en fazla çıktı elde etmekle ilgilidir. Yani kaynakları en optimal şekilde kullanarak en yüksek üretimi elde etmeye odaklanır. Ekonomiklik ise kaynakları israf etmeden, ihtiyaç duyulan minimum seviyede kullanmayı amaçlar. Ekonomiklik verimliliği kaliteli girdiler kullanarak ve gereksiz harcamaları önleyerek beraberinde getirir. Etkililik ise, önceden belirlenmiş hedeflere ne kadar ulaşıldığıyla ilgilenir. Doğru şeyleri yapıp yapmadığımızı ve bu sayede istenen sonuçları elde edip etmediğimizi sorgular. Performans denetimleri sırasında denetçiler, etkililik, ekonomiklik ve verimlilik, kavramlarını birlikte değerlendirmelidirler.

1.4. SAYIŞTAY'IN KISA TARİHİ

Sayıştay, uzun bir geçmişi olan önemli bir denetim kurumudur. Sayıştay kurumu Türkiye Cumhuriyeti Devletinden önce de vardır. Kökeni çok daha eskilere dayandırılmaktadır. Bazı araştırmacılar İrade-i Senniye (1862)'nin, bazı araştırmacılar ise Divan-ı Muhasebat (1863)'in bugünkü Sayıştay kurumunun kökenini oluşturduğunu ifade etmektedirler.

Sultan Abülaziz döneminde, mali sistemin denetlenmesi için değişik zamanlarda kurulan komisyon ve meclislerin istenilen başarıyı elde edememesi sonucunda Maliye Nezaretince yapılan kapsamlı bir çalışma sonucunda, Sadaret tarafından 29 Mayıs 1862 tarihinde verilen arz tezkiresinde, Divan-ı Muhasebat'ın kurulması teklif edilmişti. Sultan Abdülaziz, sunulan tezkirede ifade edilen tedbirlerin hızlı ve etkili bir biçimde hayata geçirecek kurum olan Divan-ı Ali-i Muhasebe'nin kurulmasını hemen aynı gün onayladı ve 29 Mayıs 1862 tarihi itibarıyla Maliye Nezareti'nin altında özerk

bir birim olarak Divan-ı Ali-i Muhasebe kuruldu (Kış, 2016:30-31). Fuad Paşa'nın öncülüğünde ve Padişah Abdülaziz'in onayıyla kurulan Divan-ı Muhasebat, bugünkü anlamda yüksek denetim kurumunun temelini oluşturdu.

Her ne kadar bugünkü bağlamda Sayıştay'ın kökeni Divan-ı Muhasebat Kanunu'na dayandırılrsa da geleneksel olarak bakıldığında daha eskilere dayandığı görülmektedir. Bu durumda Divan-ı Muhasebat Kanunu da kendisinden önceki kanun ve düzenlemelere dayanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024b).

Sayıştay, 1876 Anayasası ile anayasal bir kuruluş haline geldi ve bundan sonraki bütün anayasalarda yer aldı. 1924 Anayasası'nda TBMM'ye bağlı ve devletin gelir ve giderlerini denetlemekle görevli bir kuruluş olarak tanımlandı. TBMM'nin ilk kabul ettiği kanunlardan biri de Divan-ı Muhasebat'ın yeniden kurulmasıyla ilgili olan kanundur.

Cumhuriyet döneminde Sayıştay'la ilgili kapsamlı yasal düzenleme, 1934 tarihli 2514 Sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile gerçekleşti. Divan-ı Muhasebat ismi, 1945'te Türkçeleştirilme girişimi ile Sayıştay olarak değiştirildi. Ancak 1952'de tekrar eski ismine döndürüldü. 1961 Anayasası'nda ise Sayıştay ismi benimsenerek günümüze kadar kullanılmaya devam etti (Önder ve Türkoğlu, 2012).

1967 yılında kabul edilen 832 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştay'ın yasal yapısını ve işleyişini kökten değiştiren bir dönüm noktası oldu. Bu kanunla birlikte Sayıştay, modern bir denetim kurumu olarak yeniden yapılandırıldı ve yeni görevler üstlendi.

Sayıştay Cumhuriyet dönemi anayasalarının tamamında yer almaktadır. 1982 Anayasasında ise yargı bölümünde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre Sayıştay, meclis adına denetim yapmakla görevlidir.

Sayıştay'ın en önemli özelliği, herhangi bir makama bağlı olmadan görev yapmasıdır. Bu bağımsızlık, Sayıştay'a tarafsız ve objektif bir şekilde denetim yapma imkanı sunmaktadır. Sayıştay, devlet organizasyonu içerisinde spesifik bir konuma sahiptir.

1996 yılında Sayıştay'ın verimlilik ve etkinlik denetimi yapabileceği ile ilgili yapılan değişiklik, kamu mali yönetiminde önemli bir dönüm noktası oldu. Bu değişiklikte birlikte Sayıştay, sadece mali işlemlerin yasalara uygunluğunu denetlemenin ötesine geçerek, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını da

denetlemeye başladı (832 sayılı Mülga Sayıştay Kanunu, 1967). Bu Kanun düzenlemesinden sonra Sayıştay düzenlilik denetiminin yanında performans denetimi de yapmaya başlamıştır. Bu sayede kamu idarelerinin performansı değerlendirilmekte ve daha etkin ve verimli çalışmaları için gerekli öneriler sunulmaktadır.

2003 yılında çıkarılan ve 2006 yılı başında yürürlüğe giren KMYKK bütçeden denetime kadar mali sistemin iskeletini oluşturdu. 832 sayılı kanun yerine çıkarılan 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu, 5018 sayılı kanunla paralel olarak yazıldı. Buradaki amaç yeni Sayıştay Kanunu’nun kamu mali yönetimi alanındaki değişikliklere uygun hale getirilmesiydi. Aslında hem Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hem de Sayıştay Kanunu Avrupa birliği katılım sürecinde uyum müzakerelerinin bir parçasıydı.

Türkiye’nin AB’ye katılım müzakereleri 3 Ekim 2005 tarihinde başlamış ve aynı tarihte “Müzakere Çerçeve Belgesi” kabul edilmiştir. Bu belge müzakerelerin usul ve esaslarını belirlemektedir. Müzakereler 35 fasıl üzerinden yürütülmekte ve Fasıl 32 “Mali Kontrol” ü kapsamaktadır.

Fasıl 32, kamu mali disiplininin sağlanmasına ve AB mali çıkarlarının korunmasına odaklanmaktadır. Dört temel politika alanını kapsar:

Kamu İç Mali Kontrolü (KİMK): Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımı için risk analizine dayalı bir kontrol sistemi kurulmasını ve işletilmesini içerir.

Dış Denetim: Sayıştay’ın uluslararası standartlara uygun şekilde bağımsız ve etkin çalışmasını ve AB mali çıkarlarını korumasını sağlar.

AB Mali Çıkarlarının Korunması: Üye ülkeler arasında idari işbirliğini ve usulsüzlük ve yolsuzlukla mücadeleyi teşvik eder.

Euro’nun Sahteciliğe Karşı Korunması: Euro’nun sahteciliğini önlemek için yasal ve idari önlemlerin alınmasını ve uygulanmasını sağlar.

Fasıl 32, Türkiye’nin AB’ye katılım sürecinde önemli bir fasıldır. Bu fasıldaki kriterlerin karşılanması, Türkiye’nin kamu mali disiplini ve AB mali çıkarlarını koruma konusundaki taahhüdünü göstermektedir (T.C Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2024).

Yeni Sayıştay Kanunu ile gelen yeniliklerden bazıları şunlardır:

- Sayıştay'ın görev ve yetkileri genişletilmiştir.
- Sayıştay'ın denetim anlayışı performans denetimine odaklanmıştır.
- Sayıştay'ın raporlama sistemi geliştirilmiştir.
- Sayıştay'ın bilgi ve iletişim teknolojileri kullanımı artırılmıştır.
- Sayıştay'ın insan kaynakları yönetimi geliştirilmiştir.

Bu Kanun ile getirilen yeniliklerin kamu mali yönetimi ve denetimi sistemine önemli katkılar sağlaması beklenmektedir. Bu katkılardan bazıları şunlardır: Kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılması, kamu mali disiplininin sağlanması, yolsuzluklarla mücadelenin güçlendirilmesi ve şeffaflığın ve hesap verebilirliğin artırılması (Önder ve Meydanlı, 2019).

1.5. SAYIŞTAY'IN GÖREV VE FONKSİYONLARI

1982 Anayasasına baktığımızda Sayıştay, kamu kurumlarının gelir, gider ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetleyen, mali anlamda denetleme, ve inceleme yetkisine sahip olan, sorumluların hesaplarını ve işlemlerinin yargılama yoluyla kesin hükmünü veren bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır.

1982 Anayasası'nın 160. Maddesinde Sayıştay'ın konumu ve yetkileri açık bir şekilde belirtilmiştir. Buna göre Sayıştay'ın Görevleri:

Sorumluların işlemlerini kesin hükme bağlamak: Sayıştay, kamu idarelerinde görev alan kişilerin işlemlerinin kanunlara uygun olup olmadığını denetler ve bu işlemlerden doğan kamu zararının tazminine ilişkin kararlar verir.

İnceleme ve denetleme yapmak: Sayıştay, kamu idarelerinin mali faaliyetlerini, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler. Bu denetimler sonucunda kamu idarelerinin mali disipline uyması ve kaynakların etkin kullanımı sağlanır.

Sayıştay'ın kesin hükmüyle ilgili en çok on beş gün içerisinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltmesi istenebilir. Karar düzeltmesi, Sayıştay'ın kendi iç mekanizmasıyla yapılan bir itiraz yoludur.

Vergi ve benzeri mali yükümlülük kararlarında uyuşmazlık olması durumunda Danıştay kararları esastır. Danıştay, idari yargının en üst organı olarak, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilgili uyuşmazlıklarda son sözü söyler.

Sayıştay'ın kuruluşu, işlevleri, denetim şekilleri, çalışanları ve çalışanlarının ödev, hak ve yetkileri, başkan ve üyelerin teminatı yasayla düzenlenir. Bu yasa, Sayıştay'ın işleyişine ilişkin tüm detayları belirler ve kamu idarelerinin denetlenmesine ilişkin çerçeveyi oluşturur.

Sayıştay, kamu idarelerinin mali disiplini ve kaynakların etkin kullanımını sağlamada önemli bir rol oynar. Kesin hüküm ve karar düzeltmesi gibi mekanizmalar, Sayıştay'ın denetim işlevini daha da güçlendirir. Uyuşmazlık durumunda Danıştay'ın kararlarının esas olması ise hukuki güvenliği sağlar. Sayıştay'ın işleyişine ilişkin tüm detaylar ise yasayla düzenlenir (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982).

Anayasanın 160. maddesi ile sınırları çizilen Sayıştay'ın Anayasadaki düzenleme itibarıyla hesap yargısı fonksiyonunun, denetim fonksiyonundan daha öne çıktığı görülmektedir. Oysa AB uyum müzakerelerinde öngörülen gereklilikleri ve uluslararası standartları karşılamak üzere biçimlendirilen yeni sayıştay kanununda en azından kaleme alındığı haliyle klasik denetim ve hesap yargısından önce performans denetimi ve idarelerin iyi yönetimine katkı verme fonksiyonu daha öne çıkmaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay'ın görev ve yetkileri şöyledir.

a) Mali faaliyetlerin denetimi ve Türkiye Büyük Millet Meclisine'ne (TBMM) raporlama:

Sayıştay, hesap verme sorumluluğu ilkesine uygun olarak kamu idarelerinin mali işlemlerini ve kararlarını denetler. Denetim sonuçları hakkında Meclise bilgi ve raporlar sunar. Bu sayede, TBMM kamu mali disiplininin sağlanmasını ve kaynakların etkin kullanılmasını takip edebilir.

b) Kanunlara uygunluk denetimi ve kesin hüküm kurma:

Sayıştay'ın temel görevlerinde birisi de kamu kaynaklarının korunması ve suistimallerin önlenmesidir. Bunu yapmak için Sayıştay, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerini denetler. Bu denetimler sonucunda kamu zararına yol açan herhangi bir durum tespit edilirse, Sayıştay bu konuda gerekli yaptırımları uygular ve sorumlular hakkında yasal işlem başlatır.

c) Genel uygunluk bildirimi:

Sayıştay, her yıl, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının hesap ve işlemlerinin genel uygunluk durumunu gösteren bir bildirim TBMM'ye sunar. Bu bildirim, kamu mali yönetiminin genel durumu hakkında TBMM'ye bilgi vermektedir.

ç) Kanunlarla verilen diğler görevler:

Sayıştay, kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini de yapar. Bu görevler arasında, kamu iktisadi teşebbüslerinin, döner sermayelerin, kamu bankalarının ve diğler kamu kuruluşlarının denetimi de yer almaktadır.

Sayıştay'ın denetim faaliyetleri, kamu kaynaklarının yolsuzluk, usulsüzlük ve hatalardan korunmasını sağlanması açısından önemlidir. Sayıştay, Türkiye'nin en üst seviye denetim kuruluşu olarak, devletin gelir ve giderlerini, bütçe uygulamalarını, mali raporlarını ve diğler finansal işlemlerini denetleyip, bu işlemlerin yasalara ve yönetmeliklere uygunluğunu kontrol eder. Sayıştay, anayasal bir kurumdur. Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşundan itibaren varlığını sürdürmekte ve kamu mali yönetiminde önemli bir rol oynamaktadır. Sayıştay, devletin gelir ve giderlerinin yasalara uygunluğunu denetlemekte, kaynakların verimli, ekonomik ve etkin kullanımını sağlamak için önerilerde bulunmakta ve mali disiplinin korunmasına katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Kamu yönetimi ve Sayıştay arasındaki ilişki, kamu yönetiminin Sayıştay tarafından denetlenmesi şeklinde özetlenebilir. Kamu kurumları bütçe kaynaklarını yasalara uygun bir şekilde kullanmak zorundadır ve bu kullanım Sayıştay tarafından denetlenmektedir. Sayıştay, devletin gelir ve giderlerini inceleyerek, yasalara uygunluğunu kontrol etmekte ve yönetimdeki eksiklikleri belirleyerek kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımını sağlamak için önerilerde bulunmaktadır.

Bu nedenle, Sayıştay ve kamu yönetimi arasındaki ilişki, şeffaflık, hesap verebilirlik ilkelerinin korunmasına ve kamu kaynaklarının verimli, ekonomik ve etkin kullanımına katkıda bulunmaktadır.

1.5.1. Sayıştay Denetim Fonksiyonu

1.5.1.1. Sayıştay Denetimi

Sayıştay'ın görev ve yetkileri; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile tanımlanmıştır.

Sayıştay, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapma yetkisine sahip, yargı yetkisi olan bir Anayasal yüksek denetim kurumudur. Bu nedenle, Sayıştay iki ana işlevi yerine getirir. İlk işlevi, Meclis adına bütçe hakkını izlemektir; bu fonksiyonuyla Sayıştay, yüksek denetim kurumu olarak görev yapar. İkinci işlevi ise, ilgili yasalarda belirtilen şekilde, bütçe kullanımından sorumlu kişilerin hesaplarını ve işlemlerini yargılamak ve kesin hükme bağlamaktır (Köse, 2020).

Sayıştay denetimi, kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların verimli, ekonomik, etkin ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesidir. Sayıştay, kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler. Hesap verme sorumluluğu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların verimli, ekonomik, etkin ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olmasını ifade eder.

Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar. Sayıştay incelemesi, Sayıştay'ın kesin hükme bağlama ve denetim dışında kalan diğer çalışmalarıdır.

Sayıştay Denetimi genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülür. Ancak, Uluslararası Denetim Standartları ile iç mevzuat arasında bir farklılık söz konusu olduğunda iç mevzuat esas alınır. Denetimler, güncel denetim yöntemlerinin uygulanmasına gerekli zen gösterilerek gerçekleştirilir. Kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından sürekli gözden geçirilir (Sayıştay Denetim Yönetmeliği, 2011).

1.5.1.1.1. Sayıştay Düzenlilik Denetimleri

Kamu idarelerinin şeffaf ve hesap verebilir bir şekilde çalışmasını sağlamak amacıyla düzenlilik denetimleri yapılmaktadır. Bu denetimler, denetlenen kurumların mali ve idari faaliyetlerinin yasalara ve belirlenmiş düzenlemelere uygun olup olmadığını incelemektedir. Bu denetimin temel amaçları şunlardır:

1. Mali durum ve faaliyet sonuçlarının doğruluğu:

Kamu idaresinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının, kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçekçi ve güvenilir bir şekilde yansıtır yansıtmadığı değerlendirilir. Bu sayede, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımıyla ilgili bilgiler ortaya çıkarılır.

2. Yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluk:

Gelirlerin, giderlerin ve malların, bunlara ilişkin hesap ve işlemlerin yürürlükteki kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğu denetlenir. Bu sayede, yasalara aykırı işlemlerin önüne geçilmesi ve kamu düzeninin korunması amaçlanır.

3. Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi:

Kamu idaresinin mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin güçlü ve işlevsel olup olmadığı incelenir. Sistemdeki zayıflıklar ve riskler belirlenerek, gerekli önlemlerin alınması sağlanır.

4. Kamu Zararlarının Tespiti:

Kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı işlemlerin devlete maddi zarar verip vermediği araştırılır. Kamu zararının olduğu durumlarda, sorumluların tespit edilmesi ve yasal işlemlerin başlatılması sağlanır.

Düzenlilik denetimleri, kamu yönetiminin güvenilirlik, şeffaflık ve hesap verebilirlik prensiplerine uygun şekilde işlemesine katkıda bulunur. Bu denetimler sayesinde kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı sağlanır, yasalara aykırılıklar önlenir ve kamu zararlarının oluşması engellenir.

Kamu idarelerinin mali ve idari faaliyetlerinin yasalara uygunluğunu ve etkinliğini incelemek için yürütülen düzenlilik denetimlerinde bazı temel esaslar dikkate alınır. Bu esaslar, denetimin güvenilir ve kapsamlı bir şekilde yapılmasını ve denetim sonuçlarının gerçekçi ve objektif olmasını sağlar.

Düzenlilik denetimleri içinde bulunulan yıl temelinde ve kamu idaresi ölçeğinde yürütülür. Gerektiğinde, birden fazla yılı ve birden fazla kurumu kapsayacak şekilde

konu, sektör, faaliyet ve proje bazlı denetimler de yapılabilir. Düzenlilik denetiminin performans denetimi ile birlikte planlanması ve yürütülmesi düzenlilik denetiminin temel unsurlarından biridir.

Denetimler risk odaklı ve sistem tabanlı bir yaklaşımla yürütülür. Bu sayede, denetim kaynaklarının en etkin şekilde kullanılması ve en önemli risklerin önceliklendirilmesi sağlanır.

Denetimler, denetim grup başkanlıklarında görevli denetçiler tarafından ekip çalışması esasına dayalı olarak gerçekleştirilir. Gerektiğinde, grup dışından denetçiler ve Sayıştay dışından uzmanlar da denetim ekibine dahil edilebilir. Denetim ekibi tarafından yapılan tüm çalışmalar, denetim rehberlerinde yer alan açıklamalar doğrultusunda belgelenir.

Oluşturulan denetim görüşü, yeterli ve uygun denetim kanıtları ile desteklenir. Denetim kanıtları, kanıt toplamak için kullanılan denetim prosedürleri ve teknikler ile ilişkilendirilir.

Denetim sonucunda tespit edilen kamu zararlarına ilişkin bulgular, yargılamaya esas teşkil edecek şekilde bir rapora dönüştürülür.

Düzenlilik denetimlerinin yürütülmesinde dikkate alınan bu esaslar, denetimin güvenilirliğini, etkinliğini ve şeffaflığını artırır. Bu sayede, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımı, yasalara uygunluk ve kamu zararının önlenmesi sağlanır.

1.5.1.1.2. Sayıştay Performans Denetimleri

Sayıştay Kanununun ve Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin paralellik gösteren tanımına göre, performans denetimleri, kamu idarelerinin hesap verebilirlik ilkelerine uygun olarak faaliyetlerini yürütüp yürütmediğini incelemeyi amaçlar. Bu denetimler sayesinde, idarelerin belirlediği hedeflere ulaşma dereceleri ve bu hedeflere ilişkin belirlenmiş göstergeler esas alınarak performansları objektif bir şekilde değerlendirilir.

Yine Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde performans denetimlerinin esas itibarıyla idarelerin belirlediği hedef ve göstergelere ilişkin faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi yoluyla hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine katkıda bulunmak ve idarelerin faaliyet sonuçları ve performansları

hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve kamuoyuna güvenilir ve doğru bilgi sunulmasını sağlamak amacını gerçekleştirmek üzere yapılacağı belirtilmiştir.

Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 4. Bölümünde Sayıştay Kanunundan sayılan düzenlilik ve performans denetimi dışında “etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi” adı altında bir denetim türü daha sayılmış, söz konusu Yönetmeliğin 24-29. Maddeleri arasında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimine ilişkin detaylı düzenlemeler yapılmıştır (Sayıştay Denetim Yönetmeliği, 2011).

Oysa hem uluslararası standartlarda hem de bu alandaki literatürde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi adı altında tasnif edilmiş bir denetim türü bulunmamaktadır.

ISSAI 3000 Performans Denetim Standardında performans denetimi: YDK tarafından gerçekleştirilen performans denetimi, kamu idarelerinin, sistemlerinin, programlarının, faaliyetlerinin veya kuruluşlarının ekonomiklik, verimlilik ve/veya etkililik ilkelerine uygun olarak çalışıp çalışmadığının bağımsız, objektif ve güvenilir bir incelemesidir. Performans denetimi, kamu sektöründe ekonomikliğin, verimliliğin ve etkililiğin geliştirilmesine katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Aynı zamanda iyi yönetime, hesap verebilirliğe ve şeffaflığa katkıda bulunmayı amaçlamaktadır. Performans denetimi, yeni bilgiler, analizler veya içgörüler ve uygun olduğu durumlarda iyileştirme önerileri sağlamayı amaçlar. Performans denetimi genellikle ekonomi, verimlilik ve etkililik ilkelerinin sürdürülebilmesini sağlamak için gerekli koşulların analizini içerir şeklinde tanımlanmaktadır (ISSAI-3000, 2019).

ISSAI 3910 Performans Denetiminin Temel Kavramlarında ekonomiklik, verimlilik ve etkililik ilkeleri şu şekilde tanımlanmaktadır.:

Ekonomiklik ilkesi kaynak maliyetlerinin en aza indirilmesi anlamına gelir. Kullanılan kaynakların zamanında, uygun miktar ve kalitede ve en iyi fiyatla mevcut olması gerekmektedir.

Verimlilik ilkesi mevcut kaynaklardan en iyi şekilde yararlanmak anlamına gelir. Kullanılan kaynaklar ile üretilen çıktılar arasındaki nicelik, nitelik ve zamanlama açısından ilişkiyle ilgilenir.

Etkililik ilkesi, belirlenen hedeflerin karşılanması ve amaçlanan sonuçların elde edilmesiyle ilgilidir.

Performans denetimi, performansı artırmak için yönetim ve gözetim sorumluluklarına sahip olanlara yardımcı olarak hesap verebilirliği teşvik eder. Bunu, yasama veya yürütme organının kararlarının ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde hazırlanıp uygulanmadığını ve vatandaşların paranın karşılığını alıp almadığını inceleyerek yapar (GUID-3910 2019).

Görüleceği üzere Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi adı altında ifade edilen bu denetim aslında performans denetiminin en önemli parçasıdır.

Anayasa Mahkemesi bir kararında (2011/21 Esas ve 2013/36 Karar 2013): “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun 9. maddesinde, kamu idarelerinin bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlayacakları düzenlenmiş, aynı Kanun’un 68. maddesinin ikinci fıkrasında da, dış denetimin, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesini kapsayacağı belirtilmiştir.

6085 ve 5018 sayılı kanunların ilgili maddeleri birlikte ele alındığında, hukukumuzda öngörülen performans denetiminin uluslararası standartlarla belirlenen performans denetimi ile aynı içeriğe sahip olduğu ve sadece performans ölçümünden ibaret olmayıp, verimlilik, etkililik ve tutumluluk yönlerinden bir değerlendirme yapmayı da kapsadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, dava konusu kuralların da bu şekilde anlaşılması gerekir. Bu yönüyle kuralların belirsizliğinden söz edilemez. Öte yandan, denetimin ne şekilde yapılacağı konusunda kanun koyucu takdir yetkisine sahiptir.” demek suretiyle etkililik, ekonomiklik ve verimliliğin performans denetiminin unsuru olduğunu belirtmiştir.

Performans denetimi ile yerindelik denetimini de karıştırmamak gerekir. Sayıştay Kanunun’da yerindelik denetiminin yapılamayacağı ve idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak bir karar alınamayacağı açıkça düzenlenmiştir. Yerindelik, idarenin belirli konularda kendisine yasalarla tanınmış olan takdir yetkisini kamu yararını sağlayacak şekilde etkili kullanmasıdır. Yerindelik denetimi yaparak idare kararının denetlenmesi, idarenin takdiri yerine denetçinin

takdirini koymak olacaktır. Kaldı ki denetçi tarafından öngörülen kararın sonucunun kamu yararını sağlayıp sağlamayacağı belli değildir (Durkal ve Ferhat, 2016).

1.5.1.2. Sayıştay Denetim Süreci

Denetim faaliyeti, rastgele, düzensiz ve plansız bir şekilde yürütülmediği gibi, denetimler planlı, programlı ve izlenen bir süreç olarak gerçekleştirilir. Denetim koşulları her denetimde farklılık gösterebileceği için denetim süreci de denetim türüne göre değişiklik gösterebilir. Genel olarak denetim süreci, bir sistemin veya faaliyetlerin önceden belirlenmiş kriterlere uygunluğunu değerlendirmek için kullanılan sistematik bir dizi adımdır. Bu adımlar şunlardan oluşur:

- **Planlama:** Denetim hedeflerinin belirlenmesi, kapsamın tanımlanması ve denetim stratejisinin oluşturulmasıdır. Bu aşamada Denetimin kapsamı ve hedefleri belirlenir. Denetim ekibi oluşturulur. Denetim için gerekli kaynaklar belirlenir. Bir denetim programı hazırlanır.
- **Uygulama:** Uygulama aşamasının ön çalışması hazırlık aşamasıdır. Hazırlık sürecinde denetlenecek kurum ya da faaliyetle ilgili gerekli bilgi ve belgeler toplanır. Denetim planı gözden geçirilir ve güncellenir. Denetim ekibi kaynak bilgi ve donanım itibarıyla denetim için hazır hale getirilir. Daha sonra denetim saha çalışmaları gerçekleştirilir. Kanıtlar toplanır ve analiz edilir. Gözlemler, görüşmeler ve testler yapılır.
- **Raporlama:** Uygulama aşamasından sonra raporlama aşaması gelir. Bulguları, sonuçları ve önerileri içeren bir denetim raporu hazırlanır. Rapor, ilgili taraflara sunulur.
- **İzleme:** Denetim bulgularına yönelik düzeltici işlemler izlenir. Gerekirse ek denetimler planlanır ve yapılır.

1.5.1.2.1. Denetimin Planlanması

Sayıştay'ın etkili bir denetim yapabilmesi için iyi bir denetim planlamasına ihtiyacı vardır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin, denetlenen kamu idarelerinin ve kamuoyunun beklentileri ile denetim grup başkanlıklarının görüşleri dikkate alınarak Sayıştay tarafından denetim stratejik planı ve yıllık denetim programı hazırlanır.

Bunların hazırlığı aşamasında risk analizleri de yapılır. Denetim stratejik planı, Sayıştay'ın denetimle ilgili ulaşmak istediği amaçları, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini ve denetim stratejisine ulaşmak için izlenecek yöntemleri gösterir. Yıllık denetim programı ise, denetlenecek kamu idarelerini, denetim konularını, uygulanacak denetim türlerini, devam etmekte olan ve o yıl sonuçlanması planlanan denetim işlemlerini kapsar.

Sayıştay tarafından 2000 yılından itibaren (2005-2008 yılları arası hariç) 5 adet stratejik plan yapılmıştır. En son stratejik plan 2024-2028 yıllar arasını kapsamaktadır (Stratejik Planlar : T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2024). Bu stratejik planlar ile denetim stratejik planını karıştırmamak gerekir. Bugüne kadar Sayıştay tarafından kamuoyu ile paylaşılmış herhangi bir denetim stratejik planı bulunmamaktadır.

Yıllık Denetim Programı, denetlenecek kurumun faaliyet alanları, organizasyon yapısı ve bütçe büyüklüğüne göre özelleştirilerek hazırlanır. Denetim ekibinde görevli olan denetçiler, ilk defa denetlenecek kurumlarda kurumun işleyişini ve yapısını kapsamlı bir şekilde incelemek için denetim rehberini temel alırlar. İzleyen yıllarda ise bu çalışmalar güncellenerek tekrarlanır.

Denetlenecek kurumun muhasebe ve iç kontrol sisteminin detaylı değerlendirilmesi sonucunda, hangi alanlarda daha fazla incelemeye ihtiyaç olduğu belirlenir. Bu sayede, denetim süreci daha etkin ve verimli bir şekilde yürütülür. Ekipteki her bir denetçi, sorumluluk alanlarına giren hesaplar için ayrıntılı denetim programları hazırlar. Bu programlar, denetim rehberinde yer alan genel çerçeveye uygun şekilde oluşturulur.

Hazırlanan denetim planı, grup başkanına sunularak görüş ve önerileri alınır. Plan, nihai hale getirildikten sonra onayına sunulur. Onaylanan planda, ilgili kamu idaresinde yapılacak denetimler de dahil olmak üzere tüm denetim faaliyetlerinin takvimi, görevli denetçiler ve sorumluluk alanları açıkça belirtilir.

1.5.1.2.2. Denetimin Uygulanması

Sayıştay denetimleri, kamu kaynaklarının verimli, etkin, ekonomik ve hukuka uygun kullanıldığından emin olmak için gerçekleştirilen kapsamlı bir süreçtir. Bu sürecin temel adımları şunlardır:

Denetimler, denetim grup başkanlıkları tarafından yürütülür. Denetim Ekipleri, denetlenecek kurum ve konunun özelliklerine göre uzmanlık alanlarına göre oluşturulur.

Denetimlerde kanun, tüzük, yönetmelik, standart, genelge ve rehberlerdeki esaslara uyulur. Yayımlanmış mesleki ilkeler ve etik kurallar gözetilir.

Düzenlilik, performans, etkinlik, ekonomiklik ve verimlilik denetimleri, genel uygunluk bildirimi, faaliyet raporlarının ve mali istatistiklerin değerlendirilmesi gibi farklı denetim türleri aynı grup tarafından gerçekleştirilebilir.

Denetim ekibinde görevli denetçiler, kendilerine atanan görev alanlarını kapsayan denetim programlarını uygular. Denetim bulgularını ve gerekçelerini belgeler, çalışma kağıtlarını hazırlarlar. Kamu zararına yol açan durumları tespit eder ve sorgular hazırlarlar.

Tespit edilen hatalar, mali raporlar ve tablolara, mali yönetim ve iç kontrol sistemine ve uygunluğa ilişkin hatalar olmak üzere üç kategoriye ayrılır. Denetim ekibi, yürütülen çalışmaların sonucunda denetlenen kurumun görüşünü almak için taslak bir denetim raporu hazırlar.

Performans Denetiminde, plan, program ve bütçe belgeleri ile faaliyet raporunun yasal düzenlemelere uygunluğu, makro ve sektörel politika ve plan öncelikleriyle kurumsal amaç ve hedeflerin ilişkisi, performans hedefleri, göstergeleri ve faaliyetlerin uyumu, performans hedeflerine ayrılan kaynakların kullanımı, performans hedeflerinin ne ölçüde gerçekleştiği ve bütçede kaynak olarak gösterilen ancak kurum tarafından bizzat yerine getirilmeyen faaliyetler incelenir.

1.5.1.2.3. Denetimin Raporlanması

Sayıştay tarafından hazırlanacak raporlar şunlardır:

a) Denetim Raporu: Belirli bir kamu idaresinin, kamu kuruluşunun veya projenin mali ve idari işlemlerinin Sayıştay tarafından yapılan denetimi sonucunda hazırlanan rapordur. Bu raporda, denetlenen birimin faaliyetlerinin kanunlara, yönetmeliklere ve mali disiplin kurallarına uygunluğu değerlendirilir. Gerekirse, usulsüzlükler ve eksiklikler belirtilir ve bunlara ilişkin düzeltme önerileri sunulur. Denetim ekibi tarafından hazırlanan taslak denetim raporu ilgili kamu idaresinin görüşü alınmak

üzere Başkanlığa sunulur. Taslak denetim raporu, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandırılır.

Sayıştay denetimleri, denetlenen kurumdan gelen geri bildirimlerin değerlendirilmesiyle son aşamasına ulaşır. Bu aşamada şunlar gerçekleşir:

Taslak Raporun Düzeltilmesi:

- Denetim ekibi, kamu idaresinin taslak rapora ilişkin görüşlerini dikkate alır ve gerekli değişiklikleri yapar.
- Bu aşamada, denetim bulguları ve gerekçeleri netleştirilir, eksiklikler giderilir.

Denetim Görüşünün Oluşturulması:

- Taslak raporda yapılan değişikliklere ve kamu idaresinin görüşlerine dayanarak nihai denetim görüşü oluşturulur.
- Bu görüş, denetlenen kurumun faaliyetlerinin ve mali durumunun denetlenmesine ilişkin genel değerlendirmeyi içerir.

Raporun Sunulması:

- Denetim ekibi, nihai denetim raporunu, ekleri ve kurumun görüşünü içeren bir dosya halinde grup başkanına sunar.
- Grup başkanı, raporu Başkanlığa sunulmak üzere hazırlar.

Performans denetim sonucunda, plan, program ve bütçe sistematığı açısından iyileştirilmesi gereken alanlar ve bu alanların iyileştirilmesi için geliştirilen öneriler de denetim raporuna alınır.

b) Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu: Sayıştay tarafından her yıl, kamu idarelerinin ve kamu kuruluşlarının dış denetim sonuçlarının genel bir değerlendirmesini içeren rapordur. Bu raporda, denetlenen birimlerin mali ve idari performansları, karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri yer alır.

c) Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu: Sayıştay tarafından her yıl, kendi faaliyetlerinin genel bir değerlendirmesini içeren rapordur. Bu raporda, Sayıştay'ın denetim faaliyetleri, yargılama faaliyetleri, rehberlik ve danışmanlık faaliyetleri ve diğer faaliyetleri hakkında bilgi verilir.

ç) Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu: Kamu mali istatistiklerinin genel bir değerlendirmesini içeren rapordur. Bu raporda, kamunun gelir ve giderleri ile bütçe uygulamaları, borç durumu ve diğer mali göstergeler değerlendirilir.

d) Genel Uygunluk Bildirimi: Sayıştay tarafından, kamu idarelerinin ve kamu kuruluşlarının mali tablolarının ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarına uygunluğunu bildiren rapordur.

e) Kamu İktisadi Teşebbüsü Yıllık Denetim Raporu: Sayıştay tarafından her yıl, kamu iktisadi teşebbüslerinin (KİT) mali ve idari işlemlerinin denetimi sonucunda hazırlanan rapordur. Bu raporda, KİT'lerin faaliyetlerinin kanunlara, yönetmeliklere ve mali disiplin kurallarına uygunluğu değerlendirilir. Gerekirse, usulsüzlükler ve eksiklikler belirtilir ve bunlara ilişkin düzeltme önerileri sunulur.

f) Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu: Sayıştay tarafından her yıl, KİT'lerin genel bir değerlendirmesini içeren rapordur. Bu raporda, KİT'lerin mali ve idari performansları, karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri yer alır.

g) Yargılamaya Esas Rapor: Sayıştay tarafından, kamu idareleri ve kamu kuruluşları ile ilgili olarak yargılama yapılacak konularda hazırlanan rapordur. Bu raporda, denetlenen birimin faaliyetlerindeki usulsüzlükler ve eksiklikler delilleriyle birlikte ayrıntılı olarak belirtilir.

Denetimi sırasında kamu zararı saptanırsa, denetçiler yargılamaya esas rapor düzenlerler. Yargılamaya esas raporlar, mali yılsonu itibariyle veya denetimin bitiminden sonra en geç altı ay içinde Başkanlığa sunulur. Bu raporlar, kamu idaresi, sektör, program, proje veya konu bazında düzenlenebilir.

Kamu zararının tespiti için aşağıdaki koşulların varlığı gerekir.

- Mevzuata aykırı karar, işlem veya eylem olması
- Bu eylemden kamu zararı oluşması
- Zarara neden olan kamu görevlilerinin belirlenmesi
- Kamu zararının, bu görevlilerin eylemlerinden kaynaklandığına dair illiyet bağının kurulması

Yargılamaya esas rapor aşağıda gösterilen sürece uygun olarak düzenlenir:

- Kamu Zararına Neden Olan İşlemlerin Ayrılması: Denetim sırasında mevzuata aykırı ve kamu zararına yol açan işlemler belirlenir ve belgeleri ayrılır.

- Sorumluların Belirlenmesi ve Sorgulanması: Kamu zararına neden olan kamu görevlilerinin sorumlulukları belirlenir ve sorgu hazırlanır.

- Sorgularda her sorgu maddesinin bilgileri tablo halinde gösterilir.
- Kamu zararının oluşma sebebi ve sorumluların eylemleri açıklanır.
- Sorumlulardan savunmaları istenir.
- Görüş Farklılıklarının Çözümü: Denetim ekibi ve grup başkanı arasındaki görüş farkları grup başkanı tarafından giderilir. Esasa ilişkin görüş farkları raporda belirtilir.

- Tebliğ ve Savunma Alma: Sorgular, Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliğ edilir. Tebliğ elektronik ortamda veya yazılı olarak yapılabilir.

- Tebliğden 30 gün içinde savunma vermeyenlerin savunmaları dikkate alınmaz.

- Kurum Bilgilendirmesi: Sorgular kurum üst yöneticisine ve muhasebe birimine yazılı olarak bildirilir.

Rapor, denetçi görüşü, sorumluların savunmaları ve değerlendirmeler ışığında sonuçlandırılır.

Sonuç bölümünde istenebilecek hususlar şunlardır:

- Hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna hükmedilmesi
- Kamu zararının tazmini
- Gerekli hususların ilgili mercilere bildirilmesi
- Yargılamanın durdurularak hüküm dışı bırakılması

Raporla ilgili aykırı görüşte olan denetçi ve grup başkanının görüşleri gerekçeli olarak belirtilir. Rapor, denetçi, ekip başkanı ve grup başkanı tarafından imzalanarak elektronik ortamda Başkanlığa sunulur.

ğ) Diğer Raporlar: Sayıştay tarafından, özel kanunlar veya idari düzenlemelerle kendisine verilen görevler kapsamında hazırlanan raporlardır. Bu raporlar arasında, performans denetimleri, özel denetimler ve rehberlik ve danışmanlık faaliyetleri sonucunda hazırlanan raporlar yer alabilir.

Sayıştay tarafından hazırlanan raporlar, kamu yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirliği artırmak, kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak ve

hukukun üstünlüğünü tesis etmek için önemli bir araçtır. Sayıştay, bu raporları, Meclise sunar ve/veya ilgili kamu idaresine gönderir.

1.5.1.2.4. Denetimin İzlenmesi

Sayıştay denetimleri sadece denetim raporunun sunulmasıyla bitmez. Denetim sonucunda ortaya çıkan bulgular ve önerilerin denetlenen kurumlar tarafından ne şekilde uygulandığının izlenmesi de önemli bir aşamadır. Sayıştay bu izleme sürecini iki şekilde gerçekleştirir. Bazı durumlarda, izleme yeni bir denetim çalışması olarak yürütülebilir. Bu durumda, denetlenen kurumun faaliyetleri ve mali durumu tekrar incelenerek, rapordaki önerilerin ne ölçüde uygulandığı değerlendirilir. Daha basit durumlarda ise izleme, denetlenen kurumlardan yazılı bilgi alma şeklinde yapılabilir.

1.5.2. Sayıştay’ın Yargılama Fonksiyonu

Birçok ülkede Sayıştay, devletin harcamalarını ve gelirlerini denetleyen bir kurum olarak faaliyet gösterirken, bazı ülkelerde Sayıştay yapısı daha çok mahkemelere benzeyen bir yapıda olabilir. “Mahkeme tipi Sayıştay” terimi genellikle ülkelerin denetim kurumları arasında yapılan bir ayrımı ifade eder.

Bu tür bir Sayıştay, denetim işlevini yürütürken adli bir rol üstlenebilir. Yani, denetim yaparken yasalara uygunluk değerlendirmesi yapar ve eğer yasal bir ihlal veya hata tespit edilirse, yaptırım uygulama yetkisine sahip olabilir. Bu durumda, Sayıştay sadece denetim yapmakla kalmaz, aynı zamanda yargısal işlevleri de yerine getirir.

Dünya genelindeki sayıştayların fonksiyonel tasnifi, her ülkenin idari yapısına, hukuki sistemine ve kamu yönetimine bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Bazı ülkelerde Sayıştay sadece denetim yapar ve tespit ettiği hataları bildirirken, yasal yaptırımı uygulama yetkisi bulunmaz. Bizim ülkemiz örneğinde olduğu gibi bazı ülkelerde de Sayıştaylar denetim yetkisinin yanında yargısal işlev de üstlenmiştir (Aksoy, Geçgel, ve Öz, 2018:11).

Bu nedenle, “mahkeme tipi Sayıştay” terimi, Sayıştay’ın sadece denetim yapmakla kalmayıp aynı zamanda yargısal işlevlere de sahip olduğu durumları ifade etmek için kullanılabilir. Sayıştay, ülkemizde mahkeme tipi şeklinde yapılandırılmıştır.

Sayıştay, yüksek idari denetim üzerine kurulu bir yapıya sahip olsa da, yargılama yetkisi kuruma ek bir prestij ve güç kazandırmaktadır. Anayasadaki görev tanımı itibariyle “kesin hükme bağlama” yani yargılama yetkisi ve “yüksek mahkeme” sıfatları ön planda olsa da asıl görevi denetimdir. Bu sayede Sayıştay, kamu idarelerinin mali disiplini sağlamada ve yasa dışı uygulamaları engellemede önemli bir rol oynamaktadır.

Sayıştay’ın yargılama işlevi, belirli aşamalar halinde gerçekleşir:

1. Tespit ve Savunma: Denetçiler, kamu kurumlarında kanuna aykırılıkları tespit eder ve sorumlulardan savunma alır.

2. Yargılamaya Esas Rapor: Denetçiler, bulgularını “yargılamaya esas rapor”da özetleyerek Sayıştay’a sunar.

3. Hesaplama ve İnceleme: Sayıştay daireleri, raporları inceleyerek hesaplama yapar ve daire raportörüne inceleme için görev verir.

4. Görüşlerin Sunulması: Üyeler raportörden gelen raporu inceleyip görüşünü sunar, savcı da konuya ilişkin görüşlerini açıklar.

Sayıştay, yargılama süreci sonunda kamu idarelerinin hesap ve işlemleri hakkında dört farklı karar verebilir:

1. Yasaya Uygunluk Kararı: Denetlenen hesap ve işlemlerin kanunlara ve mevzuata uygun olduğu tespit edilirse, Sayıştay beraat kararı verir. Bu durumda herhangi bir yaptırım uygulanmaz.

2. Tazmin Kararı: Hesap ve işlemlerde yasa dışılık ve kamu zararı olduğu belirlenirse, Sayıştay sorumlulardan tazminat talep edebilir. Bu tazminat, oluşan kamu zararının maddi boyutunu kapsar.

3. Bilgilendirme Kararı: Sayıştay, denetleme sonucunda ortaya çıkan önemli hususları ve gerekli gördüğü önerileri ilgili kamu kurumlarına, bakanlıklara veya diğer mercilere bildirebilir. Bu sayede, kamu idarelerinde gerekli düzenlemelerin yapılması ve benzer hataların tekrarlanmaması sağlanır.

4. Yargılamanın Dondurulması: Sayıştay, istisnai durumlarda hesap ve işlemlerin yargılanmasını durdurma ve hüküm dışı bırakma kararı verebilir. Bu durum, genellikle yasal düzenlemelerde değişiklik yapılması veya ek delillerin ortaya çıkması gibi durumlarda söz konusu olur.

Sayıştay'ın vereceği karar, yargılama sürecinde ortaya çıkan delillere, yasal mevzuata ve kamu idaresinin savunmasına göre belirlenir. Her kararın gerekçesi detaylı bir şekilde açıklanır ve ilgili taraflara tebliğ edilir. Sorumlu kişiler bu kararların kendilerine tebliğinden itibaren 60 gün içinde temyiz isteminde bulunabilirler. Temyiz görüşmeleri talep halinde duruşmalı olarak ta yapılabilir.

Temyiz sonunda Temyiz Kurulu kararı; düzeltmeli veya olduğu gibi kabul edebilir; bozabilir veya kurul üye sayısının üçte iki oylamasıyla kaldırabilir (Sayıştay Kanunu, 2010).

1.6. SAYIŞTAY'IN ÖRGÜTSEL YAPISI

Dünya genelinde farklı ülkelerde, kamu hesaplarının denetiminden sorumlu olan birçok benzer kurum bulunmaktadır. Bu kurumların adları ve yapıları ülkelere göre değişebilir. Ancak genel olarak, benzer görevleri yerine getiren kurumlar vardır. Bazı ülkelerde bu kurumlar denetleme mahiyetindeyken, bazılarında farklı isimler altında benzer görevleri yerine getirebilirler.

Örneğin, ABD'de Government Accountability Office (GAO), Birleşik Krallık'ta National Audit Office (NAO), Almanya'da Bundesrechnungshof (Federal Hesaplar Ofisi) gibi kurumlar bu tür denetim görevlerini yerine getirirler.

İsmi ve yapısı farklı olsa da hemen her ülkede kamu kaynaklarının etkin bir şekilde kullanımını denetleyen, hesap verebilirlik ve şeffaflığı sağlayan benzer kurumlar bulunmaktadır. Bu tür kurumlar dünya genelinde kamu denetimini sağlamak ve hesap verme süreçlerini güçlendirmek için önemli bir role sahiptir.

Ülkemizde Sayıştay, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda belirtilen denetim kurumlarından biridir. Örgütsel yapısı genel olarak şu bölümleri içerir:

Başkanlık: Sayıştay'ın en üst düzey yönetim birimi olan Başkanlık, kurumun genel yönetiminden sorumludur. Başkanlık, denetim süreçlerini yönetir, stratejik kararlar alır ve kurumun temsilcisi konumundadır.

Denetim Birimleri: Sayıştay, farklı alanlarda uzmanlaşmış bir dizi denetim birimine sahiptir. Maliye, bütçe, kamu kurumlarının harcamaları, vergi gelirleri gibi farklı konularda denetim yapmak üzere özel ekipler bulunabilir.

Hukuk Birimi: Yasal süreçler ve hukuki konularla ilgili olarak kuruma destek sağlayan birimdir. Hukuki açıdan denetim süreçlerini değerlendirir, hukuki danışmanlık sunar ve gerektiğinde yasal süreçleri yürütür.

Destek Birimleri: Kurumun işleyişi için gerekli olan destek hizmetlerini sağlayan birimlerdir. İnsan kaynakları, mali işler, idari işler gibi alanlarda çalışan ekiplerden oluşur.

Sayıştay ülkenin yönetiminde ve kamu harcamalarının denetiminde önemli bir rol oynayan bağımsız bir yüksek mahkemedir. Bu önemli kurumun başkanı ve başkan yardımcıları, Sayıştay'ın etkin bir şekilde yönetilmesinden ve temsil edilmesinden sorumludur.

Sayıştay Başkanı Sayıştay'ın en üst yöneticisidir. Genel işleyiştten ve yasalara uygunluktan sorumludur. Sayıştay Genel Kurulunun başkanı olarak görev yapar. Gerektiğinde Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulu'na başkanlık eder. Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu dahil olmak üzere ilgili komisyonları Sayıştay'ın faaliyetleri hakkında düzenli olarak bilgilendirmekten sorumludur. Sayıştay raporlarının Meclis'te görüşülmesi sırasında hazır bulunur veya bir yardımcısını görevlendirir. Daire başkanlarını ve üyelerini atar, ihtisas dairelerini belirler ve işleri daireler arasında paylaştırır. Denetim ve denetim destek gruplarının başkanlarını belirler, meslek mensuplarının ve yöneticilerin görev yerlerini tespit eder.

Başkanın Seçiminin nasıl yapılacağı Sayıştay Kanunu'nda belirlenmiştir. Başkan belirli niteliklere sahip iki aday arasından Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu tarafından gizli oyla seçilir. Görev süresi beş yıldır. Yeni bir başkan seçilene kadar eski başkan görevine devam eder. Bir kişi en fazla iki kez başkanlık yapabilir.

Sayıştay Başkan Yardımcıları denetim ve yönetim işlevlerinden sorumludur. Denetimden Sorumlu Başkan Yardımcısı, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, raporlanması ve gözden geçirilmesinden sorumludur.

Görevini yerine getirmesi için Sayıştay başkanının onayıyla en az üç yıl görev yapmış en fazla beş bölüm başkanını seçebilir.

Yönetimden Sorumlu Başkan Yardımcısı: Sayıştay birimlerini başkan adına yönetir. Başkanın onayıyla en fazla üç bölüm başkanını görevlendirebilir.

Sayıştay'ın Yargı ve Karar Organları: Sayıştay'ın yargı ve karar organları, Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Düzeltme ve Disiplin Kurulu, Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu olmak üzere sekiz farklı alanda faaliyet gösterir.

Daireler bir başkan ve altı üyeden oluşan hesap mahkemeleridir. Daire Başkanının görevi, en geç altı ay içinde raporların karara bağlanması ve ilamların hazırlanmasıdır. Üyeler, Sayıştay üyeleri ile Maliye Bakanlığı meslek mensupları arasından seçilir.

Genel Kurul Sayıştay'ın en üst organıdır ve başkan, başkan yardımcısı, daire başkanları ve üyelerden oluşur. Kararlar, üyelerin üçte ikisinin oy çokluğu ile alınır.

Temyiz Kurulu dört daire başkanı ve her daireden iki üye tarafından oluşturulur. Kararlar üye sayısının üçte ikisi ile alınır.

Daireler Kurulu üyeler arasından seçilen daire başkanı ve üyelerden oluşur. Kararlar üye sayısının üçte ikisi ile alınır.

Rapor Değerlendirme Kurulu iki daire başkanı, her daireden bir üye ve Denetimden Sorumlu Başkan Yardımcısı tarafından oluşturulur. Kararlar, üye sayısının üçte ikisi ile alınır.

Yüksek Disiplin Kurulu beş daire başkanı ve her daireden seçilen bir üye tarafından oluşturulur. Kararlar, üye sayısının üçte ikisi ile alınır.

Meslek Mensupları Düzeltme ve Disiplin Kurulu, Denetimden Sorumlu Başkan Yardımcısı ile diğer üyelerden oluşur. Kararlar, üye sayısının üçte ikisi ile alınır.

Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Sayıştay başkanı ve diğer üyelerden oluşur. Kurul, kurumun stratejik planını hazırlar ve uygular, denetime ilişkin yönetmelikler ve standartlar hazırlar ve Sayıştay başkanının istediği konularda görüş bildirir (Sayıştay Kanunu, 2010).

Bu şekilde, Sayıştay'ın yöneticileri ve karar organları, kurumun etkin bir şekilde çalışmasını sağlamak için bir araya gelir ve işlevlerini yerine getirir.

Sayıştay denetçileri, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını denetleyen ve bu denetimler sonucunda raporlar hazırlayan yetkililerdir. Görevleri, kamu idarelerinin mali işlemlerini, harcamalarını, gelirlerini ve varlıklarını incelerken yasalara uygunluk ve hesap verebilirlik ilkelerine göre

denetlemektir. Bu denetimler sonucunda hazırlanan raporlar, kamuoyuna sunulur ve ilgili birimler tarafından değerlendirilir.

Sayıştay denetçiliği görev ve fonksiyonları itibariyle son derece özel bir görevdir. Bu nedenle de sayıştay denetçisi olmak için belirli şartları yerine getirmek gerekmektedir. Bunlar genel olarak şu şekildedir:

1. Eğitim: Sayıştay denetçisi olabilmek için üniversitelerin ilgili bölümlerinden lisans veya lisansüstü derece almış olmak gerekmektedir. Hukuk, ekonomi, işletme, maliye, muhasebe gibi alanlarda eğitim almış bireyler bu şartı sağlayabilir.
2. Sınav: Sayıştay denetçisi olabilmek için Sayıştay Başkanlığı tarafından yapılan sınavı başarıyla geçmek gerekmektedir. Bu sınav genellikle yazılı ve sözlü olmak üzere iki aşamadan oluşur ve adayların genel kültür, muhasebe, hukuk ve mali konulardaki bilgi düzeyleri ölçülür.
3. Uygunluk: Sayıştay denetçisi olmak için adayın yasalarda belirtilen diğer şartları da sağlaması gerekmektedir. Bu şartlar genellikle Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak, askerlik görevini yerine getirmiş olmak, adli sicil kaydının temiz olması gibi kriterleri içerebilir.

Sayıştay denetçilerinin görev ve yetkileri şunlardır:

1. Kamu Harcamalarının Denetlenmesi: Sayıştay denetçileri, kamu idarelerinin harcamalarını ve bu harcamaların yasalara uygunluğunu denetler. Bu denetimler sonucunda raporlar hazırlanır ve kamuoyuna sunulur.
2. Yasalara Uygunluk Denetimi: Sayıştay denetçileri, kamu idarelerinin mali işlemlerini, gelirlerini ve harcamalarını yasalara uygunluk açısından inceler. Yasalara aykırı işlemlerin tespiti durumunda gerekli yasal işlemleri başlatır.
3. Mali Yönetimin İncelenmesi: Sayıştay denetçileri, kamu idarelerinin mali yönetim süreçlerini inceler ve bu süreçlerdeki eksiklikleri belirler. Bunun yanı sıra, kamu idarelerinin finansal performanslarını da değerlendirir.
4. Rapor Hazırlama: Denetimler sonucunda elde edilen bulguları içeren raporlar hazırlarlar. Bu raporlar, kamu idarelerinin mali yönetimine ilişkin tavsiyeler de içerebilir.

5. Öneri Sunma: Sayıştay denetçileri, denetimler sonucunda tespit ettikleri eksiklikler ve hatalarla ilgili olarak kamu idarelerine öneriler sunarlar. Bu öneriler, kamu kaynaklarının daha iyi bir şekilde kullanılmasını sağlamaya yöneliktir (Sayıştay Kanunu, 2010).

1.7. SAYIŞTAY’IN ÜYE OLDUĞU ULUSLARARASI KURULUŞLAR

Sayıştay uluslararası meslek örgütleri ile işbirliği içinde olup, bu örgütler aracılığıyla denetim standartlarına uyum sağlamak ve uluslararası denetim standartlarını takip etmektedir. Sayıştay’ın üye olduğu veya işbirliği yaptığı uluslararası meslek örgütleri: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (EUROSAI), Asya Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (ASOSAI) ve Ekonomik İşbirliği Organizasyonu Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (ECOSAI) dır (Sayıştay Başkanlığı, 2024e).

INTOSAI üye ülkelerin en yüksek denetim kuruluşlarını bir araya getiren uluslararası bir meslek örgütüdür. Amacı, kamu hesaplarının etkin ve verimli bir şekilde denetlenmesini sağlamak ve denetim kuruluşlarının kapasitelerini artırmak olan INTOSAI uluslararası standartların geliştirilmesi ve benimsenmesi konusunda önemli bir rol oynamaktadır.

INTOSAI 1953 yılında kurulmuştur. En geniş katılımlı Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatıdır. INTOSAI’nin kurulduğu dönemde 34 üyesi vardı. Şu anda INTOSAI’nin 195 Tam Üyesi, 5 Ortak Üyesi ve 2 Bağlı Üyesi bulunmaktadır (INTOSAI, 2024b).

INTOSAI Yönetim Kurulu 21 üyeden oluşur. Kural olarak, her yıl toplanır. Sayıştay, 1965 yılından beri INTOSAI’nin üyesidir.

INTOSAI Geliştirme Girişimi (IDI), INTOSAI üyelerinin denetim kapasitelerinin artırılmasını desteklemektedir. Faaliyetler arasında uzun vadeli bölgesel eğitim programları, bölgesel uydu ve ortaklık programları ile IDI eğitim seminerleri ve devlet denetiminin kilit alanlarında atölye çalışmaları yer almaktadır.

International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI): ISSAI, INTOSAI tarafından geliştirilen ve benimsenen uluslararası denetim standartlarını içeren bir dizi belge ve kılavuzdur. Bu standartlar, kamu hesaplarının denetimi için

genel kabul görmüş ilkeleri ve uygulamaları belirlemekte ve denetim kuruluşlarının faaliyetlerini yönlendirmektedir.

EUROSAI Avrupa'daki yüksek denetim kuruluşlarını bir araya getiren bir meslek örgütüdür. Avrupa ülkeleri arasında denetim standartlarının uyumlaştırılması ve denetim uygulamalarının geliştirilmesi amacıyla faaliyet göstermektedir (EUROSAI, 2024).

ASOSAI 1979 yılında 11 üyeyle kurulmuştur. Şu anda üye sayısı 48'e yükselmiştir. Amacı Kamu Denetimi alanında deneyim paylaşımı ve fikir alışverişi yoluyla üye kurumlar arasında işbirliğini ve araştırmayı teşvik etmek, fikir ve deneyim alışverişine yönelik konferans ve seminerler düzenlemek, bilgi ve deneyim paylaşımlarının yolunu açmaktır (ASOSAI, 2024).

ECOSAI 1994 yılında kurulmuştur ve Afganistan, Azerbaycan, İran, Kazakistan, Kırgızistan, Pakistan, Tacikistan, Türkmenistan, Özbekistan, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti ve Türkiye ülkelerini kapsamaktadır. ECOSAI'nin temel amacı, üye ülkelerdeki devlet denetim mesleğini geliştirmek, fikir ve tecrübe alışverişini teşvik etmek, konferanslar ve seminerler ile atölye çalışmaları ve eğitim kursları düzenlemektir (ECOSAI, 2024).

Bu uluslararası meslek örgütleri, Sayıştay'ın uluslararası standartlara uygun bir şekilde faaliyet göstermesini sağlamak için önemli bir referans noktasıdır. Sayıştay, bu örgütlerin çalışmalarını takip ederek, uluslararası standartlara uyumunu sürdürmeye çalışmaktadır.

Bu bölümde denetim kavramı, denetimin tarihsel gelişimi, denetim türleri, bunların içinde Sayıştay denetiminin ne olduğu, Sayıştay'ın görev ve fonksiyonları ile Sayıştay denetiminin uluslararası boyutu ve Sayıştay'ın uluslararası ilişkileri ele alındı. Takip eden bölümde kalite sistemleri ekseninde denetimde kalite ve yüksek denetimin kalite standartları ele alınarak Sayıştay denetiminde kalite standartlarının ilke ve unsurları ortaya konulacaktır.

SAYIŞTAY DENETİMİNDE KALİTE

2.1. YÖNETİMDE KALİTE

Kalite, bir ürün veya hizmetin belirli ihtiyaçları karşılama yeteneğidir. Bu ihtiyaçlar, müşterilerin beklentileri, yasal düzenlemeler veya uluslararası standartlar gibi farklı kaynaklardan gelebilir. Basitçe söylemek gerekirse kalite, bir şeyin ne kadar iyi olduğunu ifade eder. Burada iyi kavramı müşteriye özgülenmiş bir iyilik halidir. Yani kalite kavramı müşteri beklentileri dışarda tutularak tanımlanamaz. Kalite dediğimizde müşteri beklentilerini en iyi şekilde karşılamaktan bahsediyoruz demektir (Parlak, 2020:6).

Yönetimde kalite bir organizasyonun veya işletmenin yönetim süreçlerinde kalite standartlarını ve sürekliliğini sağlama amacını ifade eder. Kalitenin yönetimdeki rolü, süreçlerin verimliliği, ürün veya hizmet kalitesi, müşteri memnuniyeti ve sürekli iyileştirme gibi unsurları içerir. Kalite yönetimi, standartları belirleme, uygulama, izleme, ölçme ve sürekli olarak iyileştirme çabalarını içerir. İyi bir kalite yönetimi, işletmelerin rekabet avantajı elde etmelerine, müşteri sadakati kazanmalarına ve sürekli olarak gelişmelerine yardımcı olabilir. Bu süreç, ISO standartları gibi belirli yönetim sistemleri kullanılarak veya kurum ya da şirket içi özel kalite yönetim teknikleriyle desteklenebilir.

Kalite standartları ürün veya hizmetlerin belirli ölçütler veya gereksinimler doğrultusunda değerlendirilmesini sağlayan belirlenmiş kurallar, yönergeler veya spesifikasyonlardır. Bu standartlar genellikle endüstriyel uygulamalar, ürün güvenliği, iş süreçleri ve hizmetler için belirlenmiş ölçütleri içerir (Topal, 2000:35-39).

Toplam Kalite Yönetimi (TKY) ve Kalite Standartları, kalitenin sağlanması ve yönetilmesi konusunda farklı yaklaşımları temsil eden bir felsefedir. TKY ve kalite standartları arasındaki fark, TKY'nin geniş kapsamlı bir felsefe ve yönetim anlayışı

olmasıdır. Kalite standartları ise belirli gereksinimleri karşılamaya odaklanan spesifik kurallar ve kılavuzlardır. İyi bir TKY uygulaması, bazen belirli kalite standartlarını karşılamakla birlikte, sadece standartlara uyum sağlamakla sınırlı olmayan geniş bir kalite odaklı kültür ve süreçler dizisini kapsar (Kocamış, 2016).

Günümüzün küreselleşmiş ve rekabetçi dünyasında, işletmelerin ayakta kalabilmesi ve başarıya ulaşabilmesi için kalite yönetim sistemleri hayati önem taşımaktadır. Bilgi, teknoloji ve iletişim alanındaki gelişmeler, müşterilerin bilinçlenmesi ve beklentilerinin artması gibi faktörler, işletmeleri sürekli gelişmeye ve yenilenmeye zorlamaktadır. Bu bağlamda, kalite yönetim sistemleri, ürün ve hizmetlerin müşteri ihtiyaç ve beklentilerini karşılamasını sağlayarak müşteri memnuniyetinin artmasına katkıda bulunur. Kalite yönetim sistemine sahip işletmeler, daha yüksek kalitede ürün ve hizmetler sunarak rakiplerine karşı önemli avantajlar elde ederler. Kalite yönetim sistemleri üretim ve hizmet sunum süreçlerindeki hataları ve israfı azaltarak verimliliği artırır. Böylece hatalı üretim ve hizmetlerden kaynaklanan maliyetleri düşürerek işletmelere tasarruf sağlar; çalışanların sorumluluklarını ve iş akışlarını netleştirerek iş tatminini ve bağlılığını artırır. Kalite yönetim sistemleri, işletmelerin değişen pazar koşullarına ve müşteri taleplerine daha kolay uyum sağlamasına yardımcı olur. İşletmelerin uluslararası standartlara uygun ürün ve hizmetler sunarak uluslararası pazarlara girişine imkan tanır.

Toplam Kalite Yönetimi özellikle 1980'lerin sonunda ve 1990'ların başında özel sektörde başarıyla uygulanmaya başlandı ve sonrasında kamu sektöründe de uygulanabilirliği tartışıldı (Balci, 2005). TKY, bir organizasyonun tüm çalışanlarının katılımı ile sürekli iyileştirme ve müşteri memnuniyetini artırma odaklı bir yönetim yaklaşımıdır. Bu yaklaşım, müşteri odaklılık, sürekli iyileştirme, liderlik, insan kaynakları yönetimi, süreç yaklaşımı ve veri tabanlı karar verme gibi temel prensipler üzerine kuruludur.

TKY'nin kamu sektöründe uygulanabilirliği tartışıldıktan sonra birçok kamu örgütü tarafından da kullanılmaya başlandı. Bu örgütler arasında, hizmet sunumu odaklı kurumlar, sağlık sektörü, eğitim kurumları, savunma sanayii ve yerel yönetimler gibi farklı alanlarda faaliyet gösteren örgütler bulunmaktadır. TKY'nin kamu sektöründe uygulanması, hizmet kalitesinin artırılması, verimliliğin artması ve

kamu kaynaklarının etkin kullanımı gibi hedeflerin gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır.

Toplam Kalite Yönetimi ile kurumsal performans arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. TKY, bir organizasyonun tüm çalışanlarının katılımı ile sürekli iyileştirme ve müşteri memnuniyetini artırma odaklı bir yönetim yaklaşımıdır. Bu yaklaşımın temel prensipleri arasında müşteri odaklılık, sürekli iyileştirme, liderlik, insan kaynakları yönetimi, süreç yaklaşımı ve veri tabanlı karar verme bulunur.

TKY'nin uygulanması, organizasyonun müşteri memnuniyetini artırmasına ve sürekli olarak iyileştirme yapmasına olanak tanır. Bu da organizasyonun performansının artmasına ve sürdürülebilir bir başarı elde etmesine yardımcı olur. Ayrıca, TKY ile yönetilen organizasyonlar, verimliliklerini artırarak maliyetlerini azaltabilirler. Bu sayede, kaynaklarının daha etkin bir şekilde kullanımı mümkün olur ve kurumsal performans artar.

TKY organizasyonun içinde bulunduğu sektörde rekabet üstünlüğü elde etmesine de yardımcı olur. Müşteri memnuniyetini artırmak ve kaliteyi yükseltmek, organizasyonun ürün ve hizmetlerini rakiplerinden daha çekici hale getirir. Böylece, müşterilerin tercih ettiği bir organizasyon haline gelerek kurumsal performans artar.

Toplam Kalite Yönetimi yaklaşımının temel amacı, müşteri memnuniyetinin artırılması ve organizasyonun sürekli olarak iyileştirme yaparak verimlilik ve etkinliğini artırmasıdır. TKY, bir organizasyonun tüm çalışanlarının katılımı ile sürekli iyileştirme ve müşteri memnuniyetini artırma odaklı bir yönetim yaklaşımıdır. Bu yaklaşımın temel prensipleri arasında müşteri odaklılık, sürekli iyileştirme, liderlik, insan kaynakları yönetimi, süreç yaklaşımı ve veri tabanlı karar verme bulunur.

Müşteri odaklılık, TKY'nin en önemli prensiplerinden biridir. Bu prensibe göre, organizasyonun tüm faaliyetleri müşteri memnuniyetini artırmak üzere planlanır, uygulanır ve kontrol edilir (Parlak, 2020:76). Sürekli iyileştirme, organizasyonun süreçlerinin ve ürün/hizmetlerinin kalitesinin sürekli olarak artırılması ve geliştirilmesi anlamına gelir. Liderlik, organizasyonun yöneticilerinin liderlik ve yönlendirme becerilerini geliştirmesi ve çalışanların da liderlik özelliklerini kazanmasıdır. İnsan kaynakları yönetimi, organizasyonun çalışanlarına eğitim, geliştirme ve motivasyon sağlamasıdır. Süreç yaklaşımı, organizasyonun tüm süreçlerinin etkin bir şekilde yönetilmesi ve kontrol edilmesi anlamına gelir. Veri

tabanlı karar verme ise, organizasyonun kararlarının veriler ve gerçekler temelinde alınmasıdır.

Bu prensiplerin uygulanması, organizasyonun müşteri memnuniyetini artırmasına, sürekli olarak iyileştirme yapmasına ve verimliliğini artırmasına olanak tanır. Bu sayede, organizasyon sürdürülebilir bir başarı elde edebilir ve rekabet avantajı elde edebilir. TKY, organizasyonun tüm çalışanlarının katılımı ile sürekli iyileştirme ve müşteri memnuniyetini artırma odaklı bir yönetim yaklaşımı olduğu için, organizasyonun başarısında tüm çalışanlar etkilidir.

Devlet kurumlarında toplam kalite yönetimi uygulamak için öncelikle yöneticilerin ve çalışanların TKY prensipleri ve uygulama süreci hakkında eğitim almaları gerekmektedir. TKY'nin uygulanması için aşağıdaki adımlar takip edilebilir:

- Liderlik ve yönetim desteği sağlanmalıdır: TKY uygulamasının başarılı olabilmesi için, üst düzey yöneticilerin liderlik ve desteklerini sağlamaları gerekmektedir. Bu desteğin sağlanması için yöneticilerin eğitim alması ve TKY sürecinin önemini anlamaları gerekmektedir.

- Müşteri odaklılık: TKY'nin temel prensiplerinden biri müşteri odaklılıktır. Bu nedenle, devlet kurumları müşterilerin ihtiyaçlarını anlamalı ve müşteri memnuniyeti odaklı hizmet sunumuna yönelmelidir.

- Süreç yaklaşımı: TKY, süreçlere odaklanır ve süreçlerin iyileştirilmesine yöneliktir. Devlet kurumları, hizmetlerinin sunum süreçlerini belirlemeli, bu süreçleri yönetmeli ve sürekli olarak iyileştirmelidir.

- Veri analizi ve karar alma: TKY uygulamasında verilerin toplanması, analizi ve karar verme süreçleri büyük önem taşır. Devlet kurumları verileri toplayarak süreçlerini ve hizmetlerini analiz etmeli, bu analizler sonucunda kararlar almalıdır.

- Sürekli iyileştirme: TKY süreci asla tamamlanmaz, sürekli olarak iyileştirme yapılması gerekmektedir. Devlet kurumları da hizmetlerinin ve süreçlerinin sürekli olarak iyileştirilmesi için çalışmalar yapmalıdır.

- Personel eğitimi: TKY uygulaması için personelin TKY prensiplerine uygun şekilde eğitilmesi gerekmektedir. Personel eğitimleri ile çalışanlar TKY prensiplerini anlayacak, süreçlere katılım gösterecek ve sürekli iyileştirme konusunda farkındalık kazanacaklardır (Aktan, 2012).

Devlet kurumlarında TKY uygulaması, hizmet sunumunun kalitesinin artırılmasına ve müşteri memnuniyetinin artırılmasına yardımcı olabilir. Ayrıca, süreçlerin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi ile verimlilik ve maliyet tasarrufu sağlanabilir.

Kamu yönetimi, toplumun beklentilerini karşılamak ve sosyo-ekonomik gelişmeye katkıda bulunmak için önemlidir. Ancak, devletin bürokratik yapısı, işleyişindeki hantallık ve verimsizlikler, etkin hizmet sunumunu engelleyebilir. Bu durum, vatandaşların kamu hizmetleri konusunda memnuniyetsizliğine yol açabilir.

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler, vatandaşların kamu hizmetlerine erişimini kolaylaştırmış ve beklentileri artırmıştır. Vatandaşlar, hızlı, etkili ve verimli hizmetler beklemekte ve kamu yönetimindeki hantallık, yavaşlık ve etkisizliklerin kendilerine zaman kaybı ve mağduriyet olarak geri döndüğünü düşünebilmektedir.

Bu nedenle kamu yönetiminin etkinliğini ve verimliliğini artırmak için toplam kalite yönetimi gibi modern yönetim teknikleri uygulanabilir. Bu teknikler, süreçlerin daha iyi yönetilmesi, müşteri odaklılık, veri analizi, sürekli iyileştirme ve personel eğitimini içerir. Bu sayede, kamu yönetimi daha etkin, verimli ve vatandaş odaklı hizmetler sunarak toplumun beklentilerine cevap verebilir.

2.1.1. ISO 9000 Kalite Standartları Serisi

ISO 9000 Kalite Standartları Serisi, müşteri memnuniyetinin artırılmasına yönelik olarak kalite yönetim sisteminin kurulması ve geliştirilmesi konusunda rehberlik eden ve Uluslararası Standartlar Organizasyonu (ISO) tarafından yayımlanmış olan bir standartlar bütünüdür. ISO 9001 ise kalite yönetim sisteminin kurulması esnasında uygulanması gereken şartları tanımlayan ve belgelendirmeye esas teşkil eden standarttır. Bunundan başka, Uluslararası Standartlar Organizasyonu'nun yayımlamış olduğu kılavuz standartlar da vardır. ISO 9001 ve kılavuz standartlar, ISO 9000 serisi olarak adlandırılmaktadır.

Tek bir genel kalite standardı olarak kabul edilen ISO 9001, uluslararası bir standarttır ve çeşitli endüstrilerde kullanılan en yaygın kalite yönetim sistemlerinden biridir. ISO 9001, işletmelerin müşteri memnuniyetini artırmak, süreçlerini

iyileştirmek ve belirlenmiş kalite standartlarına uygunluğunu göstermek için belirli gereksinimleri sağlamalarını amaçlar (Çakar ve Serdar, 2002).

Bu standart, işletmelerin belirli kalite yönetimi prensiplerini benimsemelerini, sürekli iyileştirme yapmalarını ve belirli gereksinimleri yerine getirmelerini gerektirir. ISO 9001'in odak noktaları arasında müşteri merkezlilik, liderlik yaklaşımı, çalışanların sürece katılımı, süreç yaklaşımı ve iyileştirme, karar alma süreçlerinde kanıta dayalı yaklaşım gibi konular yer alır.

Bu standardın amacı, hata ve kusurları azaltmak, ortadan kaldırmak ve daha önemlisi oluşabilecek hata ve kusurları önlemektir. Standart, direk olarak ürün ve hizmet kalitesiyle ilgili değil, yönetim sisteminin kalitesi ile ilgilidir. Buradaki temel varsayım, etkin bir Kalite Yönetim Sistemi oluşturulması ve uygulanması halinde müşteri ihtiyaçlarını karşılayacak kaliteli ürün ve hizmetler üretilceğidir.

ISO 9001 Standardı, zorlayıcı değildir ve genel şartlar içerir. Büyük ya da küçük ölçekli ayrımı olmaksızın her sektör için uygulanabilmektedir. Doğru anlaşılıp, doğru uygulandığında güçlü bir yönetim sistemini temsil eder. ISO 9001 Standardı, Kalite Yönetim Sistemi'nin nasıl oluşturulacağını tamamen kuruluşlara bırakmıştır.

ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemleri - Temel Esaslar, Terimler ve Tarifler: ISO 9000 Standardı, kalite yönetim sistemlerinin temel esaslarını açıklar ve kalite yönetim sistemleri terminolojisini tanımlar. Bir nevi sözlük mahiyetindedir.

ISO 9001 Kalite Yönetim Sistemleri - Şartlar: ISO 9001 Standardı, bir kuruluşun müşteri şartlarını ve uygulanabilir mevzuat şartlarını karşılayan ürünleri sağlama yeteneği olduğunu kanıtlaması gerektiğinde ve müşteri memnuniyetini artırmayı amaçladığında uyacağı kalite yönetim sisteminin şartlarını belirtir. Belgelendirmesi yapılan standarttır.

ISO 9004 Kalite Yönetim Sistemleri - Performans İyileştirilmeleri İçin Kılavuz: ISO 9004 Standardı, kalite yönetim sisteminin etkinliğini ve verimliliğini dikkate alarak, kılavuzluk bilgilerini sağlar. Bu standardın amacı, kuruluşun performansının iyileştirilmesi ve müşteriler ile diğer ilgili tarafların memnuniyetinin sağlanmasıdır (Kaya, 2003:138).

ISO 9001 Kalite Yönetim Sisteminin aşağıdaki faydaları sağlaması beklenir:

- Müşteri ilişkilerine odaklanan kuruluştaki müşteri şikayetleri azalır, müşteri memnuniyeti ve bağlılığı daha da artar.
- Müşteri istek ve beklentilerini ön planda tutarak, daha iyi ürün tasarımı sağlar.
- İyi tasarım ve planlama, işlem maliyetlerini azaltır.
- Kalite problemlerinden kaynaklanan kalitesizlik maliyetlerini minimuma indirir.
- Faaliyetlerin daha iyi planlanması, sorunların daha hızlı çözülmesi ile etkin bir yönetim sağlanmış olur.
- Bu şekilde yönetim, tüm boyutlarıyla işletmesini daha net kontrol altında tutar, daha sağlıklı kararlar verir.
- Tüm sorunlar sistematik şekilde analiz edileceğinden, işletmede sürekli bir gelişme olur.
- Çalışanların faaliyetlere katılımı sağlanır, motivasyon ve çalışma heyecanları artar.
- Her alanda sürekli iyileştirme ile kalifiye eleman oranı artar.
- Departmanlar arası problemlerin çözümünde sistematik yaklaşım, verimliliği artırır.
- Süreçler ve fonksiyonlar arasındaki tanımlanmış işleyiş, organizasyon içinde sağlıklı bilgi akışı sağlar.
- Kuruluşun kalite imajı güçlenir, müşterilerin güveni artar.
- Yeni pazarlara açılma imkanı sağlayarak, rakipler ile olan farkı artırır.
- Sistematik ve yönetsel bir altyapı kurarak kurumsallaşma yolunda bir adım daha ileriye gidilmesini sağlar (Kaya, 2003:140).

2.1.2. Diğer Kalite Standartlarından Örnekler

ISO 9000 serisi dışında da pek çok kalite standardı bulunmaktadır. spesifik kalite standartlarından örnek vermek gerekirse:

- ISO 14001: Çevresel yönetim standartları belirler ve işletmelerin çevresel etkilerini azaltmalarına yardımcı olur.

- ISO 27001: Bilgi güvenliği yönetim standartları sağlar ve işletmelerin bilgi varlıklarını korumalarına yardımcı olur (ISO, 2024).
- Six Sigma: Kalite kontrol ve süreç iyileştirme yöntemidir. Sürekli olarak kaliteyi artırmak ve hataları azaltmak için istatistiksel ve analitik teknikler kullanır (ASQ, 2024).
- Lean Manufacturing: İş süreçlerinde israfları azaltmayı ve verimliliği artırmayı hedefler (Lean Six Sigma Company, 2024).

Bu standartlar, belirli sektörlerde veya işletmelerde kullanılabilir ve uygun olanları işletmenin ihtiyaçlarına ve hedeflerine bağlı olabilir. Çoğu durumda, bu standartlar işletmelerin daha iyi performans göstermelerine, müşteri memnuniyetini sağlamalarına ve rekabet üstünlüğü elde etmelerine yardımcı olur.

2.2. DENETİMDE KALİTE

Kamu yönetimi ve kamu denetimi, birbirleriyle ilişkili iki önemli kavramdır. Kamu yönetimi, devlet kurumları ve diğer kamu sektörü kuruluşları tarafından yapılan faaliyetleri planlama, yönetme, koordine etme ve kontrol etme sürecidir. Kamu denetimi ise, bu faaliyetlerin yasalara, yönetmeliklere ve politikalara uygunluğunu denetlemek için yapılan bir süreçtir.

Kamu yönetimi etkili ve verimli bir şekilde yürütülmelidir. Bu sayede, kamu sektöründeki faaliyetler yasalara uygun olarak gerçekleştirilir, kaynaklar etkin bir şekilde kullanılır ve vatandaşlara verimli bir şekilde hizmet sunulur. Kamu denetimi ise, kamu yönetimi sürecinde yasalara uygunluğu kontrol etmek için yapılan bir süreçtir. Kamu denetimi, etkin bir şekilde yürütüldüğünde kamu yönetimi sürecinin kalitesini artırır, yasalara uygunluğu denetler ve kurumların hedeflerine ulaşmalarını sağlar (Akyel ve Köse, 2010).

“Denetim kalitesi” terimi, bir denetim sürecinin veya denetim faaliyetinin kalitesini ifade eder. Bu terim genellikle denetimlerin etkinliği, doğruluğu, tarafsızlığı ve güvenilirliği gibi unsurları içerir (Akçay ve Bilen, 2018).

Denetim kalitesi, mali tabloların bir bütün olarak önemli hatalardan arınmış olduğuna dair makul güvenceyi elde etme temel amacına ulaşılması ve tespit edilen önemli eksikliklerin yönetim tarafından ele alınmasını veya denetim raporu

aracılığıyla iletilmesinin sağlanmasını içerir (Australian Securities and Investments Commission, 2024). Bir denetimin kalitesi, denetimin amacına ulaşma derecesiyle ilişkilidir. Kaliteli bir denetim, belirlenen hedeflere uygun olarak gerçekleştirilen, doğru bilgi sağlayan, güvenilir sonuçlar üreten ve ilgili taraflara değer katan bir süreçtir.

Denetim kalitesi aynı zamanda şu unsurları içerir

Denetim Standartlarına Uyum: Denetim sürecinin belirlenen standartlara uygunluğu ve gerekliliklerin karşılanması.

Profesyonel Yeterlilik: Denetçilerin bilgi, deneyim ve becerileriyle denetimi etkili bir şekilde gerçekleştirmesi.

Kapsamlılık ve Doğruluk: Denetimin geniş kapsamda yapılması ve elde edilen bilgilerin doğru olması.

Bağımsızlık ve Tarafsızlık: Denetçilerin tarafsızlığı ve objektifliği, yani denetimde herhangi bir çıkar çatışması olmaması.

Raporlama ve İzleme: Denetim sonuçlarının doğru bir şekilde raporlanması ve izleme sürecinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi.

Denetim kalitesi denetimin sürekli olarak iyileştirilmesini ve en iyi uygulamaların benimsenmesini de içerir. Bu, denetim süreçlerinin, denetçilerin ve yönetim sistemlerinin sürekli gözden geçirilmesi ve geliştirilmesini gerektirir. Bu şekilde, denetim kalitesi artırılabilir ve denetimlerin güvenilirliği ve etkinliği sağlanabilir (Gören vd., 2003).

2.3. YÜKSEK DENETİMİN KALİTESİ

INTOSAI, Dünya çapında kamu sektörü denetiminin verimliliğini, etkililiğini ve şeffaflığını artırarak iyi yönetişimi teşvik etmeyi amaçlayan özerk, bağımsız ve politik olmayan bir kuruluştur. INTOSAI, yüksek denetim kurumları(YDK)nın yüksek kalitede denetimler yürütmek için izleyebileceği standartlar ve yönergeler geliştirir. Bu standartlara kamu sektörü denetiminin mali, performans ve uygunluk denetimleri gibi çeşitli yönlerini kapsayan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) adı verilmiştir. INTOSAI standartları, tüm YDK tarafından benimsenmiştir

ve dünya çapında yüksek denetimin kalitesini ve tutarlılığını artırmada önemli bir rol oynamaktadır.

ISSAI 1994 yılında INTOSAI tarafından geliştirilen, kamu sektöründe yüksek denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve etkinliğini sağlamak için tasarlanmış uluslararası mesleki standartlardır. Türkiye’de, Sayıştay, ISSAI’yi temel alarak yüksek denetim faaliyetlerini yürütmektedir. Sayıştay, ISSAI’ye uyumunu sağlamak ve artırmak için düzenli olarak denetimlerini gözden geçirmektedir (Sayıştay Denetim Yönetmeliği, 2011).

Sayıştay’ın 2009-2013 Stratejik Planında yer verilen GZFT (Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar ve Tehditler) analizinde zayıf yönler arasında sayıştay raporlarının kalite güvencesine ilişkin mekanizmaların yeterince etkin olmaması gösterilmiştir. Aynı zamanda bu belgede Sayıştayın temel değerleri arasında Sayıştay tarafından üstün kalitede hizmet sunulması için Sayıştay denetimlerinin genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde planlanması, yürütülmesi ve izlenmesinin gerektiği ifade edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2008).

Sayıştay’ın denetim ve faaliyetlerinde dikkate alması gereken INTOSAI standartlarının sınıflandırması şu şekildedir.

1. Kuruluş Prensipleri (ISSAI 1 Lima Deklarasyonu): Bu standart, YDK’nın bağımsızlığını, tarafsızlığını, etkinliğini ve hesap verebilirliğini sağlamak için belirli ilkeleri içerir. Lima Deklarasyonu, YDK’nın temel değerlerini ve rollerini tanımlar.

2. YDK’nın Fonksiyonlarına İlişkin Prensipler (ISSAI 10-40): Bu standartlar, YDK’nın yasal ve profesyonel rollerini tanımlar. YDK’nın faaliyetlerini yürütürken uymaları gereken prensipleri içerir.

3. Temel Denetim Prensipleri (ISSAI 100-500): Bu standartlar, düzenlilik denetimlerinin temel ilkelerini ve yöntemlerini belirler. Denetçilerin uygunluk, doğruluk, tarafsızlık, bağımsızlık gibi prensiplere bağlı kalarak denetim yapmalarına temel oluşturur.

4. Denetim Rehberleri (ISSAI 1000-10000): Bu rehberler, belirli denetim alanlarına ilişkin detaylı rehberlik ve yönergeler içerir. Denetçilere belirli konularda nasıl denetim yapacaklarını ve hangi standartlara uyacaklarını göstermektedir.

INTOSAI Standartları aşağıdaki tabloda detaylı olarak gösterilmektedir (INTOSAI, 2024a).

Kod	Kategori	Sınıflandırma Kriterleri
INTOSAI P1-9	INTOSAI'nin kuruluş ilkeleri	YDK'nın hedeflemesi gereken rol ve işlevleri belirleyen kurucu tarihsel ilkelerin oluşturulması. Bu ilkeler Hükümetler ve Parlamentoların yanı sıra YDK ve daha geniş anlamda kamuoyu için bilgilendirici mahiyettedir.
INTOSAI P10-99	INTOSAI'nin temel ilkeleri	YDK'nın kuruluş ilkelerini destekleyen ve konuları açıklığa kavuşturan temel ilkelerdir. YDK'nın toplumdaki rolü ve aynı zamanda yüksek düzeydeki hedeflerle ilgili olarak YDK'nın düzgün işleyişi ve faaliyetlerin profesyonelce yürütülmesi konularını kapsar.
ISSAI 100-129	Kamu sektörü denetiminin temel ilkeleri	Kamu sektörü denetimini ve ISSAI tarafından desteklenen farklı görev türlerine ilişkin temel kavram ve ilkeler dizisidir.
ISSAI 130-199	YDK'nın organizasyon gereklilikleri	YDK'nın kurumsal işlevlerine ilişkin gereklilikleri gösterir.
ISSAI 200-299	Mali denetim ilkeleri	Kamu sektörü denetiminin temel ilkelerine atıfta bulunarak mali denetimin unsurlarını ve ilkelerini tanımlar.

ISSAI 300-399	Performans denetimi ilkeleri	Kamu sektörü denetiminin temel ilkelerine atıfta bulunarak performans denetiminin unsurlarını tanımlar.
ISSAI 400-499	Uygunluk denetimi ilkeleri	Kamu sektörü denetiminin temel ilkelerine atıfta bulunarak uygunluk denetiminin unsurlarını ve ilkelerini belirler.
ISSAI 2000-2899	Mali denetim standartları	Mali denetim ilkelerine uygun mali denetim standartlarını göstermektedir.
ISSAI 3000-3899	Performans denetim standartları	Performans denetimi ilkelerine uygun performans denetimi standartlarını göstermektedir.
ISSAI 4000-4899	Uygunluk denetimi standartları	Uygunluk denetimine ilkelerine uygun olarak uygunluk denetimi standartlarını göstermektedir.
GUID 1900-1999	YDK'nın kurumsal rehberi	Kurumsal gereklilikler ve ISSAI uygulamasıyla ilgili uygulamada kurumsal performansın artırılmasında YDK'yı destekleyen rehber.
GUID 2900-2999	Ek mali denetim rehberi	Mali denetim sürecinde denetçinin başvuru rehberi.
GUID 3900-3999	Tamamlayıcı performans denetimi rehberi kılavuzu	Performans denetimi sürecinde denetçinin başvuru rehberi.
GUID 4900-4999	Tamamlayıcı uygunluk denetimi rehberi	Uygunluk denetimi sürecinde denetçinin başvuru rehberi.

GUID 5000-5999	Konuya özel denetim rehberi	Denetçinin belirli bir konuyu anlamasını destekleyen rehber.
GUID 9000-9999	Diğer rehberler	Denetçiyi destekleyen diğer rehber.
ISSAI 100'e dayalı olarak gelecekteki yapılacak geliştirmeler için ayrılmıştır.		
ISSAI 600-699	Diğer görevler için ilkeler	Kamu sektörü denetiminin temel ilkelerine uygun olarak diğer görevlerin unsurlarını ve ilkelerini tanımlar.
ISSAI 6000-6499	Diğer görev standartları	Kamu sektörü denetiminin temel ilkelerine uygun diğer görevlere ilişkin standartlardır.
GUID 6500-6999	Diğer görevlere ilişkin ek rehberler	ISSAI'nin pratikte nasıl uygulanacağına ilişkin diğer görevlerde denetçiyi destekleyen rehber.
7000-8999		Gelecekteki ihtiyaçlar için kullanılabilir.

2.3.1. ISSAI 140 - Yüksek Denetim Kurumları İçin Kalite Kontrol Standartları

INTOSAI standartları içinde yer alan ve INTOSAI tarafından 2010 yılında onaylanan ISSAI 40-Yüksek Denetim Kurumları İçin Kalite Kontrol Standartları, INTOSAI Mesleki Bildiriler Çerçevesinin oluşturulmasıyla birlikte (IFPP), 2019'daki değişikliklerle ISSAI 140 olarak yeniden düzenlenmiştir (INTOSAI, 2023). Daha sonra bu standart gözden geçirilip küçük revizyonlarla 2023 yılında yeniden yayınlanmıştır. 2023 versiyonunun yürürlük tarihi ise 01.01.2025 olarak belirlenmiştir.

ISSAI 140 (01.01.2025' te yürürlüğe girecek olan versiyon) (INTOSAI, 2019b)

- Giriş,
- Kapsam,
- Bu standardın temelini oluşturan ilkeler,
- Tanımlar ve

- YDK'nın kalite yönetim sistemini destekleyen organizasyonel gereklilikler olmak üzere beş ana bölümden oluşmaktadır.

Beşinci bölüm olan kalite yönetim sisteminin kurulmasını destekleyen organizasyonel gereklilikler bölümü ise yedi alt başlıktan oluşmaktadır. Aşağıda verilmiş olan bu yedi başlığın tamamı kalite yönetim sistemi için organizasyonel gereklilik olarak tanımlanmıştır

- Kalite yönetim sisteminin kurulması
- Kalite hedeflerinin oluşturulması
- Kalite risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi
- Yanıtların tasarlanması ve uygulanması
- Kalite yönetim sisteminin takibi ve tespit edilen eksikliklerin giderilmesi.
- Kalite yönetim sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve sonuçlandırılması
- Kalite yönetim sisteminin belgelenmesi

2.3.1.1. Genel olarak ISSAI 140

ISSAI 140'ın Giriş bölümünde özetle aşağıdaki ilkelere yer verilmiştir.

- YDK'nın stratejik hedeflerine ulaşabilmeleri ve görevlerini yerine getirebilmeleri için, faaliyetlerinin tüm yönlerinin yüksek kalitede olması ve yüksek kalitede çıktı üretmesi esastır.

- Kalite YDK'nın stratejisine, kurumsal kültürüne, politikalarına ve prosedürlerine dahil edilmelidir. YDK'nın çalışmalarının ve çıktılarının kalitesi, onun itibarını, güvenilirliğini ve sonuçta görevini etkili bir şekilde yerine getirme yeteneğini etkiler.

- YDK'nın görevlerini tutarlı bir şekilde yüksek kalitede yürütmesi ile en iyi şekilde kamu yararı sağlanır. Bir kalite yönetim sisteminin tasarımı ve uygulanması YDK'nın bu hedefe ulaşmasına yardımcı olur ve iş süreçlerinin ISSAI ve yürürlükteki yasal ve düzenleyici gerekliliklerle uyumlu olduğuna dair makul güvence sağlar.

- ISSAI YDK tarafından bağımsız ve etkili denetim yapılmasını teşvik eder ve böylece kamu sektörü denetiminin kalitesini, profesyonelliğini ve güvenilirliğini destekler.

- ISSAI 140 YDK için Kalite Yönetiminin, diğer INTOSAI standartları ile birlikte ve YDK'nın yetki alanı, ulusal mevzuatı, yapısı, büyüklüğü ve gerçekleştirdiği denetim türleri dikkate alınarak tasarlanmış ve kullanılması amaçlanmıştır. Standart, Uluslararası ölçekte tanımlandığı için YDK'ya özgü özel hususların karşılanması amacıyla kurumsal gerekliliklerin uygulanmasında uygun esnekliğe olanak sağlar.

- ISSAI 140'ın amacı YDK'nın kalite yönetimi için takip edeceği organizasyonel gereklilikleri belirlemektir. ISSAI 140, YDK'nın rol ve sorumluluklarını kurumsal düzeyde ele alır ve ISSAI'nin kapsadığı tüm görev türleri için geçerlidir.

- ISSAI 140 aynı zamanda YDK tarafından yürütülen yargılama faaliyetleri ve diğer faaliyetler için de kullanılabilir.

- ISSAI 140 belirli denetim türleri için kalite yönetimine ilişkin diğer INTOSAI bildirileriyle tamamlanmaktadır.

- ISSAI 140 YDK'ya ve çalıştıkları kamu sektörü bağlamına uygulanmak üzere gerektiği şekilde uyarlanan Uluslararası Kalite Yönetimi Standardı'nın (ISQM 1) temel ilkelerine dayanmakta ve bunu esas almaktadır. ISQM 1, mali tabloların denetimini, incelemesini veya diğer güvence veya ilgili hizmet taahhütlerini gerçekleştiren firmalar için kalite yönetimine ilişkin standartları düzenlemektedir. ISQM 1 Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanmış bulunan bir standarttır (IAASB, 2020). ISSAI 140'ın ilkeleri ISSAI'lerin ve kamu sektörünün özel bağlamına uyacak şekilde ISQM 1'den uyarlanmıştır. Bu uyarlama, kalite yönetimi prensiplerinin YDK için kamu sektörü özellikleri dikkate alınarak etkili bir şekilde uygulanmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

2.3.1.2. Makul Güvence Kavramı

Denetimin kalitesi kavramının üzerine oturduğu makul güvence kavramını açıklığa kavuşturmak konunun anlaşılabilirliği açısından oldukça önemlidir. Öncelikle belirtmek gerekir ki makul güvence yüksek düzeyde güvendir. Ancak kesin (mutlak) güvence değildir (Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2024).

Makul güvence, denetçinin, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermemesi konusunda yüksek bir güvene sahip olduğu bir denetim seviyesini temsil eder. Denetçi,

denetim riskini (yanlışlıklar olsa da denetçinin hatalı görüş bildirmesi riski) kabul edilebilir bir seviyeye indirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtları toplar. Ancak denetimin yapısal bazı kısıtlamaları, denetçinin ulaştığı sonuçların ve görüşlerinin dayandırıldığı kanıtların çoğunun kesin olmaktan ziyade ikna edici olmasına neden olur. Bu nedenle, makul güvence mutlak bir güvence seviyesi olarak değerlendirilmemelidir (Arens vd., 2021:3).

Makul Güvencenin Özellikleri:

Yüksek Güven Düzeyi: Denetçi, finansal tabloların doğruluğuna dair yüksek bir güvene sahip olur.

Denetim Riski: Yanlışlıklar olsa da denetçinin hatalı görüş bildirmesi riski minimize edilir.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtları: Denetçi, gerekli güveni sağlayacak kanıtları toplar.

İkna Edici Kanıtlar: Kesin olmaktan ziyade, denetçiyi ikna eden kanıtlar kullanılır.

Mutlak Güvence Yok: Denetim, hata olasılığını tamamen ortadan kaldırmaz.

Sayıştay denetimi, kamu kaynaklarının tutumlu ve etkili şekilde kullanılıp kullanılmadığını, hukuka uygunluğunu ve hesapların doğruluğunu değerlendirir. Bu denetim sürecinde "makul güvence", denetçilerin elde ettiği kanıtların ve inceledikleri bilgilerin, denetlenen faaliyetler hakkında mantıklı bir temel oluşturduğunu ifade eder. Yani makul güvence, denetim sürecinde elde edilen kanıtların, denetim standartlarına uygun, yeterli ve inandırıcı olmasıyla sağlanan bir güvence seviyesidir. Bu güvence, denetim sonuçlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini temin etmeye yöneliktir.

Denetim sürecinde elde edilen kanıtların her zaman tam ve eksiksiz olması mümkün değildir. Denetimler genellikle bir döneme odaklanır ve bu süreçte elde edilen kanıtlar, o dönemdeki belirli işlemleri veya durumları gösterebilir. Ancak, bu kanıtların tamamlayıcı nitelikte olduğu ve herhangi bir durumu mutlak olarak temsil etmediği unutulmamalıdır.

Ayrıca denetimler genellikle örneklemeler üzerinden yapılır. Bu da tam bir popülasyonun değil, örnekleme alınan bir kısmın incelendiği anlamına gelir.

Dolayısıyla, denetim sürecinde elde edilen kanıtların tamamlayıcı nitelikte olduğu ve kesinlikle tüm durumu temsil etmediği göz önünde bulundurulmalıdır.

Bununla birlikte, denetim standartları ve yöntemleri, makul güvence seviyesini sağlamak için belirlenmiştir. Denetçiler, elde ettikleri kanıtların yeterli, uygun ve inandırıcı olması için çaba gösterirler. Ancak bu çaba ve yöntemlerin tamamen herhangi bir hatayı veya hileli faaliyeti tespit etmek için yeterli olamayabileceği bilinmelidir. Bu nedenle, denetimlerde mutlak değil, makul güvence aranır.

Özetle Makul güvence, yüksek bir güvence seviyesi sunsa da, denetimin yapısal kısıtlamaları nedeniyle mutlak bir kesinlik sağlamaz. Denetçi, ikna edici kanıtlar toplayarak ve denetim riskini minimize ederek, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermemesi konusunda yüksek bir güvence sunar (Charles Darwin University, 2014).

2.3.1.3. ISSAI 140'ın İlkeleri

YDK'nın, denetimlerini ISSAI'ye uygun olarak yürüttüğünü söyleyebilmesi için ISSAI 140'ın tüm kurumsal gerekliliklerine uyması gerekir. ISSAI 140 standardı, ISSAI 100'deki prensiplere dayalı olarak ISSAI'nin kurumsal gerekliliklerini tanımlamaktadır. ISSAI 100 kamu sektörü denetiminin temel ilkelerini belirlemekte ve YDK'nın tüm denetimlerine ve kamu sektöründe yürüttüğü diğer görevlere dair makul güvence sağlayacak bir kalite yönetim sisteminin tasarlamasını ve uygulamasını öngörmektedir.

YDK'nın kalite yönetim sistemi genel olarak aşağıdaki gösterilen birbiriyle bağlantılı unsurları sürekli ve tekrarlayan bir şekilde ele almaktadır.

- YDK'nın risk değerlendirmesi işlemleri,
- Yönetişim ve liderlik,
- Etik gereksinimler,
- Görevlerin kabul edilmesi, başlatılması ve sürdürülmesi,
- Görevlerin yerine getirilmesi,
- YDK'nın kaynakları,
- Bilgi ve iletişim,
- İzleme ve iyileştirme faaliyetleri.

YDK'nın kalite yönetimi politika ve prosedürleri ile bireysel denetimlerin kalite ve kalite yönetimine ilişkin sorumluluklarının belirlenmesi ve tanımlanması gerekmektedir.

ISSAI 140 belirlediği gereksinimler şunlardır:

- Kalite yönetim sistemini kurmak,
- Kalite hedeflerini oluşturmak,
- Kalite risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Kalite risklerine verilecek yanıtların tasarlanması ve uygulanması,
- Kalite yönetim sisteminin takibi ve tespit edilen eksikliklerin giderilmesi,
- Kalite yönetim sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve sonuçlandırılması,
- Kalite yönetim sisteminin belgelenmesi.

2.3.1.4. Tanımlar

ISSAI 140'ın temel aldığı ISQM 1 (Uluslararası Kalite Yönetimi Standardı 1), özel sektör esaslı bir yaklaşım üzerine kurgulanmıştır. YDK'nın denetim alanı kamu sektörü olduğu için ISQM 1 den hareketle standart uyarlaması yapılırken bu özelliğin dikkate alınması standartların anlaşılması ve uygulamanın yerli yerine oturması açısından önemlidir. Bu uyarlamanın sağlanabilmesi açısından tanımlar bölümünde kavramsal çerçevenin sınırları belirlenmiştir. Aşağıda bu bağlamda tanımlar verilmiştir.

Eksiklik: YDK'nın kalite yönetimi sisteminde eksiklik halleri şunlardır:

- a) Uygun bir kalite hedefinin belirlenmemiş veya yanlış belirlenmiş olması.
- b) Bir kalite riski veya kalite risklerinin kombinasyonunun tanımlanmamış veya uygun şekilde değerlendirilmemiş olması.
- c) Bir yanıtın veya yanıtların, ilgili kalite riskinin gerçekleşme olasılığını kabul edilebilir düzeyde azaltmadığı, çünkü yanıt(ların)ın uygun şekilde tasarlanmadığı, uygulanmadığı veya etkili bir şekilde çalışmadığı durumlarda riske verilecek yanıt veya yanıtlar ilgili kalite riski gerçekleşme olasılığını kabul edilebilir bir düzeye indirmez.

d) Başka bir kalite yönetim sistemi bileşeninin, bu standardın bir gereksinimini ele almadığı veya uygun şekilde tasarlanmadığı, uygulanmadığı veya etkili bir şekilde çalışmadığı durumlar.

Görev: ISSAI'nin kapsamında olan denetim kurumu tarafından gerçekleştirilen herhangi bir çalışma.

Görev kalite incelemesi: Görev ekibi tarafından verilen önemli kararların ve elde edilen sonuçların objektif bir değerlendirmesi, denetim raporunun tarihinden önce görev kalite incelemesi olarak gerçekleştirilir.

Görev kalite inceleyicisi: Görev ekibinden bağımsız olarak görev kalite incelemesini gerçekleştirmek için uygun deneyime ve mesleki bilgiye sahip olan bir birey veya ekip.

Görev ekibi: Görevi gerçekleştiren bireyler ve görevde sorumlu olan veya görevde prosedürler gerçekleştiren diğer bireyler, (dış uzman(lar) ve bir görevde doğrudan yardım sağlayan iç denetçiler hariç.)

Bulgu: Kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi hakkında bilgi veren ve bir veya daha fazla eksikliğin var olabileceğini gösteren bilgiler.

YDK Başkanı: Kurumu liderlik veya yönetim düzeyinde temsil eden ve kurum içinde yetki devri yapma ve kaynakları tahsis etme gücüne sahip olan kişi veya kişiler.

Kalite hedefleri: Kurumun kalite yönetim sistemi bileşenleriyle ilgili olarak ulaşmayı amaçladığı sonuçlar.

Kalite riski: Hem gerçekleşme olasılığı olan hem de bir veya daha fazla kalite hedefinin başarısını olumsuz etkileyen bir risk.

Yanıt: YDK tarafından tasarlanan ve uygulanan politika ve prosedürler ile bir veya daha fazla kalite riskini ele almak için kalite yönetim sistemi içinde gerçekleştirilen eylemler.

Politikalar: Bir kalite riskini ele almak için neyin yapılması veya yapılmaması gerektiğini belirten ifadelerdir.

Prosedürler: Politikaları uygulamak için yapılan eylemlerdir.

2.3.1.5. YDK'nın kalite yönetim sistemini sağlayan organizasyonel gereklilikler

2.3.1.5.1. Kalite yönetim sisteminin kurulması

YDK, faaliyet gösterdiği değişen çevreyi, koşulları ve görevlerindeki değişiklikleri dikkate alarak bir kalite yönetim sistemi tasarlayacak, uygulayacak ve işletecektir. Sistem, ISSAI'nin kapsadığı tüm görev türlerini kapsayacak ve aynı zamanda YDK tarafından yürütülen yargı yetkisine ilişkin faaliyetleri ve diğer faaliyetleri de kapsayabilecektir. Sistem YDK'nın faaliyetlerine entegre edilecektir.

YDK başkanı, kalite yönetim sisteminin nihai sorumluluğunu üstlenecektir.

YDK, aşağıdakileri gerçekleştirmek için bir risk değerlendirme süreci tasarlayıp uygulayacaktır:

- a) kalite hedeflerini belirlemek,
- b) kalite risklerini tanımlamak ve değerlendirmek,
- c) kalite risklerini ele almak için yanıtlar tasarlamak ve uygulamak.

YDK, kalite yönetim sistemine, Etik Kuralları (ISSAI 130), Denetçi Yetkinliği ilkelerini (ISSAI 150), örgütsel gereksinimlerine uyum sağlamak ve ayrıca her bir görev için geçerli ISSAI'ye uygun olarak yüksek kalitede çalışma yürütme yeteneğini ve bağımsızlığını garanti altına almak için ilgili hedefleri dahil edecektir.

Kalite yönetimi ayrı bir işlev değil, YDK'nın kültürü, stratejisi ve faaliyetlerinin köklü bir parçasıdır. Bunları birlikte tasarlamak, YDK'yı yönetmeye yönelik daha birleşik bir yaklaşımı teşvik eder ve kalite kontrolünü geliştirir. Kalite yönetimi faaliyetlere entegre edilmeli, izole edilmemelidir.

Kaliteye öncelik veren güçlü bir organizasyon kültürü, kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve genel etkinliği için çok önemlidir.

Kalite yönetiminin amacını anlamak ve uygun bir yönetim yapısı oluşturmak çok önemlidir. Sorumluluk YDK başkanındadır ancak görevlerini devredebilir. YDK başkanı, sistemi yönetmek için bireylere veya gruplara aşağıdakileri gözeterek sorumluluklar devredebilir:

- Deneyim ve Bilgi: Belirli ve tanımlı görevleri yerine getirebilecek uzmanlık.
- Etki ve Yetki: Gerekli kararları verme ve kalite standartlarını uygulama yeteneği.

- Zaman Taahhüdü: Belirlenmiş sorumluluklarına adayabilecekleri yeterli zaman.

- Net Anlayış: Sistemdeki rollerinin ve hesap verebilirliklerinin farkındalığı.

Yüksek kaliteli çalışma için YDK'nın bağımsızlığı esastır. INTOSAI-P'ler, özellikle Meksika YDK Bağımsızlığı Bildirgesi (INTOSAI P-10), bu bağımsızlığı elde etmek için ilkeleri özetlemektedir.

2.3.1.5.2. Kalite hedeflerinin oluşturulması

YDK, kalite yönetim sisteminin ele almak istediği, kendi doğasına ve faaliyet gösterdiği koşullara uygun kalite hedefleri belirlemelidir. Kalite hedefleri, yönetim ve liderliğin her bir bileşeni, ilgili etik gereklilikleri, görevlerin kabulü, başlatılması ve devam ettirilmesi, görevlerin yerine getirilmesi, YDK kaynakları ve bilgi ve iletişim ile ilgili olacaktır.

YDK, faaliyet gösterdiği ortamın ve/veya görevlerinin niteliğindeki ve koşullardaki değişiklikleri yansıtmak için kalite hedeflerinde değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini değerlendirecektir. Bu tür değişiklikler gerekliyse, YDK yeni kalite hedefleri belirleyecek veya zaten belirlenmiş olan kalite hedeflerini değiştirecektir.

ISSAI'ye ek olarak kanunlar, yönetmelikler ve diğer standartlar da belirli kalite hedefleri için gereklilik oluşturabilir.

ISSAI'ye göre görevleri yürüten YDK için, ISSAI'ler kalite hedefleri belirlemede önemli bir temel oluşturacaktır. Örneğin, ISSAI 130 etik bağlamında dürüstlük, bağımsızlık ve tarafsızlık, yeterlilik, profesyonel davranış ve gizlilik ve şeffaflık ilkelerini sunar. ISSAI 150, denetçi yeterlikleri konusunda kurumsal gereksinimleri belirler. Bu ilkelere uyma ve kurumsal gereksinimler, YDK'nın kalite yönetim sistemini kurarken ilgili hedefleridir. ISSAI'ler içerisinde, farklı gereksinimler, bireysel görevler düzeyinde mali denetimler, mevzuata uygunluk denetimleri ve performans denetimleri için geçerlidir. Kalite yönetim sistemi, YDK'ya, bireysel görevlere uygulanabilir olan ISSAI'lere göre görevlerin yürütüldüğünü güvence altına almaya yarar.

YDK'nın, çalışma ortamını ve bunun kalite hedeflerini nasıl etkileyebileceğini değerlendirmesi tavsiye edilir.

YDK ayrıca, kalite risklerinin tanımlanmasını ve değerlendirilmesini kolaylaştırmak ve uygun yanıtlar oluşturmak için kalite hedeflerini alt hedeflere ayırabilir.

YDK, kalite hedeflerinde değişiklik yapıp yapılmadığını değerlendirmek için uygun sıklığı kendisi belirler.

Yönetim ve Liderlik:

YDK'nın yönetimi ve liderliği ile ilişkili kalite hedefleri şunlardan birini veya birkaçını içerebilir:

- a) YDK, kurum kültüründe kaliteye olan bağlılığı gösterir.
- b) Liderlik, kalite için sorumlu ve hesap verebilirdir.
- c) Liderlik, eylemleri ve davranışları ile kaliteye olan bağlılığı gösterir.
- d) Kurumsal yapı ve rol, sorumluluk ve yetki atamaları, YDK'nın kalite yönetim sisteminin tasarımına, uygulanmasına ve işletilmesine imkan verecek şekildedir.
- e) Kaynak ihtiyaçları planlanır ve kaynaklar YDK'nın kaliteye bağlılığını gösteren bir şekilde temin edilir, tahsis edilir ve atanır.

Liderlik üst düzey yetkililerle ve YDK başkanı gibi YDK'yı yöneten kişilerle sınırlı değildir.

Etik İle İlgili Gereksinimler:

Etik gereklilikleri ile ilişkili kalite hedefleri, YDK ve personelin bağımsızlık ile ilgili olanlar da dahil olmak üzere ilgili yasal ve etik gereklilikler (örneğin, ISSAI 130'da belirtilenler) ile ilgili sorumluluklarını anlayıp yerine getirdiğini teyit edebilir.

Görevlerin Kabulü, Başlatılması ve Devam Ettirilmesi:

Görevlerin kabulü, başlatılması ve devam ettirilmesi ile ilişkili kalite hedefleri, YDK'nın yalnızca aşağıdakileri sağladığı takdirde görevleri kabul edeceğini, başlatacağını ve devam ettireceğini belirtir:

- a) ISSAI ve diğer ilgili standartlara, uygulanabilir yasal ve düzenleyici gerekliliklere ve etik gerekliliklere uymak.
- b) Yasal yetkisi veya yetkisi dahilinde hareket etmek.

c) Zaman ve kaynaklar dahil olmak üzere bunu yapmak için yeterli imkan ve kabiliyetlere sahip olmak.

YDK'nın görevleri yasal yetkilerinden, yasama veya denetim kuruluşlarının talepleri üzerine ve kendi takdirine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Yasal yetkiler ve talepler durumlarında, YDK'nın görevi yürütmesi gerekebilir ve kabul veya devam etme konusunda karar verme veya görevi red veya çekilme izni olmayabilir.

Görevlerin Yerine Getirilmesi:

Görevlerin yerine getirilmesi ile ilgili kalite hedefleri, aşağıdakilerin hangi ölçüde gerçekleştirileceğine dair beklentilerle belirlenebilir.

a) Görev ekipleri, görevlerle ilgili sorumluluklarını, özellikle, görevde kaliteyi yönetmek ve sağlamak için sorumlu kişinin genel sorumluluğunu ve görevin farklı aşamaları boyunca yeterli ve uygun şekilde yer almak için sorumlu kişinin sorumluluğunu anlar ve yerine getirir.

b) Görev ekiplerinin yönlendirilmesi ve denetlenmesi ile yapılan işin gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, görevlerin özel özelliklerine ve görev ekiplerine atanan veya tahsis edilen kaynaklara göre uygundur.

c) Görev ekipleri, uygun mesleki yargı ve mesleki şüphecilik uygular.

d) Önemli konularda, özellikle zor veya tartışmalı konularda istişare yapılır ve üzerinde mutabık kalınan sonuçlar uygulanır ve uygun şekilde belgelendirilir.

e) Görüş ayrılıkları (örneğin, görev ekibi içinde veya görev ekibi ile görev kalitesini gözden geçiren kişi veya YDK'nın kalite yönetim sistemi içinde faaliyet gösteren kişiler arasında) YDK'nın uygun düzeydeki yetkililerine bildirilir, çözülür ve uygun şekilde belgelendirilir.

f) Denetim raporları, YDK'nın bağımsızlığını tehlikeye atmadan uygun ve paydaşların beklentilerini karşılar.

g) Görev dokümantasyonu zamanında bir araya getirilir ve YDK'nın ihtiyaçlarını karşılamak ve ISSAI ve yasalarda, yönetmeliklerde ve diğer ilgili standartlarda yer alan gereksinimlere uymak için uygun şekilde muhafaza edilir.

YDK kaynakları:

YDK kaynakları ile ilgili kalite hedefleri şunları içerir:

a) Sürekli olarak yüksek kalitede görevler yürütebilecek ve YDK'nın kalite yönetim sisteminin işletilmesi ile ilgili sorumlulukları yerine getirebilecek yeterliliğe ve yeteneklere sahip personel işe alınır, eğitilir ve işyerinde tutulur.

b) Personel, rollerini yerine getirmek için uygun yeterliliği geliştirir ve sürdürür, değerlendirilir ve sorumlu tutulur veya uygun teşvikler yoluyla takdir edilir.

c) Görevlerde yer alan veya kalite yönetim sistemi içinde faaliyet göstermek üzere görevlendirilen kişiler, görevlerini yerine getirmek için yeterli zamana sahip olmak üzere uygun yeterliliklere ve yeteneklere sahiptir.

d) Uygun teknolojik kaynaklar (genellikle bilgi teknolojisi uygulamaları, altyapı ve süreçler) YDK'nın kalite yönetim sisteminin işletilmesini ve görevlerin yürütülmesini sağlamak üzere temin edilir veya geliştirilir, uygulanır, muhafaza edilir ve kullanılır.

e) Uygun entellektüel kaynaklar (metodolojiler, kılavuzlar, standartlaştırılmış dokümantasyon, veritabanları vb.) YDK'nın kalite yönetim sisteminin işletilmesini ve yüksek kaliteli görevlerin sürekli olarak yürütülmesini sağlamak üzere temin edilir veya geliştirilir, uygulanır, muhafaza edilir ve kullanılır.

f) Dış hizmet sağlayıcılardan temin edilen insan, teknolojik veya entelektüel kaynaklar, YDK'nın kalite yönetim sisteminde ve görevlerin yürütülmesinde kullanılmaya uygundur. YDK, dış hizmet sağlayıcılardan kaynak kullanılsa bile kaliteden sorumludur.

Bilgi ve İletişim:

Bilgi ve iletişim ile ilgili kalite hedefleri şunları içerir:

a) Bilgi sistemi, kalite yönetim sistemini destekleyen ilgili ve güvenilir bilgileri tanımlar, yakalar, işler ve muhafaza eder.

b) Kurum kültürü, bilgi paylaşımı ile ilgili olarak çalışanların YDK içindeki sorumluluklarını tanıır ve güçlendirir.

c) Kalite yönetim sistemi ile ilgili ve güvenilir bilgi, personel ve görev ekiplerine, sistemin veya görevlerin içindeki sorumluluklarını anlamalarını ve yerine getirmelerini sağlamak için iletilir.

d) Personel ve görev ekipleri, kalite yönetim sistemi içinde veya görevleri yerine getirirken YDK içinde iletişim kurar.

e) Kalite yönetim sistemi ile ilgili ve güvenilir bilgi, paydaşlara ve diğer dış taraflara iletilir.

2.3.1.5.3. Kalite risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi

YDK kalite risklerini belirleyecek ve değerlendirecektir. YDK, faaliyet gösterdiği nitelik ve koşullardaki veya görevlerindeki değişiklikler nedeniyle kalite risklerinde veya kalite risklerinin değerlendirilmesinde değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığını değerlendirecektir. Bu tür değişikliklere ihtiyaç duyulması halinde YDK, yeni kalite risklerini belirleyecek ve değerlendirecek veya halihazırda belirlenmiş kalite risklerine ilişkin değerlendirmeleri değiştirecektir.

YDK, kalite risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için uygun sıklığa karar verir.

Aşağıdaki hususlar, YDK'nın kalite hedeflerinin gerçekleştirilmesini olumsuz yönde etkileyebilecek koşulları, olayları, durumları, eylemleri veya eylemsizlikleri ve bu risklerin nasıl gerçekleşebileceğini değerlendirmesine yardımcı olabilir:

- a) YDK'nın kurumsal ve işletme ortamının karmaşıklığı ve diğer nitelikler,
- b) YDK'nın stratejik ve operasyonel süreçler,
- c) YDK liderliğinin özellikleri ve yönetim tarzı,
- d) YDK'nın kullanımına sunulan kaynaklar,
- e) YDK'nın faaliyet gösterdiği ortamda gerekli olan ISSAI'nın yanı sıra yasalar, yönetmelikler ve diğer ilgili standartlar,
- f) YDK operasyonlarındaki herhangi bir ortaklık,
- g) YDK tarafından yürütülen görevlerin niteliği,
- h) YDK'nın yayımladığı rapor türleri,
- i) YDK'nın denetlediği kurumlar.

Kalite risklerini değerlendirirken, YDK aşağıdakileri dikkate almalıdır:

- a) Riskin Etkisi: Koşul, olay, durum, eylem veya eylemsizlik, kalite hedeflerinin gerçekleştirilmesini nasıl etkiler? Örneğin, deneyimsiz personelin işe alınması, personel yeterliliklerinin sürekli olarak geliştirilmesine dair kalite hedefi ile ters düşebilir.

b) Riskin Sıklığı: Koşul, olay, durum, eylem veya eylemsizliğin ne sıklıkla meydana gelmesi bekleniyor? Örneğin, siber saldırılar sıklıkla gerçekleşmeyebilir ancak gerçekleştiğinde büyük bir etki yaratabilir.

c) Tespit Süresi: Koşul, olay, durum, eylem veya eylemsizlik gerçekleştiğinde etkisini göstermesi ne kadar sürer? Bu süre içinde YDK'nın etkiyi azaltmak için yanıt verme imkanı var mıdır? Örneğin, personel eksikliği kısa vadede denetim raporlarının zamanında tamamlanmasını etkileyebilir ancak uzun vadede yetenekli personel istihdamı ile bu risk azaltılabilir.

d) Etkileme Süresi: Koşul, olay, durum, eylem veya eylemsizlik gerçekleştiğinde kalite hedefinin gerçekleştirilmesini ne kadar süreyle etkileyecektir? Örneğin, denetim metodolojisindeki eksiklikler birden fazla denetim raporunu etkileyebilir ancak düzeltici önlemler ile gelecekteki raporlar için risk azaltılabilir.

YDK, riskleri sınıflandırırken derecelendirme veya puanları kullanabilir.

2.3.1.5.4. Tasarım ve Risk Cevaplarının Uygulanması

YDK, risklerin değerlendirmelerine dayalı ve bunlara duyarlı bir şekilde kalite risklerini ele almak için yanıtlar tasarlayacak ve uygulayacaktır.

YDK, YDK'nın niteliğindeki ve koşullardaki veya görevlerindeki değişiklikler nedeniyle yanıtlar üzerinde değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini değerlendirecektir. Bu tür değişiklikler gerekliyse, YDK ek yanıtlar tasarlayıp uygulayacak veya halihazırda uygulanan yanıtları değiştirecektir.

YDK, yanıtlarda değişiklik yapılması gerekip gerekmediğini değerlendirmek için uygun sıklığı kendisi belirler.

Kalite risklerini ele almak için uygun yanıtlar, bu risklerin değerlendirmesi ile orantılıdır. Profesyonel yetki, YDK'nın yanıtların, koşulların, olayların, durumların ve eylemlerin veya eylemsizliğin bir veya daha fazla kalite hedefinin gerçekleştirilmesini olumsuz yönde nasıl etkilediği ile orantılı olduğuna karar vermesine yardımcı olur.

YDK, kalite risklerini ele almak için yanıtlar tasarlayıp uygularken aşağıdakileri dikkate alır:

a) Yanıtların niteliği, zamanlaması ve kapsamı

b) Yanıtların uygulanacağı uygun seviye (örneğin, kurumsal düzeyde, görev düzeyinde veya her ikisinin bir kombinasyonu)

c) Tutarlı uygulamayı sağlamak için yanıtı belgeleme ve iletişim kurma gerekliliği

YDK, kalite risklerini ele almak için tasarlayıp uygulayabileceği kalite risklerine yanıt örnekleri şunlardır:

a) YDK ilgili etik gerekliliklerine uyma ile ilgili tehditlerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve ele alınması, ile ilgili etik gerekliliklerinin herhangi bir ihlali hakkında tespit, iletişim, değerlendirme ve raporlama ve ihlallerin nedenlerine ve sonuçlarına zamanında uygun şekilde yanıt verme konularında politika ve prosedürler oluşturur.

b) YDK, ilgili etik gerekliliklerine göre bağımsız olması gereken tüm personelden, bağımsızlık gerekliliklerine uyumun belgelenmesi onayını en az yılda bir kez temin eder.

c) YDK, görevlerini ilgili gerekliliklere uygun olarak yerine getirmemekle ilgili şikayet ve iddiaları alma, araştırma ve çözüme için politika ve prosedürler oluşturur.

d) YDK, yasal zorunluluk veya talep nedeniyle bir görevi kabul etmek zorunda kaldığı durumlara yanıt veren politika ve prosedürler oluşturur.

e) YDK, bir veya daha fazla kalite riskini ele almak için bir görev kalitesi gözden geçirmesinin uygun bir yanıt olup olmadığını tespit eden politika ve prosedürler oluşturur. Bu politikalar ve prosedürler aşağıdakileri içerebilir, ancak bunlarla sınırlı değildir:

(i) Görev kalitesi gözden geçirmesi gerektiren belirli görevlerin veya görev türlerinin tespiti

(ii) Görev kalitesi gözden geçiren kişi olarak görev yapmaya uygunluk durumu,

(iii) Görev kalitesi gözden geçiren kişinin görev kalitesi incelemesini gerçekleştirme yeterliğinin bozulması hali,

(iv) Görev kalitesi incelemesinin performansı

2.3.1.5.5. Sistemin İzlenmesi, Yönetimi ve Belirlenen Eksikliklerin Giderilmesi

YDK, aşağıdakileri sağlamak için bir izleme ve iyileştirme süreci oluşturacaktır:

a) Sistemin tasarımına, uygulanmasına ve işletilmesine ilişkin ilgili, güvenilir ve zamanında bilgi sağlamak.

b) Sistemin tasarımında, uygulanmasında ve işletilmesindeki potansiyel güçlü ve zayıf yönleri tespit etmek.

c) Tespit edilen eksikliklere zamanında düzeltilmeleri için uygun önlem almak.

d) ISSAI'lere, uygulanabilir yasal ve düzenleyici gerekliliklere ve kalite risklerini ele almak için oluşturduğu politika ve prosedürlere uyumu değerlendirmeye olanak tanımak.

İzleme ve iyileştirme süreci aşağıdakileri içerecektir:

a) Eksikliklerin olup olmadığını belirlemek için bulguları değerlendirmek.

b) Tespit edilen eksikliklerin ciddiyetini, yaygınlığını ve temel nedenini değerlendirmek.

c) Eksiklikleri gidermek için uygun iyileştirme eylemleri tasarlamak ve uygulamak.

d) İyileştirme eylemlerinin uygun şekilde tasarlanıp uygulandığını ve etkili olup olmadığını değerlendirmek.

YDK, kalite yönetimi bulguları, bir görevin yürütülmesi sırasında gerekli prosedürlerin atlanmış olabileceğini veya yayımlanan raporun ISSAI'ye ve uygulanabilir yasalara ve düzenlemelere uymayabileceğini gösterdiğinde duruma yanıt verecektir.

İzleme ve iyileştirme süreci, tamamlanan görevlerin gözden geçirilmesini içerecektir. YDK, tespit edilen kalite risklerine dayanarak, gözden geçirilmek üzere tamamlanmış görevleri seçmek için kriterler belirleyecektir.

YDK, izleme faaliyetlerini yürüten kişilerin tarafsızlığını ele alan politika ve prosedürler belirleyecektir.

İzleme ve iyileştirme süreci, sistemin tasarım ve işletilmesindeki güçlü yönleri tespit etmenin yanı sıra sistemin değerlendirilmesini de sağlayarak görev kalitesinin ve kalite yönetim sisteminin proaktif ve sürekli iyileştirilmesini kolaylaştırır.

İzleme ve iyileştirme süreci oluşturmak aşağıdakileri kapsar:

a) Sistemin tasarım ve işletilmesindeki güçlü yönleri tespit etmek için izleme faaliyetleri tasarlamak.

b) Sistemin tasarım ve işletilmesindeki eksiklikleri tespit etmek, değerlendirmek ve gidermek için izleme faaliyetleri tasarlamak.

c) Gözden geçirilecek görevler için kriterler, inceleme sıklığı ve incelemeleri kimlerin yapması gerektiğini belirlemek.

YDK, izleme faaliyetlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken şunları dikkate alır:

a) İzlemenin boyutunu, yapısını ve organizasyonunu.

b) Kalite risklerine verilen değerlendirmelerin nedenlerini.

c) Kalite risklerini ele almak için yanıtların tasarımını.

d) YDK'nın risk değerlendirme sürecinin tasarımını.

e) Sistemdeki değişiklikleri.

f) Önceki izleme faaliyetlerinin sonuçlarını.

Sistemdeki değişiklikler şunları içerebilir:

a) Sistemde tespit edilen bir eksikliği gidermek için değişiklikler.

b) YDK'nın faaliyet gösterdiği ortamın ve görevlerinin niteliğindeki ve koşullarındaki değişikliklerden kaynaklanan kalite hedeflerinde, kalite risklerinde veya kalite risklerini ele almak için yanıtlar üzerinde değişiklikler.

Sistemde değişiklikler meydana geldiğinde, YDK'nın önceki izleme faaliyetleri artık sisteme ilişkin değerlendirmeyi destekleyecek bilgi sağlamayabilir. Bu nedenle, bu değişikliklerin izlenmesini YDK'nın izleme faaliyetlerine dahil etmek tavsiye edilir.

İzleme faaliyetleri, sürekli ve periyodik olmak üzere iki ana kategoriden oluşabilir:

Sürekli İzleme Faaliyetleri: Bunlar genellikle rutin faaliyetlerdir, YDK'nın süreçlerine entegre edilmiştir ve değişen koşullara tepki vererek gerçek zamanlı olarak gerçekleştirilir. Örneğin, bir denetim ekibi, denetim boyunca sürekli olarak denetim kalitesini izleyebilir.

Periyodik İzleme Faaliyetleri: Bunlar YDK tarafından düzenli aralıklarla yürütülür. Örneğin, YDK periyodik olarak tamamlanmış denetim raporlarını inceleyebilir.

YDK, izleme ve iyileştirme sürecini desteklemek için, zaman içinde kalite ve kalite yönetimini geliştirmesine yardımcı olabilecek geri bildirim düzenli veya ara sıra arayabilir. Geri bildirim kaynaklarına örnek olarak paydaşlar, meslektaş değerlendirmeleri veya INTOSAI tarafından sağlanan YDK Performans Ölçüm Çerçevesi gibi araçlar verilebilir.

Kalite yönetim sisteminin belirli bileşenlerinden sorumlu olan kişilerin tespit edilen eksiklikler ve iyileştirmeler hakkında zamanında iletişim kurması, personelin sorumluluklarına uygun şekilde eksiklikleri gidermek için harekete geçmesini sağlayabilir.

2.3.1.5.6. Sistemin Kalite Yönetiminin Etkinliğinin Değerlendirilmesi ve Sonuçlandırılması

Sistemin kalite yönetiminden sorumlu ve hesap verecek şekilde görevlendirilen kişi veya kişiler, sistemi değerlendirecek ve sonuçlandıracaktır. Değerlendirme, belirli bir dönemi kapsayacak ve en azından yılda bir kez gerçekleştirilecektir.

Sistemin kalite yönetiminden sorumlu ve hesap verecek şekilde görevlendirilen kişi veya kişilere, değerlendirmeyi yaparken diğer kişiler yardımcı olabilir. Yine de, değerlendirmeden sorumlu ve hesap verebilir olmaya devam ederler.

Sonuç, YDK tarafından belirlenen formatta olabilir. Sorumlu kişi veya kişiler, hangi bilgilerin elde edildiğini, değerlendirmede nasıl kullanıldığını ve neden sonuçların çıkarıldığını açıkça açıklayarak güvence sağlayabilir. Sonuç, bulguları ve önerileri içerebilir veya bunlarla tamamlanabilir. Sonuç daha standartlaştırılmış bir formatta verildiyse, sorumlu kişi veya kişiler aşağıdakilerden birini sonuçlandırır.

a) Sistemin kalite yönetimi, YDK'ya, sistemin kalite yönetimi hedefinin makul bir güvence ile sağlandığı konusunda makul bir güvence sağlamaktadır.

b) Tasarımı, uygulanması ve işletilmesi üzerinde ciddi ancak yaygın bir etkisi olmayan tespit edilen eksikliklerle ilgili konular hariç, sistemin kalite yönetimi,

YDK'ya, sistemin kalite yönetimi hedefinin makul bir güvence ile sağlandığı konusunda makul bir güvence sağlamaktadır.

c) Sistemin kalite yönetimi, YDK'ya, sistemin kalite yönetimi hedefinin makul bir güvence ile sağlandığı konusunda makul bir güvence sağlamamaktadır.

Sistemin kalite yönetiminin etkinliğinin değerlendirilmesine temel oluşturan bilgiler çeşitli yollardan elde edilebilir. YDK, bu süreçleri tanımlarken, kuruluşunun karmaşıklığı, faaliyet ortamı ve yürütülen görevlerin türlerini dikkate alır. Daha küçük YDK'da, değerlendirmeyi yapan kişi(ler) doğrudan izleme ve iyileştirmeye dahil olabilir ve bu nedenle sistemin kalite yönetiminin değerlendirilmesini destekleyen bilgilerin farkında olacaktır. Daha büyük YDK'da, değerlendirmeyi yapan kişi(ler), sistemin kalite yönetimini değerlendirmek için gereken bilgileri toplamak, özetlemek ve iletmek için süreçler oluşturmak zorunda kalabilir.

Sistemin kalite yönetimi konusunda sonuçlandırma yapılırken, sistemin kalite yönetiminden sorumlu ve hesap verecek şekilde görevlendirilen kişi veya kişiler aşağıdakileri dikkate alabilir:

a) YDK'nın kalite yönetimi risk değerlendirme süreci, kalite hedefleri, kalite riskleri ve yanıtların bir açıklaması ve YDK'nın yanıtlarının kalite risklerini ele alma derecesi,

b) izleme ve iyileştirme sürecinin sonuçları dahil olmak üzere:

i) Sistemin tasarım ve işletilmesindeki belirlenen güçlü yönler,

ii) Tespit edilen eksikliklerin ciddiyetinin ve yaygınlığının ve sistemin kalite yönetimi hedefinin gerçekleştirilmesi üzerindeki etkisi,

iii) YDK tarafından düzeltici önlemlerin tasarlanıp uygulanıp uygulanmadığı ve değerlendirme zamanına kadar alınan düzeltici önlemlerin etkili olup olmadığı,

iv) Sistemin kalite yönetiminde tespit edilen eksikliklerin etkisinin uygun şekilde düzeltilip düzeltilmediği, örneğin gerektiği gibi ek önlemler alınıp alınmadığı.

Uygulanabilir yasalar, yönetmelikler veya diğer faktörler, sistemin kalite yönetimi hakkındaki sonucun dış taraflara iletilmesinin uygun olduğu durumlar yaratabilir. Bu gibi durumlarda, YDK'nın bu tür sonuçların nasıl raporlanacağına ilişkin prosedürler oluşturması tavsiye edilir.

2.3.1.5.7. Sistemin Kalite Yönetiminin Belgelenmesi

YDK, aşağıdakileri sağlayacak şekilde yeterli bir sistemin kalite yönetimi belgesini hazırlayacaktır:

- a) Sistemin tasarımına, uygulanmasına ve işletilmesine dair kanıt sağlamak.
- b) Personel tarafından sistemin kalite yönetiminin, sistemin kalite yönetimi içindeki rolleri ve sorumlulukları ve görevleri yerine getirirken tutarlı bir şekilde anlaşılmasını desteklemek.
- c) Sistemin kalite yönetiminin tutarlı bir şekilde uygulanmasını ve işletilmesini desteklemek.
- d) Sistemin kalite yönetiminin izlenmesini ve değerlendirilmesini desteklemek.

YDK, ilgili standartları, yasaları ve yönetmelikleri dikkate alarak sistemin kalite yönetimi belgelendirmelerini saklama süresi belirleyecektir.

YDK'nın form, içerik ve belge kapsamı hakkındaki kararları, YDK'nın niteliği ve karmaşıklığı ile yürütülen görevlerle ilgili faktörlerden etkilenebilir. Daha yüksek kalite riski alanları, daha karmaşık değerlendirmeleri içeren konular ve sistemin kalite yönetimi yönlerindeki değişiklikler, formun, içeriğin ve belge kapsamının üzerinde daha fazla etkili olabilir.

YDK, sistemin kalite yönetimi belgesine aşağıdakileri dahil edebilir:

- a) YDK'nın kalite hedefleri ve kalite riskleri,
- b) Yanıtların açıklaması ve YDK'nın yanıtlarının kalite risklerini nasıl ele aldığı,
- c) İzleme faaliyetlerinin kanıtı, bulguların ve tespit edilen eksikliklerin ve bunların alta yatan nedenlerinin değerlendirilmesi, tespit edilen eksiklikleri gidermek için düzeltici önlemler ve bu tür düzeltici önlemlerin tasarımının ve uygulanmasının değerlendirilmesi, izleme ve iyileştirme hakkında iletişim dahil olmak üzere izleme ve iyileştirme süreciyle ilgili bilgiler,
- d) Sistemin kalite yönetimi değerlendirilmesi ile ilgili olarak varılan sonuçların dayanağı.

Bu bölümde genel olarak kalite kavramı üzerinde duruldu. Yönetim ve denetim de kalite açıklanarak yüksek denetimin kalitesi üzerine yoğunlaştırıldı. Yüksek denetimde kalite prosedürlerine temel oluşturan ISSAI 140 standardının esaları

açıklanarak Sayıştay'ın bu standartlara uyumunun değerlendirilmesine ilişkin bir temel oluşturuldu.

Bundan sonraki bölümde ISSAI 140-Yüksek Denetim Kurumları İçin Kalite Kontrol Standartları esas alınarak yapılan ölçüm ve değerlendirmelere yer verilecek, Dünya Bankasının 2020 yılında yüksek denetim kurumları için yaptığı çalışma özetlenecek ve burdan hareketle Sayıştay kalite değerlendirmesinin kontrol listesi ortaya konacak, Pakistan Sayıştayı tarafından meslektaş değerlendirmesi adı altında yapılan değerlendirme çalışması üzerinde durulacak ve Sayıştay'ın denetim bulguları incelenerek, bunlar üzerinden kalite kontrol değerlendirmesi yapılacaktır.



3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAYIŞTAY’IN KALİTE DEĞERLENDİRMESİ

Bu bölümde öncelikle denetim kalitesini ölçmeye yönelik kriter ve yöntemler ele alınmış, sonrasında Sayıştay’ın denetimin kalitesine yönelik yapılan değerlendirmeler özetlenmiş ve ayrıca Sayıştay denetimleri sonucunda denetçiler tarafından raporlanan kamu zararı bulgularının kesinleşme oranları hesap edilerek Sayıştay kalite prosedürlerinin ve uygulamalarının denetim sonuçlarını ne ölçüde başarılı kıldığına ilişkin bir çalışma yapılmıştır.

Sayıştay’ın kendi iç çalışmaları yani, kalite prosedürlerine uygun bir planlama, uygulama ve raporlama faaliyetleri ve denetçi raporlarının bir denetçi ekibi tarafından standartlara uygunluk açısından gözden geçirilmesinin ötesinde dış değerlendirme kapsamında varolan iki çalışma ele alınmıştır.

Bunlardan ilki Dünya Bankası tarafından yapılan “Yüksek Denetim Kurumları Tarafından Yapılan Denetimlerin Kalitesi: Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Standartlara Uyumunun İncelenmesi” çalışmasıdır (World Bank, 2020).

Bir diğeri ise, Sayıştay ile Pakistan Sayıştay Başkanlığı (DAGP) arasında, Ekim 2016’da “Kamu Sektörü Denetimi” alanında işbirliğine ilişkin bir Mutabakat Zaptı kapsamında 2018 yılında yapılan ve nihai raporu 2020 yılında tamamlanan meslektaş değerlendirmesi çalışmasıdır (Supreme Audit Institution of Pakistan, 2020).

Kalite sistemlerinin tamamı için söylenebilecek bir husus, kalite sistemlerinin yönetim için bir amaç değil araç olduğudur. Asıl amaç kaliteli bir ürün ya da hizmetin ortaya konulmasıdır. Bu anlamada bir kalite sisteminin tüm unsurları bir organizasyonda var olsa da, o sistem beklenen kaliteyi üretemiyorsa sorun var demektir.

Kalite, bir ürünün veya hizmetin belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan özelliklerin toplamıdır. Başka bir deyişle, kalite, bir ürünün veya hizmetin ne kadar iyi olduğunu gösteren bir ölçüdür.

Bundan hareketle bu bölümün son kısmında Sayıştay'da mevcut kalite sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesinin bir ölçeği olarak kullanılmak amacıyla, Sayıştay denetimleri sonucunda bulunan kamu zararı tutarlarının, Sayıştay Dairelerince yapılan yargılamalar sonucunda hangi oranda kabul gördüğü yani direce hükme bağlandığı hesap edilmiştir. Buradaki veriler Sayıştay Faaliyet Raporlarından derlenmiştir. Burada karşılaştırma ve hasaplama için kullanılan verilerin başlangıç yılı 2016 yılıdır. Çünkü bu tarihten önceki faaliyet raporlarında bu çalışmaya imkan verecek veri seti bulunmamaktadır.

3.1. DENETİM KALİTESİNİ ÖLÇME

Denetimin kalitesi, denetlenen kurumun veya denetim görevi kapsamındaki faaliyetlerin risklerini ve eksikliklerini doğru ve etkin bir şekilde belirleme ve raporlama yeteneği olarak tanımlanabilir. Denetimin kalitesini ölçmek karmaşık bir süreçtir ve birçok farklı faktörü göz önünde bulundurmak gerekir.

3.1.1. Denetim Kalitesini Ölçme Kriterleri:

1. Uygunluk: Denetimin, ilgili standartlara, düzenlemelere ve kabul görmüş denetim uygulamalarına uygun şekilde yürütülmesi ve denetleme prosedürlerinin ve dokümantasyonunun tam ve güncel olması.

2. Yetkinlik: Denetim ekibinin ve denetçilerin denetlenen kurum veya projenin karmaşıklığı ve riskleri ile başa çıkabilecek teknik bilgi ve becerilere, yeterliliğe ve deneyime sahip.

3. Objektiflik: Denetim ekibinin ve denetçilerin, denetlenen kurum veya projeden bağımsız ve tarafsız olması. Kişisel çıkar çatışmalarının olmaması.

4. Kanıt: Denetim bulgularının yeterli ve uygun kanıtlarla desteklenmesi, kayıtlar ve belgelendirmenin doğru ve güvenilir olması.

5. Etkinlik: Denetimin, denetlenen kurum veya projedeki riskleri ve eksiklikleri etkin bir şekilde belirlemesi, raporlaması ve denetim bulgularının iyileştirme önerileri ile desteklenmesi.

6. Raporlama: Denetim sonuçlarının açık, net ve özlü bir şekilde raporlanması. Raporun, ilgili tüm taraflara uygun şekilde iletilmesi.

3.1.2. Denetim Kalitesini Ölçme Yöntemleri

Denetim Kalitesi farklı yöntemlerle ölçülebilir. Bunlar:

1. Öz değerlendirme: Denetim kurumunun, kendi denetim süreçlerini ve uygulamalarını düzenli olarak değerlendirmesi ve denetçilerin kendi performanslarını gözden geçirmeleri ve iyileştirme alanlarını belirlemeleri şeklinde olabilir.

2. Dış Değerlendirme: Bağımsız bir denetçi tarafından, denetim kurumunun kalite kontrol sistemini ve uygulamalarını değerlendirmesi. Burada eşdeğer değerlendirme programları aracılığıyla denetim kurumlarının birbirini karşılaştırmalı olarak değerlendirmesi (peer review) de bir dış değerlendirme yöntemidir.

3. İzleme ve Gözetim: Düzenleyici otoriteler tarafından denetim kurumunun ve denetçilerin izlenmesi ve denetlenmesi.

Denetim kalitesini ölçmek ve artırmak, denetlenen kurumların ve projelerin güvenilirliği ve şeffaflığı için önemlidir. Kaliteli bir denetim, risklerin ve eksikliklerin doğru ve etkin bir şekilde belirlenmesine ve gerekli iyileştirmelerin yapılmasına yardımcı olacaktır.

3.2. DÜNYA BANKASI KALİTE DEĞERLENDİRMESİ

Dünya Bankası tarafından 2020 yılında “Yüksek Denetim Kurumları Tarafından Yapılan Denetimlerin Kalitesi: Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Standartlara Uyumunun İncelenmesi” başlıklı çalışma yapılmıştır (World Bank 2020).

Dünya Bankası, Uzun vadeli krediler, hibeler, teknik yardım, garantiler şeklinde finansman araçları ile dünya ölçeğinde kalkınmaya destek veren bir kuruluştur. Dünya Bankası’nın finansmanı, gelişmekte olan ülkelerin kalkınmasında önemli bir rol oynamaktadır. Finansman, yoksulluğun azaltılmasına, altyapının geliştirilmesine, eğitime ve sağlığa erişimin artmasına katkıda bulunmaktadır (World Bank, 2024).

Dünya Bankası “Yüksek Denetim Kurumları Tarafından Yapılan Denetimlerin Kalitesi: Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Standartlara Uyumunun İncelenmesi” başlıklı çalışmasını yapma amacını şu şekilde açıklamaktadır.

Kamu sektörü denetimi, kamu kaynaklarının sorumlu ve etkili bir şekilde yönetilip yönetilmediğini belirlemek ve amaçlanan sonuçlara ulaşmak için kamu

sektörü programları, politikaları, operasyonları ve sonuçları hakkında tarafsız, objektif değerlendirmeler sağlayarak vatandaşlar ve paydaşlar arasında güven oluşturmaya amaçlar.

Yüksek Denetim Kurumları, bağımsız denetim raporları aracılığıyla yasama organlarını ve diğer paydaşları bilgilendirerek hükümetlerin işleyişinde önemli bir rol oynarlar. İyi yönetişimi, hesap verebilirliği ve şeffaflığı teşvik ederler. Kamu kaynaklarının israfını ve kötüye kullanılmasını azaltma çalışmaları, dünyadaki aşırı yoksulluğun sona erdirilmesine yönelik Dünya Bankası'nın temel faaliyetlerine katkıda bulunarak yoksullukla mücadele programları için daha fazla kaynağın kullanılabilir olmasını dolaylı olarak sağlar.

Dünya Bankasının yetkisi, herhangi bir finansmanın gelirinin sadece verildiği amaçlar için kullanılmasını sağlamak için düzenlemeler yapılmasını gerektirir ve bunu yaparken de ekonomi ve verimlilik düşüncelerine uygun şekilde dikkat gösterilmesini içerir. Bu yetki, Banka finansmanı kullanan borçluların, Banka tarafından kabul edilebilir denetçiler ve Banka tarafından kabul edilebilir denetim standartlarına uygun olarak, Bankanın finanse ettiği operasyonların mali tablolarının denetlenmesini gerektirir.

Dünya Bankası'na yapılan bu çalışma INTOSAI Geliştirme Girişimi (IDI) tarafından geliştirilen ISSAI Uyumluluk Değerlendirme Araçları tarafından belirlenmiş olan yöntemler kullanarak, ISSAI bakış açısıyla, Banka tarafından finanse edilen projelerin Sayıştayları tarafından gerçekleştirilen denetimlerin kalitesini değerlendirmektedir. INTOSAI tarafından kabul edilen YDK Performans Ölçüm Çerçevesi (INTOSAI, 2019a) diğer faktörlerin yanı sıra, bir ülke sistemleri stratejisi kullanımının bir parçası olarak, Banka tarafından finanse edilen operasyonların denetiminde Sayıştaylara güvenilmesi konusunda Banka stratejisine bilgi sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu inceleme, 2012-2017 yılları arasında en az bir denetim raporu hazırlamış ve yayınlamış olan Sayıştaylar da dahil olmak üzere, ilk seçim kriterlerine uyan Sayıştayların yüzde 33'ünü oluşturan 18 Sayıştay'ın katıldığı bir anket yoluyla gerçekleştirilmiştir. Bu değerlendirmede amaç değerlendirme alanlarına dayalı olarak bu Sayıştayların kurumsal ve örgütsel kapasitelerinin ortaya koyulmasıdır. Değerlendirme çerçevesinin ana başlıkları şunlardır:

- Sayıştay bağımsızlığı
- Kalite kontrol
- Denetim planlama aşaması
- Denetim yürütme aşaması
- Denetim raporlama ve takip aşaması.

Bu inceleme ve değerlendirme sonucunda 18 Sayıştay'dan sadece 2'sinin yani %11'inin değerlendirme çerçevesindeki gereklilikleri karşıladığı tespit edilmiştir. Değerlendirmeye ilişkin bazı sonuçlar şöyledir.

- 18 Sayıştay'dan 4'ü veya yüzde 22'si, ISSAI bağımsızlık gerekliliklerinin uygulanmasına uygun bulunmuştur.
- 18 Sayıştay'dan 9'u veya yüzde 50'si, ISSAI kalite kontrol gerekliliklerinin uygulanmasına uygun bulunmuştur.
- 18 Sayıştay'dan 11'i veya yüzde 61'i, ISSAI denetim planlama aşaması, denetim yürütme aşaması ve denetim raporlaması ve takip aşaması gereksinimlerinin uygulanmasına uygun bulunmuştur.

Bu çalışmada İnceleme yapılan Sayıştayların ve gereksinim karşılama düzeylerinin hangi Sayıştaylara ait olduğu bilgisi paylaşılmamış, sadece bölgesel düzeyde konsolide bilgi verilmiştir. Çalışmanın ekinde yer alan “Yüksek Denetim Kurumlarının Denetim Yaparken Dikkate Alınacak Kalite Standartlarına Uyum Düzeylerini Belirlemeye Yönelik Öz Değerlendirme Anketi” bize YDK'lar için kalite değerlendirme çerçevesi sunmaktadır. Bu anket soruları ve soruların karşılık geldiği referans standartlar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Sayı	Gereksinimler	Referans
SAYIŞTAY BAĞIMSIZLIĞI		
(I) UYGUN VE ETKİLİ ANAYASAL VE YASAL ÇERÇEVE (ISSAI 1)		
1	a) Sayıştay'ın kuruluşu, rolü, yetkileri ve görevleri anayasal veya yasal çerçevede belirlenmiştir.	ISASI 1.5
	b) Sayıştay'ın yürütmeden bağımsızlığı, anayasal veya yasal çerçevede belirlenmiştir.	ISASI 1.5
	c) Sayıştay başkanının ve üyelerinin atanması, görev süresi, görevden alınması ve karar verme	ISASI 1.6

	yetkilerinin bağımsızlığı anayasal veya yasal çerçevede güvence altına alınmıştır.	
	d) Sayıştay'ın bağımsızlığına herhangi bir müdahaleye karşı yeterli yasal koruma vardır.	ISASI 1.5
(II) MALİ BAĞIMSIZLIK/ÖZERKLİK (ISSAI 1 VE ISSAI 10)		
2	a) Yasal çerçeve, Sayıştay'ın yürütmeden mali bağımsızlığını açıkça veya zımnen sağlar.	ISSA 1:7
	b) Sayıştay'ın bütçesi, yürütmenin bütçesinin bir parçası değildir (örneğin, Maliye Bakanlığı).	ISSA 10:8
	c) Sayıştay'ın kendi bütçesini hazırlama ve bunu Parlamento'ya sunma hakkı vardır.	ISSA 10:8
	d) Sayıştay'ın bütçesi parlamento tarafından onaylanır.	ISSA 1:7
	e) Sayıştay, bütçesini ulusal bütçe kanunlarına uygun olarak kendi önceliklerine göre kullanma esnekliğine sahiptir.	ISSA 1:7
	f) Sayıştay gerekirse gerekli mali imkânlar için doğrudan doğruya millî bütçeyi karara bağlayan otoriteye başvurmaya yetkilidir.	ISSA 1:7
	g) Son 3 yılda Sayıştayın bütçesini kullanmasına ilişkin yürütmeden herhangi bir müdahale olmamıştır.	ISSA 10:8
(III) KURUMSAL BAĞIMSIZLIK/ÖZERKLİK (ISSAI 1 VE ISSAI 10)		
3	a) Yasal çerçeve, Sayıştayın örgütsel bağımsızlığını garanti eden özel hükümler içerir.	ISSA 10:3
	b) Sayıştay ile parlamento ve ayrıca hükümet arasındaki ilişki açıkça tanımlanmıştır.	ISSA 1:8,9
	c) Sayıştay, diğer kamu kurumlarını etkileyen yaygın kurallarla tutarlı olarak, işlerin yönetilmesine yönelik kendi kural ve prosedürlerini belirleme yetkisine sahiptir.	ISASI 1:5
	d) Sayıştay, kararların nasıl alındığını belgeleyen açık yönetim yapılarına sahiptir.	ISASI 1:5
	e) Sayıştay, bütçesiyle bağlantılı tüm insan kaynakları konularında anayasaya/mevzuata uygun olarak karar verir.	ISSA 10:8
	f) Sayıştay, gerektiğinde dış uzmanlığa başvurma ve	ISSA 1:14

	bunun için ödeme yapma hakkına sahiptir.	
	g) Sayıştay başkanı, yalnızca parlamento veya komisyonları tarafından onaylanan personel ve/veya bütçe çerçeveleriyle sınırlı olmak üzere, personeli atamak ve onların hüküm ve koşullarını belirlemekte serbesttir.	ISSA 10:8
(IV) YDK BAŞKANI VE GÖREVLİLERİNİN BAĞIMSIZLIĞI (ISSAI 1, ISSAI 19 ve ISSAI 11)		
4	a) Geçerli mevzuat, Sayıştay Başkanının ve meslek mensuplarının icradan bağımsızlıklarını sağlayan bir süreçle atanmalarına, yeniden atanmalarına, görevden alınmalarına ilişkin koşulları belirtir. ISSAI 10:2 (örneğin, yasama organının ve ilgili olduğu yerde devlet başkanının onayı ile; yalnızca haklı nedenle görevden alma/ bir yüksek mahkeme yargıcına uygulananlara benzer koruma hükümleri).	ISSAI 1:2
	b) YDK Başkanı ve meslek mensupları, görevlerini misilleme korkusu olmadan yerine getirmelerine olanak sağlayacak yeterince uzun ve sabit dönemli atama koşullarına sahiptir.	ISSA 10:2
	c) Son üç yıl içinde YDK'nın resmi başkanının bulunmadığı 3 ayı aşan dönem olmamıştır.	
	d) Sayıştay başkanının son ataması yasal çerçeveye göre ve yürütmeden bağımsızlığını sağlayan şeffaf bir süreçle yapılmıştır.	
	e) Son 3 yılda, Sayıştay başkanının yasal çerçevede yer almayan nedenlerle ve yasal süreç takip edilmeden görevden alınmasına yönelik herhangi bir girişimde bulunulmamıştır.	
Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (ISQC 1)		
ANAHTAR ETİK GEREKLİLİKLER (ISQC 1 PARAGRAFLAR 20 - 25)		
5	a) Sayıştayın, tüm personel arasında etik davranışı tesis etmeye, teşvik etmeye ve izlemeye yönelik politikaları ve prosedürleri vardır.	ISQC1. 20
	b) Sayıştayın, denetçiler, sözleşmeli uzmanlar ve	ISSAI 1.5

	ilşkili kurum personeli için aşağıdakilerle ilgili politika ve prosedürleri vardır: i. Dürütlük, ii. Objektiflik, iii. Mesleki yeterlilik ve gereken özen, iv. Gizlilik, v. Profesyonel davranış.	
	c) Sayıştayın, yeterli kayıtların tutulması da dahil olmak üzere, belirli bağımsızlık gerekliliklerine uyumu belirlemeye, iletmeye ve izlemeye yönelik politikaları ve prosedürleri vardır.	ISQC1. 21
TEMEL İNSAN KAYNAKLARI GEREKLİLİKLERİ (ISQC 1 PARAGRAF 29 - 31)		
6	a) Sayıştayın aşağıdakiler için yürürlükte olan politikaları ve prosedürleri vardır: i) İşe alım, ii. Performans değerlendirmesi, iii. Yetenekler, iv. Yetkinlik, v. Kariyer gelişimi, vi. Terfi, vii. Disiplin işlemleri.	ISSAI 1:7
	b) Sayıştayın mesleki gelişim politikaları ve prosedürleri vardır. Bunlar personele, bunların nasıl belgelendirildiğine ve nasıl güçlendirilip izlendiğine ilişkin olarak iletilir.	ISQC1. 31
	c) Sayıştayın, her bir görev için sorumluluğun bir görev ortağına ve uygun görev ekibine atanmasına yönelik politikaları ve prosedürleri vardır.	ISQC1. 31
KİLİT KATILIM PERFORMANS GEREKSİNİMLERİ (ISQC 1 PARAGRAF 32 İLA 47)		
7	a) Sayıştayın, görevlerin mesleki standartlara - Uluslararası Denetim Standartları- ve yürürlükteki	ISQC1. 32

	yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak yürütüldüğüne ve şartlara göre uygun raporların düzenlendiğine dair makul güvence sağlayan politika ve prosedürleri vardır.	
	b) Sayıştayın görev seviyesinde gözetim ve gözden geçirme politikaları ve prosedürleri vardır.	ISQC1. 32
	c) Sayıştayın gerekli ve gönüllü istişarelere ilişkin politikaları ve prosedürleri vardır.	ISQC1. 34
TEMEL İZLEME GEREKLİLİKLERİ (ISQC-1 PARAGRAFLAR 48 İLA 59)		
8	a) Sayıştayın, kalite kontrol politikaları ve prosedürlerine uygunluğun izlenmesine yönelik politikaları ve prosedürleri vardır.	ISQC1. 48
	b) Sayıştayın, tamamlanan sözleşmelerden oluşan bir örneklemin incelenmesine yönelik politika ve prosedürleri vardır.	ISQC1. 48
	c) Sayıştayın, bulunan izleme eksikliklerinin etkilerinin nasıl değerlendirildiğini ve izleme sonuçlarının nasıl belgelendirildiğini ve görev ortaklarına ve diğer uygun personele nasıl iletildiğini sağlayan politikaları ve prosedürleri vardır.	ISQC1. 49
DENETİM PLANLAMA GEREKSİNİMLERİ		
9	Sayıştayın aşağıdakilere yönelik politikaları ve prosedürleri vardır: 1) Paydaşların tanımlanması, 2) Medya, denetlenen kurum ve diğer kilit paydaşlarla iletişim kurmak için prosedürlerin geliştirilmesi, 3) Paydaşlarla etkili iki yönlü iletişim kurulması.	ISSAI 3100/Ek 3.3
10	Sayıştayın, denetimin belirli koşullara göre belgelenmesini sağlayan politikaları ve prosedürleri vardır. Çalışma kağıtları şunları içermektedir. a) Denetim planlamasının ayrıntıları b) Denetim yürütme sonuçları c) Tüm denetim bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini destekleyecek denetim kanıtları.	ISSAI 300/34 ISSAI 3100/23, 24 ISSAI 3000/4.2 ISSAI 3000/ Ek 3, 3.9, 4
11	Sayıştay, denetimi, konunun tüm önemli yönleriyle	ISSA4100/69

	belirtilen kriterlere uygun olup olmadığını belirlemek için planlar ve gerçekleştirir.	
12	Sayıştay, denetim hedefiyle ilgili iç kontrol hakkında bir anlayış edinir ve güvenmeyi bekledikleri kontrolleri test eder.	ISASI 4100/66
13	Sayıştay, suistimal riskini ve denetçi planını belirler, değerlendirir ve uygun denetim prosedürlerinin uygulanması yoluyla belirlenen yolsuzluk riskleriyle ilgili yeterli ve uygun kanıt toplar.	ISASI 4100/82
14	Sayıştayın, denetçinin çalışmaya başlamadan önce denetim amaçlarını, kapsamını ve hedeflere ulaşmak için metodolojiyi tanımlamasını gerektiren politika ve prosedürleri vardır. Bu bir ön çalışma şeklinde yapılabilir. Bir ön çalışmanın yürütüldüğü durumlarda: a) Esas çalışma için mevcut şartların sağlanıp sağlanmadığını belirler b) Kurumu, programı veya işlevi anlamak için arka plan bilgisi sağlar c) Bu çalışma kısa bir sürede gerçekleştirilir.	
15	Sayıştay, planlama belgelerinde aşağıdaki unsurlar bulunur: a) Sorun ve riskin, olası kanıt kaynaklarının, denetlenebilirliğin ve denetim için düşünülen alanın öneminin değerlendirilmesine imkan verecek şekilde denetlenen kuruluşlar hakkındaki arka plan ve bilgiler, b) Denetim amacı, kapsamı, soruları veya hipotezleri, kriterleri ve süresi, metodolojisi (benimsenen çerçeve, perspektif ve analitik yapı ve sonuçlara ulaşmak için izlenen süreç, teknikler dahil) kanıt toplamak ve denetim analizini yapmak, c) Gerekli faaliyetler, personel ve beceri gereklilikleri (denetim ekibinin bağımsızlığı, insan kaynakları ve olası dış uzmanlık dahil), denetimin tahmini maliyeti, kilit proje zaman çerçeveleri ve	ISSAI 300/34, 37 ISSAI 3100/12 ISSAI 3000/3.3

	kilometre taşları ve kontrol için ana noktalar.	
16	Sayıştay, görüşülen önemli konuların niteliği ve görüşmelerin ne zaman ve kiminle yapıldığı da dahil olmak üzere, önemli konuların yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar ve diğer kişilerle yapılan görüşmelerini belgeler.	ISASI 1230.10
17	Sayıştay, yönetimi şu konularda sorgular: a) Yönetimin, bu tür değerlendirmelerin niteliği, kapsamı ve sıklığı da dahil olmak üzere, finansal tabloların yolsuzluk kaynaklı önemli yanlışlık içerebileceği riskine ilişkin değerlendirmesi, b) Yönetimin tespit ettiği veya farkına vardığı belirli yolsuzluk riskleri veya risk teşkil eden işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar dahil olmak üzere yolsuzluğun var olma ihtimaline karşı, yönetimin kurumdaki yolsuzluk risklerini belirleme ve bunlara yanıt verme süreci, c) Yönetimin iş hakkındaki uygulamalar ve etik davranışlar konusunda çalışanların görüşlerine başvurması.	ISASI 1240.17
DENETİM YÜRÜTME GEREKSİNİMLERİ		
18	Sayıştay, aşağıdakileri içeren sistematik ve tekrarlayan bir kanıt toplama sürecine sahiptir: a) Uygun denetim prosedürlerinin kullanılması yoluyla kanıtların toplanması b) Elde edilen delillerin yeterliliği ve uygunluğunun değerlendirilmesi c) Riski yeniden değerlendirmek ve gerektiğinde daha fazla kanıt toplamak.	ISSAI 4100/94
19	Denetim kanıtı, aşağıdakiler gibi çeşitli teknikler kullanılarak toplanır: a) Gözlem b) Denetleme c) Soruşturma d) Yeniden çabalama e) Onay f) Analitik prosedürler.	ISSAI 4100/97
20	Sayıştay, denetçiye devredilen işin dikkatle yönetilmesini, denetlenmesini ve gözden	ISSAI 300/38 ISSAI 3000/2.3

	geçirilmesini düzenler.	ISSAI 3100/19 ISSAI 3100/2.5, 38 ISSAI 3000/ Ek 4
21	Sayıştay, bulguları oluşturmak, denetim amaçlarına ve sorularına yanıt olarak sonuçlara ulaşmak ve önerilerde bulunmak için yeterli, uygun (geçerli, güvenilir ve ilgili) denetim kanıtı toplar.	ISSAI 300/38 ISSAI 3100/21 ISSAI 3000/4.2, 4.3 ISSAI 3000/ Ek 3, 2 ISSAI 3000/ Ek 3, 1.2 ISSAI 3000/ Ek 3, 2.2 ISSAI 3100/20 ISSAI 3000/5.2 ISSAI 3000/ Ek 3, 1 ISSAI 3000/5.3
22	Sayıştay, uygun bir sorumluluk düzeyinde yönetime aşağıdakileri zamanında bildirir: (a) Doğrudan iletilmesi uygun olmayacaksa, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara ilettiği veya bildirmeyi planladığı önemli iç kontrol eksikliklerini yazılı olarak, (b) Denetim sırasında tespit edilen ve diğer taraflarca yönetime bildirilmeyen ve denetçinin mesleki muhakemesine göre yönetimin dikkatini çekecek kadar önemli olan diğer iç kontrol eksiklikleri.	ISSAI 1265:10
23	Sayıştay raporunun, zamanında veya daha öncesinde, sorumlu denetçi, denetim belgelerini gözden geçirerek ve görev ekibiyle müzakere ederek, ulaşılan sonuçları desteklemek için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edildiğine ve denetçi raporunun onaylanacağına ikna olur.	ISSAI 1220.17
24	Sayıştay, sunulan raporların gerçeklere dayalı olarak doğru olmasına, bulgu ve sonuçların uygun perspektifte ve dengeli bir şekilde sunulmasına özen gösterir.	ISSAI 4100/137
25	Sayıştay raporları yapıcıdır ve uygun olduğu şekilde, iyileştirmelerle sonuçlanacak şekilde tasarlanmış tavsiyeleri içerir.	ISSAI 4100/153

26	Sayıştay, denetim raporunda aşağıdakiler hakkında bilgi içerir: • Denetim hedefleri • Denetim soruları ve bu soruların yanıtları • Konu • Kriterler • Metodoloji • Veri kaynakları • Kullanılan verilerle ilgili sınırlamalar • Denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri.	ISSAI 300/39 ISSAI 3100/ sec. 28,30 ISSAI 3000/ sec. 5.2
27	Sayıştay, bulguların denetim sorusuna karşı açık bir şekilde cevap oluşturduğundan veya bunun neden mümkün olmadığını açıkladığından emin olur.	ISSAI 3100/sec. 30
28	Sayıştay, denetlenen kurumu veya rapor kullanıcısını düzeltici eylem başlatmaya teşvik etmek için bulgularda belirtilen sorunların performansı neden ve nasıl engellediğini raporda açıklar.	ISSAI 1220.20
29	Sayıştayın görev kalite kontrol inceleme uzmanı, denetim ekibi tarafından yapılan önemli yargıların ve denetçi raporunun hazırlanmasında ulaşılan sonuçların objektif bir değerlendirmesini yapar. Bu değerlendirme şunları içerecektir: (a) Görev sorumluları ile önemli konuların tartışılması; (b) Mali tabloların ve önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesi; (c) Sözleşme ekibinin vardığı önemli yargılar ve ulaştığı sonuçlarla ilgili olarak seçilen denetim belgelerinin gözden geçirilmesi, (d) Denetçi raporunun oluşturulması sırasında ulaşılan sonuçların değerlendirilmesi ve önerilen denetçi raporunun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi.	ISSAI 1230.14
30	Sayıştay, denetim belgelerini bir denetim dosyasında bir araya getirir ve nihai denetim dosyasının bir araya getirilmesine yönelik idari süreci, denetçi raporu tarihinden sonra zamanında tamamlar.	ISSAI 1230.14

3.3. MESLEKTAŞ DEĞERLENDİRMELERİ

Meslektaş değerlendirmeleri Sayıştayların kalite güvencesinin ve uluslararası uyumunun bir anahtarı olarak kabul edilebilir. Meslektaş değerlendirmesi, yüksek denetim kurumlarının, kendi faaliyetlerini bağımsız ve tarafsız bir bakış açısıyla değerlendirmesini sağlayan önemli bir süreçtir. Bu değerlendirme, yüksek denetim kurumlarından seçilen ve mesleki açıdan yetkin denetçilerden oluşan bir ekip tarafından gerçekleştirilir. Bu ekip, uluslararası denetim standartlarını göz önünde bulundurarak, değerlendirilen kurumun faaliyetlerinin bu standartlara uygunluğunu inceler.

Meslektaş değerlendirmesinin en önemli faydaları şunlardır:

Kalite Güvencesi: Meslektaş değerlendirmesi, yüksek denetim kurumlarının faaliyetlerinin en yüksek kalite standartlarına uygun olduğundan emin olmayı sağlar. Bu sayede, sayıştayların sunduğu denetim hizmetlerinin güvenilirliği ve tarafsızlığı artar.

Hesap Verebilirlik: Düzenli olarak yapılan meslektaş değerlendirmeleri, sayıştayların kamuya karşı hesap verebilirliğini sağlar. Bu sayede, sayıştayların faaliyetleri hakkında şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkesi ön plana çıkar.

Uluslararası Uyum: Meslektaş değerlendirmeleri, sayıştayların faaliyetlerinin uluslararası denetim standartlarına uygunluğunu da değerlendirir. Bu sayede, Türkiye'deki sayıştayların uluslararası alanda kabul görürlüğü ve itibarı artar (Cığerci ve Balki, 2020).

INTOSAI'nin Meslektaş değerlendirmelerini ele aldığı INTOSAI'nin GUID 1900- Peer Review Guidelines'ta meslektaş değerlendirmeleri ile ilgili aşağıdaki hususlar belirtilmektedir.

1) Meslektaş değerlendirmesi terimi, bir veya daha fazla Sayıştay'ın kuruluşu ve/veya işletmesinin bir veya daha fazla unsurunun, bir veya daha fazla Sayıştay'dan profesyonel akranlardan oluşan bir ekip tarafından dış ve bağımsız olarak incelenmesini ifade eder.

2) Meslektaş değerlendirmesi bir denetim değil, meslektaşlar tarafından gönüllü olarak sağlanan bir değerlendirme ve tavsiyedir. Bir meslektaş değerlendirmesinden geçme kararı veya başka bir Sayıştay'ın meslektaş değerlendirmesine katılma kararı

her zaman gönüllüdür. Meslektaş değerlendirmesinin gönüllü doğası, uygulama süresince Sayıştay ile meslektaş değerlendirme ekibi arasındaki tüm temaslarda ve ilişkilerde ortaya konulur.

3) İncelenen Sayıştay, meslektaş değerlendirme ekibinin sonuçlarına ve tavsiyelerine bağlı değildir. Sayıştay, değerlendirme sonuçlarını nasıl kullanacağına kendisi uygun ve gerekli olduğu şekilde karar verebilir. Meslektaş değerlendirmesinin dış, bağımsız profesyonel meslektaşlar tarafından gerçekleştirilmesi, sürece kalite ve güvenilirlik açısından önemli bir ek güvence seviyesi sağlar.

4) Meslektaş değerlendirmelerinin amacı ve gerçekleştirildiği çerçeve, incelenen Sayıştay’ın yasal, profesyonel, örgütsel bağlarına ve faaliyet gösterdiği koşullara bağlı olarak değişebilir. Her bir meslektaş değerlendirmesinin özel hedefleri ve kapsamı, incelenen Sayıştay’ın ihtiyaçları ve istekleri temelinde belirlenir. Bu aynı zamanda, stratejik öncelikler ve örgütsel gereksinimler değişip geliştikçe, bir Sayıştay’ın müteakip meslektaş değerlendirmelerinin hedeflerinin de değişebileceği anlamına gelir (INTOSAI, 2019a).

Sayıştay ile Pakistan Sayıştay Başkanlığı arasında, Ekim 2016’da “Kamu Sektörü Denetimi” alanında işbirliğine ilişkin bir Mutabakat Zaptı imzalandı. İmzalanan Mutabakat Zaptı kapsamında Pakistan Sayıştay’ından bir ekip çeşitli çalışma ziyaretleri ile birlikte 2018 yılı sonunda tamamlanan bir çalışma yürüttü. Bu çalışma sonucunda Sayıştay’ın bağımsızlığına ilişkin meslektaş değerlendirmesini içeren bir nihai rapor hazırlanarak Mart 2020’de sonuçlandırıldı (Supreme Audit Institution of Pakistan, 2020). Bu çalışma, INTOSAI meslektaş değerlendirmesine ilişkin GUID 1900 Rehberi esas alınarak tasarlanmış ve tamamlanmıştır.

Söz konusu çalışmanın konusu olarak “Sayıştay’ın bağımsızlığı” seçilmiştir. Bu değerlendirme özünde, Sayıştay’ın mevcut durumunun yanı sıra, bağımsızlıkla ilgili olarak INTOSAI Standartları ve diğer uluslararası kılavuzlarda belirlenen kriterlerin analizini kapsamaktadır.

Bu doğrultuda meslektaş incelemesi, Meksika Bildirgesi’nde yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığını oluşturan faktörler olarak belirlenen sekiz ayrı başlık altında gerçekleştirilmiştir:

- Bağımsızlık için gerekli yasal yetki ve mevzuat

- YDK başkanının bağımsızlığı
- YDK faaliyetlerinde bağımsızlık
- Denetim sırasında bilgiye erişim
- Denetim sonuçlarının raporlanmasında bağımsızlık
- Denetim sonuçlarının ve raporlarının yayınlanmasında bağımsızlık
- Denetim sonuçlarının izlenmesi
- Denetimin yürütülmesi için yeterli kaynaklara sahip olmak

Pakistan Sayıştay'ının mevzuata ilişkin çalışmaları ve saha çalışmaları sonunda, hakem değerlendirmesinin sonuçları şu şekilde özetlenebilir:

- Sayıştay'ın kuruluş ve görevlerine ilişkin yasal yetki ve mevzuatın, görevlerini yerine getirirken bağımsızlığını sağlamaya yeterlidir.
- Sayıştay'ın görevlerini yerine getirirken bağımsızlığının önünde hiçbir hukuki veya fiziki engel bulunmamaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2024c).

Pakistan Başkanlığınca yapılan meslektaş değerlendirmesi sonucunda hazırlanan raporu incelediğimizde aşağıdaki değerlendirmelerin yapıldığını görmekteyiz.

a) Sayıştay Başkanı ve Daire Üyelerinin bağımsızlığının, atamalar için uygun prosedür, makul görev süresi ve disiplin soruşturmaları için yasal prosedürler yasaya dahil edilerek yeterince karşılandığını gözlemledik. Yasal düzenlemeler ayrıca denetçilerin denetimleri objektif bir şekilde yürütmesinde ayrıntılı atama prosedürlerini, ücretlerini ve bağımsızlığını da sağlamaktadır.

b) Mevzuatta Sayıştay'a net bir fonksiyon ve kapsam yetkisi sağladığını gözlemledik. Denetimler ISSAI'leri esas alan denetim kılavuzları aracılığıyla yürütülmektedir. Sayıştay Kanununda yukarıda belirtilen hükümlerinde dış müdahale ve çıkar çatışması hususlarına da değinilmektedir. Kanun hükümlerinde denetim sonuçlarının raporlanması da sağlanmaktadır.

c) Ayrıca, 6085 sayılı Kanunun da Sayıştay'ın yürütmekle yükümlü olduğu denetim türlerinin tanımlarını ele alan maddesinde düzenlilik denetiminin kapsamlı bir şekilde tanımlandığını gözlemledik. Ancak performans denetimi de denetimler arasında tanımlanmış olmasına rağmen, detaylarına yer verilmemiştir. Sayıştay

Kanunun tanımladığı haliyle performans denetimi, performans denetimi değil, performans verileri değerlendirmesidir. Bu nedenle performans denetiminin tanımının olması gereken Kanuna dahil edilmesinin düşünebilmesini tavsiye ederiz.

d) Yasal çerçevenin Sayıştay'a denetlenebilir kayıtlara sınırsız erişim konusunda yeterli yetkiler sağladığını gözlemledik. Ayrıca kayıt sağlanmasına engel teşkil etmemek için de güçlü cezai tedbirler öngörülmektedir. Bu hükümlerin başarısı şu ana kadar cezai tedbirlere ihtiyaç duyulmamasından anlaşılmaktadır. Ayrıca kanunda herhangi bir kısıtlama olmamasına rağmen Sayıştay'ın bireysel vergi mükelleflerinin dosyalarını denetlemediği bilgisi edinilmiştir. Bu konuda Sayıştay, Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi denetçileri tarafından yapılan denetime güvenmektedir.

e) Yasal Çerçeve, Denetim Raporu hazırlama ve sunma sürecine dış paydaşların herhangi bir müdahalesine veya etkisine izin vermemektedir. Bu nedenle Sayıştay, Raporlarının içeriğine karar verme, bunları Türkiye Büyük Millet Meclisine sunma ve Raporları kamuya açıklama konusunda tam yetkilidir.

f) Yasal çerçevenin, Sayıştay kesin hükümlerinin takibini denetim döngüsünün önemli bir aşaması olarak kabul ettiğini ve Sayıştay'a bunu gerçekleştirme konusunda tam yetki verdiğini gözlemledik. Ayrıca, takibin planlanması, yürütülmesi ve sonuçlarının raporlanmasına ilişkin prosedür Düzenlilik Denetimi El Kitabı'nda detaylı bir şekilde verilmektedir. Bunların hepsi, denetlenen kuruluşların, Yasama Meclisinin yanı sıra denetim tarafından yapılan gözlem ve tavsiyeleri de gerektiği gibi ele almasını sağlamak için yeterli bir sistem oluşturmaktadır. Ancak Düzenlilik Denetimi El Kitabı'nın son hali Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulu tarafından 07.09.2018 tarihinde onaylanarak 08.10.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu nedenle takibe ilişkin hükümler henüz hayata geçirilmemiştir. Sayıştay'ın takip faaliyetini faaliyete geçirmeyi ve bu arada Parlamentoyu Takip Raporlarının önemi konusunda duyarlı hale getirmeyi düşünebilmesini tavsiye ediyoruz.

g) Yasal çerçevenin Sayıştaya mali kaynakların ve insan kaynaklarının edinimi ve tahsisi konusunda tam özerklik tanıdığını gözlemledik (Sayıştay Başkanlığı, 2024c).

Yukarıda Pakistan Sayıştayı tarafından 2018 yılında gerçekleştirilen ve 2020 yılında nihai olarak raporlanan meslektaş değerlendirmesinin sonuçları özetlenmiştir. Bu sonuçlar Sayıştay'ın web sitesinde (Sayıştay Başkanlığı, 2024c) ifade ettiğinden daha kapsamlı değerlendirmeler içermektedir.

3.4. DENETİM KALİTESİ AÇISINDAN KAMU ZARARI BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Sayıştaylar, demokrasilerin temel taşlarından biri olarak kabul edilir. Bunun temel sebebi Sayıştay denetimi ile demokrasi arasındaki ilişkidir. Denetim ve demokrasi, tarihsel süreçte iç içe geçmiş ve birbirini besleyen iki kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Demokrasinin temel ilkelerinden biri, iktidarın halka karşı sorumlu olması ve halka hesap vermesidir. Bu sorumluluk ve hesap verebilirlik ancak etkin bir denetim mekanizması ile sağlanabilir. Bu nedenle, denetim olmadan demokrasinin var olması mümkün değildir.

Etkin ve sağlıklı bir denetim için en uygun ortamı ise demokrasi sağlar. Demokratik bir sistemde, farklı görüşler ve fikirler özgürce ifade edilebilir, iktidarın icraatları kamuoyu tarafından açık şekilde denetlenebilir ve eleştirilebilir. Bu sayede, denetim mekanizmaları daha şeffaf ve hesap verebilir hale gelir.

Denetim ve demokrasi, birbirini tamamlayan ve güçlendiren iki kavramdır. Güçlü bir demokrasi için etkin bir denetim mekanizması, etkin bir denetim mekanizması için de sağlam bir demokrasi gereklidir (Köse, 1999).

Sayıştaylar Parlamentoların bütçe hakkının bekçisi rolünü üstlenerek, hükümetlerin gelir toplama ve harcama faaliyetlerini denetler ve bu faaliyetlerin yasalar çerçevesinde ve yerinde kullanılıp kullanılmadığını izler.

Bütçe hakkı, demokrasinin en eski ve en temel kavramlarından biridir. Bu hak, halkın vergileriyle finanse edilen kaynakların sorumlu ve şeffaf bir şekilde yönetilmesini sağlar. Bu noktada sayıştaylar, bütçe hakkının etkin bir şekilde kullanılmasını ve kamu kaynaklarının korunmasını temin eden önemli bir rol oynar. Bütçe hakkı devlet gelirlerinin toplanmasına ve giderlerinin yapılmasına izin verme yetkisi ile vergi verenlerin yani vatandaşların ödedikleri verginin nereye ve nasıl harcandığına ilişkin hesap sorma ve denetim hakkıdır. Parlamenter sistemlerde

vatandaşlar bu haklarını parlamento vasıtasıyla kullanırlar (Cebeci ve Tosun, 2008:20).

Sayıştaylar, kamu gelir ve giderlerinin yetkilere uygun ve hukuk kuralları çerçevesinde harcanıp harcanmadığını izler ve sonuçları hakkında parlamentoya raporlar sunar. Bu raporlar, parlamentonun hükümeti denetlemesine ve kamu kaynaklarının etkin kullanılmasını sağlamasına yardımcı olur.

Yürütme organının hazırladığı kesin hesaplar ile diğer mali rapor ve tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve samimiliği konusunda sayıştayların vereceği güven bildirimi, parlamentolar ve diğer ilgili merciler için kritik önem taşır. Bu bildirim, kamu kaynaklarının sorumlu ve şeffaf bir şekilde yönetildiğine dair bir güvence sağlar.

Sayıştay denetimleri sırasında, mali iş ve işlemler üzerinde yasalara aykırı uygulamalar da saptanabilir. Bu tür aykırılıklar, Sayıştay tarafından hükme bağlanır ve bu sayede Sayıştay bir denetim kurumu olmanın ötesinde bir hesap mahkemesi işlevi de görür. Bu durum nedeniyle Sayıştay'ın iki temel fonksiyonundan söz edilebilir. Bunlardan birisi denetim ikincisi ise hesap yargısı fonksiyonudur. Ancak bu iki fonksiyon her zaman bir arada bulunmak zorunda değildir. Hesap yargısı fonksiyonu, hesap yargısı sonucunda bir sorumlu tayini ve usulsüzlükler için bir tazmin sonucu doğurabileceğinden bu fonkiyon Sayıştay dışında bağımsız mahkemeler tarafından da yürütülebilmektedir.

Anglosakson geleneğine bağlı ülkelerde sayıştaylara yargısal yetki tanınmazken, Kıta Avrupası'nın bazı ülkelerinde (Fransa, Belçika, İspanya, Portekiz, İtalya gibi) sayıştaylar yargılama yetkisine de sahiptir (Bayar, 2005).

Kalite yönetimi, belirlenen standartlara uygun yapılanma ve süreçler sonucunda üretilen ürün ya da hizmetin müşteri beklentilerini karşılayacak kalitede olacağı varsayımı üzerine kuruludur. Kalite yönetimi, kalite standartlarını belirleyen kuruluşların yönergelerine uygun olarak faaliyet göstererek, ürün ya da hizmetlerin tasarımı, üretimi, teslimi ve müşteri hizmetleri gibi tüm süreçleri kapsayan bir yaklaşımdır. Bu yaklaşım, ürün ya da hizmetlerin kalitesinin sürekli olarak iyileştirilmesi ve müşteri memnuniyetinin artırılması amacıyla uygulanmaktadır.

Denetimin kalitesinin tespitinde standartlara uygun yapı ve yöntemlerle denetim yapmanın yanında kalite sistemlerinin esas amacı olan müşteri beklentilerinin

gerçekten karşılanıp karşılanmadığı önemlidir. Nihayetinde kalite yönetim sistemleri kaliteye ilişkin prosedürler, süreçler ve diğer kurumsal yapılardan oluşmakla birlikte, kalite sisteminin esas amacı ürün ya da hizmetin arzu edilen kaliteyi sağlamasıdır. Kalite sisteminin ürünün kalitesinden bağımsız olarak standartlara, prosedürlere, talimatlara ve süreçlere odaklanmış olması, ürünün kalitesine ilişkin bir ilgisizlik olarak algılanmamalıdır. Kalite sistemi başlangıçta sadece ürün kalitesine odaklanmak yerine kalite sisteminin öngördüğü bir yapı, süreç ve faaliyet düzeyi sonucunda kaliteli ürün ortaya çıkacağı varsayımı üzerine kurulmuştur. Denetimin kalitesini ele aldığımız bu süreçte Sayıştay'ın denetim faaliyetlerinin sonuç odaklı olarak incelenmesi ve değerlendirilmesi de yapılan denetimin kalitesi konusunda bir fikir oluşturacaktır. Buradan hareketle, Sayıştay denetçileri tarafından yapılan denetimler sonucunda ortaya konulan kamu zararlarının yine Sayıştay Dairelerince yapılan hesap yargılamaları sonucunda ne kadarının kamu zararı olarak onaylandığı yapılan kamu zararı denetiminin ya da bulgusunun kalitesi konusunda bir fikir verecektir.

Aşağıdaki tabloda Sayıştay denetçilerinin yıllar itibariyle yaptığı denetimler sonucu bulduğu kamu zararı tutarları ve bunların sayıştay Dairelerince yargılanması sonucu yargı kararına bağlanan tutarlar Sayıştay Faaliyet Raporlarının incelenmesi sonucunda bunlardan derlenerek aşağıda verilmiştir.

2013 Yılı: 2013 yılı içerisinde Sayıştay dairelerince yapılan yargılamalar sonucunda 181.259.540,86 TL tutarında kamu zararına hükmedilmiş, aynı yıl içinde 46.769.084,42 TL tutarında tahsilat gerçekleştirilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2014:42).

2014 Yılı: Yargılanan raporlarda gösterilen kamu zararı tutarlarından 95.494.703,02 TL'si yargılama öncesi sorgu üzerine sorumlular tarafından tahsil edilmiş, geriye kalan kamu zararından 94.656.151,62 TL'si için yargılama sonrası tazmin kararı verilmişti (Sayıştay Başkanlığı, 2015:31).

2015 Yılı: Yargılanan raporlarda gösterilen kamu zararı tutarlarından 46.366.760,44 TL'si yargılama öncesi sorgu üzerine sorumlular tarafından tahsil edilmiş, geriye kalan kamu zararından 835.682.601,06 TL'si için yargılama sonrası tazmin kararı verilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2016:32-33).

2016 Yılı: Yargılanan raporlarda gösterilen kamu zararı tutarlarından 38.801.257,47 TL'si yargılama öncesi sorgu üzerine sorumlular tarafından tahsil

edilmiş, geriye kalan kamu zararından 309.333.039,41 TL'si için yargılama sonrası tazmin kararı, 509.577.157,01 TL ve 88.208,61 \$ için beraat kararı verilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2017:34).

2017 Yılı: Yargılanan raporlarda gösterilen kamu zararı tutarlarından 50.435.648 TL'si yargılama öncesi sorgu üzerine sorumlular tarafından tahsil edilmiş, geriye kalan kamu zararından 119.824.920 TL'si için yargılama sonrası tazmin kararı, 200.716.983 TL için mevzuatına uygunluğuna karar verilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2018:57).

2018 Yılı: Yargılanan raporlarda kamu zararı olarak ileri sürülen tutarlardan; 127.539.851 TL kamu zararı için tazmin kararı, 172.051.586 TL için hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna karar verilmiş olup 894.028.500 TL ve 2.305.018 ABD Doları ise sorgu üzerine yargılama öncesinde tahsil edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2019:74).

2019 Yılı: Yargılanan raporlarda kamu zararı olarak ileri sürülen tutarlardan; 183.888.466 TL ve 524.249\$ kamu zararı için tazmin kararı, 348.274.309TL ve 15.298 \$ için hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna karar verilmiş olup 44.633.715 TL ve 19.304 \$ ise sorgu üzerine yargılama öncesinde tahsil edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2020:89).

2020 Yılı: Yargılanan raporlarda kamu zararı olarak ileri sürülen tutarlardan; 177.212.631 TL ve 303.505\$ kamu zararı için tazmin kararı, 133.336.292 TL ile 31.227 dolar ve 5.313.255 Euro için hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna karar verilmiş olup 35.031.554 TL ve 291.157 Euro ise sorgu üzerine yargılama öncesinde tahsil edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2021:87).

2021 Yılı:Yargılanan raporlarda kamu zararı olarak ileri sürülen tutarlardan; 410.706.087 TL ile 2.177.745 \$ ve 16.918.141.€ kamu zararı için tazmin kararı, 750.805.084 TL ve 614.683 € için hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna karar verilmiş olup 134.784.036 TL ile 190.000 \$ ve 84.840 € ise sorgu üzerine yargılama öncesinde tahsil edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2022:43).

2022 Yılı: Yargılanan raporlarda kamu zararı olarak ileri sürülen tutarlardan; 648.983.124 TL kamu zararı için tazmin kararı, 811.925.645 TL için hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna karar verilmiş olup 73.672.708 TL ile

11.407.064 € ise sorgu üzerine yargılama öncesinde tahsil edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2023:40).

2023 Yılı: Yargılanan raporlarda kamu zararı olarak ileri sürülen tutarlardan; 652.341.577,86 TL ve 6.619.936,89 € kamu zararı için tazmin kararı, 1.469.513.050,35 TL ve 769.207,41 € için hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna karar verilmiş olup 160.794.406,65 TL ise sorgu üzerine yargılama öncesinde tahsil edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024d:39).

Yukarda gösterilen tutarlar, denetim sonucu bulunan kamu zararı tutarları ile bu tutarlardan Sayıştay Dairelerince yapılan hesap yargılaması sonucunda hükme bağlananları göstermektedir. Yukarıda ilgili oldukları dönem faaliyet raporlarından elde edilen verilerden yabancı para cinsinden olan tutarlar, ilgili oldukları yılın 1 Temmuz tarihli Merkez Bankası döviz alış kurları baz alınarak Türk Lirasına çevrilmiş, aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.

Yıllar	Denetim Bulgusu (TL)	Tazmin Hükmü Verilenler (TL)	Beraat Hükmü Verilenler (TL)	Kamu Zararı Bulgusu İsalet Oranı (%)
2016	819.164.643	309.333.039	509.831.604	37,76%
2017	320.541.903	119.824.920	200.716.983	37,38%
2018	299.591.437	127.539.851	172.051.586	42,57%
2019	535.226.970	183.888.466	348.361.189	34,36%
2020	312.839.561	177.212.631	133.549.985	56,65%
2021	1.360.800.502	410.706.087	757.129.496	30,18%
2022	1.460.908.769	648.983.124	811.925.645	44,42%
2023	2.331.298.446	652.341.578	1.491.316.081	27,98%
2016-2023 TOPLAM KAMU ZARARI BULGUSU İSABET ORANI				35,35%

Sayıştay Düzenlilik Denetim Rehberinde denetimde mutlak güvencenin aşağıdaki sebeplerle mümkün olamayacağı:

a) Denetim teste dayalıdır: Tüm işlemleri incelemek yerine, denetçiler testler yoluyla hata olup olmadığını değerlendirir. Bu da, bazı hataların gözden kaçmasına yol açabilir.

b) İç kontrol zafiyetleri: Denetimden kaçınmak için kasıtlı olarak bilgi saklama veya hileli işlemler gibi durumlar, denetçinin işini zorlaştırır.

c) Yorumlamaya açık kanıtlar: Bazı denetim kanıtları net ve kesin olmayabilir, bu da denetçinin yorumuna açık hale gelir.

ç) Mesleki muhakeme: Denetim görüşü, denetçinin mesleki bilgisine ve deneyimine dayalı bir değerlendirmeyi içerir. Bu da, farklı denetçilerin farklı sonuçlara varmasına yol açabilir.

Bu nedenlerle mutlak güvence değil uluslararası denetim standartlarına göre, makul güvence yaklaşık %95 olarak kabul edildiği ifade edilmiştir (Sayıştay Başkanlığı, 2024a).

İstatistiki bir kavram olan güven aralığı terimi konuşulurken genelde %95 değeri kullanılır. Bu oran elde edilen sonuçlardan ne kadar emin olunduğunu ifade eder. Bir başka söyleyişle %95 emin olduğumuz durumda %5 hatalı olacağımızı kabul ettiğimizin göstergesidir. Ancak bu değer %95 olmasının özel bir sebebi yoktur. %0 ile %100 arasında istenilen değer olabilir ancak %5 hatalı olma durumu bir şekilde genel kabul görmüş bir oransal yaklaşımdır.

Yukarıda 2016-2023 yılları toplam kamu zararı bulgusu isabet oranı %35,35 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran Sayıştay denetçilerinin denetledikleri kurumlarla denetim süreci sonunda karşılıklı mutabakata varamadıkları ve Sayıştay denetçilerinin bulgularında ısrarlı olarak kamu zararı iddiası ile rapor konusu yaptıkları tutarlardan Sayıştay dairelerince onaylanan tutarlara ilişkin bir orandır ve Sayıştay’ca da ifade edilen %95 makul güvence oranından bir hayli düşüktür.

Söz konusu çalışmamızın kısıtlarından birisi, denetçi tarafından denetim yapılan yıl ile Sayıştay Dairesi tarafından yargılama yapılan yıl farklı olabileceğine ilişkindir. Bu durumda denetim sonucunda ortaya konulan kamu zararı bulgusu ile yargılama

sonucunda belirlenen kamu zararı tutarlarının aynı yıl itibariyle ele alınması hesaplamada bir miktar sapmaya yol açacaktır. Sayıştay dairelerinin kamu zararına ilişkin yargılamalarının ne kadarını yılı içinde, ne kadarını ilgili olduğu yıldan sonra yaptığına ilişkin elimizde bir veri bulunmamaktadır. Ancak 2016-2023 yılları arasındaki karşılaştırmanın konsolide ele alınması bu sapmayı ortadan kaldıracaktır. Bundan hareketle 2016-2023 yılları arasında Sayıştay denetçilerince kamu zararı olarak tazmin raporlarına alınan tutarların ancak % 35,35'inin Sayıştay Dairelerince kamu zararı olarak ilama bağlandığını görmekteyiz. Bu durum denetçiler tarafından iddia edilen ve raporlanan kamu zararı tutarlarının yaklaşık üçte ikisinin hukuken geçeli olmadığı sonucunu ortaya koymaktadır. Bu da yapılan denetimin, sonuçları itibariyle yeterli kalitede olmadığına bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

SONUÇ

Bu tez çalışmasında Sayıştay denetiminde kalite konusunu ele aldık. Bu konu ülkemizde henüz yeteri derecede ele alınmış ve çalışma yapılmış bir konu değildir. Geçmiş yıllarda bu konuya ilişkin sınırlı sayıda ve teorik düzeyde çalışma olsa da güncel yaklaşımları içeren ve güncel standartları referans alan bir çalışma neredeyse bulunmamaktadır. Eskiden beri var olan tüm çalışmalar sadece teorik düzeydedir. Biz bu çalışmamızda yüksek denetimin kalite standardı olarak güncel standartları baz aldık. Güncel teorik çerçeveyi ele almakla birlikte Sayıştay'ın kalite güvencesinin değerlendirildiği uluslararası çalışmaları inceledik, bulguları analiz ettik. Ayrıca Sayıştay'ın kamu zararı bulgularını baz alarak denetim sonuçlarının kalitesini test ettik.

Sayıştay, demokrasinin işleyişi için hayati önem taşıyan bağımsız bir denetim kurumudur. Sayıştay, kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığını denetleyerek ve bulgularını kamuoyuyla paylaşarak şeffaflığı teşvik etmekte, bu durum yolsuzluğun önlenmesine ve kamu kurumlarının halka karşı hesap verebilir olmasına katkı sağlamaktadır. Sayıştay, hükümetin bütçeyi sorumlu bir şekilde kullanmasını sağlayarak ve kamu harcamalarındaki israfı ve suistimalleri ortaya çıkararak yürütmeyi sorumlu tutar. Kamu idarelerinin yasalara ve düzenlemelere uygun hareket etmesini sağlayarak hukukun üstünlüğünü destekler. Keyfi uygulamaların ve siyasi nüfuzun önlenmesine yardımcı olur.

Sayıştay, aynı zamanda yasama ve yürütme organlarının birbirlerini dengelemesine yardımcı olarak güç dengesini korumaktadır. Bu, demokrasinin işleyişinin temel bir ilkesidir. Sayıştay'ın bağımsız ve tarafsız denetimleri, halkın kamu kurumlarına olan güvenini artırır. Sayıştay bütün bunları yaparken faaliyetlerini Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları'na uygun olarak yürütmek zorundadır. Bu mevzuattan kaynaklanan bir zorunluluk olmakla birlikte, Sayıştay'ın yaptığı denetim sonuçlarına güvenmenin de önkoşuludur.

Sayıştay'ın uluslararası standartlarda denetim yapma uygulamalarının bazı faydaları şunlardır:

Denetim kalitesinin artması: Uluslararası standartlar, denetimlerin daha tutarlı, objektif ve bağımsız bir şekilde yapılmasını sağlar.

Şeffaflığın artması: Uluslararası standartlara uygun şekilde hazırlanan denetim raporları, kamu mali yönetiminin daha şeffaf olmasını sağlar.

Hesap verebilirliğin artması: Uluslararası standartlarda denetim, kamu kurumlarının kamu kaynaklarını etkin ve verimli kullanmaktan sorumlu tutulmasını sağlar.

Uluslararası iş birliğinin artması: Uluslararası standartlara uygun denetim yapmak, Sayıştay'ın diğer sayıştaylar ve uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapmasını kolaylaştırır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte denetim yetki ve kapsam alanı genişleyen Sayıştay, 2009-2013 Stratejik Planında zayıf yönler arasında sayıştay raporlarının kalite güvencesine ilişkin mekanizmaların yeterince etkin olmamasını dile getirdiği değerlendirildiğinde, Sayıştay'ın denetimin kalitesini sağlama konusunda yol alma çabasını da deklare ettiği değerlendirilebilir. Sayıştay'ın daha sonraki Stratejik Planlarında böyle bir zayıflık bulgusuna yer verilmemiştir. Buradan 2009-2013 yılları arasında yapılan çalışmalarla Sayıştay'ın kalite güvence sistemini kurduğuna, bu nedenle artık bu konunun Sayıştay için bir zayıflık unsuru olmadığına ilişkin bir algının oluştuğu değerlendirilebilir. Aslında Sayıştay o günden bu güne denetim kalitesinin geliştirilmesi konusunda ciddi çabalar göstermektedir. Buna en iyi örnekler, Sayıştay'ın uluslararası denetim standartlarına uygun denetim rehberlerinin geliştirilmesi, denetçiler için eğitim ve kapasite geliştirme programları ve ISSAI 140 ile ilgili uluslararası işbirliğine aktif olarak katılması gösterilebilir.

Sayıştay'ın güvenilebilecek denetimler yaptığını kabul etmemizin ön koşulu kalite güvence sistemlerinin istediği yapıların oluşturulması ve denetimlerin kalite güvence sisteminin öngördüğü ilke ve yöntemlere göre yapılmasıdır. Sayıştay yeni Sayıştay Kanunu ile birlikte yapılanmasını bu noktaya taşımıştır. Bu Kanundan hareketle düzenlediği iç mevzuatı, ikincil mevzuatı ve denetim rehberleri hep uluslararası standartlara uygun bir denetim yapma çabasını göstermektedir.

Ancak bunlar gerekli olmakla birlikte yeterli değildir. Sayıştay’ın ya da diğer yüksek denetim kurumlarının da denetlenmesi ve faaliyet sonuçlarının kalite güvencesi açısından ele alınması gerekmektedir.

Yaptığımız tez çalışmasının üçüncü bölümünde Sayıştay denetiminin kalitesine ilişkin bazı sonuçlara ulaştık.

a) Dünya Bankasının “Yüksek Denetim Kurumları Tarafından Yapılan Denetimlerin Kalitesi: Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Standartlara Uyumunun İncelenmesi” konulu çalışmada 18 Sayıştay’ın katıldığı bir anket yoluyla yaptığı çalışma sonucunda 18 Sayıştay’dan sadece 2’sinin yani %11’inin değerlendirme çerçevesindeki gereklilikleri karşıladığı tespit edilmiştir.

Bu çalışmada inceleme yapılan Sayıştayların ve gereksinim karşılama düzeylerinin hangi Sayıştaylara ait olduğu bilgisi paylaşılmamış, sadece bölgesel düzeyde konsolide bilgi verilmiştir. Ancak yine de bu bilgi bize Sayıştayların uluslararası standartlara uyum düzeyinin, (kendileri ne kadar her şeyin yolunda olduğu ve işleri çok iyi yürüttüklerini düşünselerde) %11 olduğu gerçeğini göz önüne sermektedir. Bu çok düşük bir orandır.

b) Pakistan Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay’ın bağımsızlığına ilişkin meslektaş değerlendirmesini içeren bir çalışma yaparak Mart 2020’de bu çalışmayı raporlamıştır.

Sayıştay Başkanlığının web sitesi incelediğinde bu çalışmanın sonuçlarının hiçbir olumsuz değerlendirme içermediğine, her şeyin yolunda olduğuna ilişkin bir açıklama gözükmemektedir. Oysa Pakistan Sayıştay Başkanlığınca yapılan meslektaş değerlendirmesi sonucunda hazırlanan raporu incelediğimizde değerlendirmelerin genel olarak olumlu olduğu anlaşılmakla birlikte, tavsiye olarak performans denetiminin tanımı ve çerçevesi, bireysel vergi mükelleflerinin dosyalarının denetlenmemesi, Sayıştay’ın takip faaliyetini faaliyete geçirmesi konularında meslektaş değerlendirmelerinin gerektirdiği nezaket sınırlarını gözetken tavsiyelerde bulunduğu görülmektedir.

Denetlediği kurumlara ilişkin denetim raporlarını yasal gereklilik olarak kendi web sayfasında yayınlayan Sayıştay’ın, kendi hakkında yapılan meslektaş değerlendirmesi çalışmasını hiçbir tavsiyede bulunulmamış ve her şey yolundaymış

gibi kendi yorumu ile açıklamak yerine, şeffaflığın gereği olarak, bu konudaki raporu yayınlaması gerekirdi.

c) Sayıştay'ın kamu zararı bulguları 2010 yılından itibaren faaliyet raporları baz alınarak incelenmiştir. 2013 yılına kadar olan Sayıştay raporlarında kamu zararı bulgularına yer verilmediği için bunlar çalışmaya dahil edilememiştir. 2013, 2014 ve 2015 yılı faaliyet raporlarında ise kamu zararı verileri denetim bulguları ile yargılama sonuçlarını birlikte değerlendirebilecek bir nitelikte olmadığından, yani yeterli veri olmadığından, bu yıllar da mecburen analiz dışında tutulmak durumunda kalınmıştır.

Kamu zararı bulgularının ne kadarının yargılama sonucu kabul edildiğine ilişkin analiz, Sayıştay faaliyet raporlarının 2016 yılından itibaren standart bir veri şablonuna oturması nedeniyle, 2016 yılı başlangıç alınarak yapılmıştır. Buradan elde edilen verilerin analiz edilmesi sonucunda, denetim sonucunda rapora alınan kamu zararı tutarlarının konsolide olarak ancak yüzde 35,35'inin yargılama sonucu tazminine karar verildiği ortaya çıkmıştır. Oysa, Sayıştay'ın deklare ettiği makul güvence oranı yüzde 95'tir. Sayıştay denetçilerinin yargılamaya esas raporlar ile ileri sürdükleri kamu zararı iddialarının ne kadarının Sayıştay Dairelerince yapılan hesap yargılamaları sonucunda gerçekten kamu zararı olarak kabul edildiğine ilişkin çalışma sonuçlarımız bu konuda gerçekten de alınacak çok yol olduğunu göstermektedir.

Bütün bu bulgular bize kurumlar kendilerinin ne kadar iyi olduğunu düşünselerde, dışardan, üçüncü bir gözle yapılan çalışmaların son derece anlamlı ve farklı sonuçlar üretebildiğini göstermektedir. Denetim aslında bunun için vardır. Üçüncü bir tarafın bakış açısının sağladığı perspektif avantajı organizasyonlar için çok değerlidir. Denetim kurumları da bundan ari değildir ve denetimin denetlenmesi bu kurumların güvenilirliği açısından vazgeçilmezdir.

Sayıştay'ın uluslararası standartlara uygun yapılanma ve iş yapma çabası devam etmektedir. Sayıştay'ın denetimin kalitesinin yeterli seviyeye çıkarılabilmesi daha çok çaba gösterilmesi gerektirmektedir. Bu yol uzun ve zahmetli bir yoldur ve iyiye giden her yol, kuralların kağıtlar üzerinde tanımlanması ile değil insan davranışlarının buna uygun dönüşümü ile mümkündür. Bu da ancak sürekli bir çaba ve eğitimle mümkündür. Sayıştay denetim elemanlarının kamu zararı bulguları üzerinde isabet oranlarını istenilen seviyeye çıkarabilmek için, kabul edilmeyen kamu zararı bulguları analiz edilmeli, tasnif edilmeli, kabul görmeme nedenleri incelenerek, sonuçları

düzeltilici ve kaliteyi artırıcı eğitim programları ile paylaşılmalı ve hatalı yaklaşımların önlenmesi yolunda etkili adımlar atılmalıdır.

Sayıştay'ın özellikle meslektaş değerlendirmelerine ilişkin uluslararası standartların öngördüğü metodolojiye uygun olarak diğer ülkelerin yüksek denetim kurumları ile daha sık işbirliği yapması, bu çalışmaların sonuçlarının da mesleki kaygılardan uzak olarak kamuoyu ile paylaşılması bu yoldaki önemli çabalardan biri olarak değerlendirilmektedir.



KAYNAKÇA

- 832 sayılı Mülga Sayıştay Kanunu. 1967. 27.02.1967 tarih ve 12538 sayılı R.G.
- 2011/21 Esas, ve 2013/36 Karar. 2013. Anayasa Mahkemesi Kararı.
- Acar, İbrahim Atilla, ve Elif Ayşe Şahin İpek. 2016. “Kamuda Karar Alma - İç Denetim İlişkisi: Güvence Verme, Danışmanlık Ve Yönetime Değer Katma Fonksiyonları Açısından Bir Değerlendirme”. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (21 No:5):1573-81.
- Akçay, Aysel, ve Abdulkadir Bilen. 2018. “Denetim Kalitesi ve Göstergeleri”. Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (40):227-56.
- Akdağ, Mustafa. 2010. Türkiye’nin iktisadî ve içtimaî tarihi. 1. baskı. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
- Aksoy, Dr Mehmet, Bülent Geçgel, ve Yusuf Öz. 2018. Sayıştay Hesap Yargısı. 1. Baskı. Ankara: Sayıştay Başkanlığı.
- Aktan, Coşkun Can. 2012. “Organizasyonlarda Toplam Kalite Yönetimi”. Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi 4(2):235-62.
- Akyel, Recai, ve Hacı Ömer Köse. 2010. “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”. Türk İdare Dergisi (466):9-24.
- Arens, Alvin A., Randal J. Elder, Mark S. Beslaey, Chris E. Hogan, ve Joanne C. Jones. 2021. Auditing-The Art and Science of Assurance Engagements. 15. Baskı. Pearson Canada.
- ASOSAI. 2024. “ASOSAI”. Erişim Tarihi 03 Nisan 2024 (<https://asosai.org/asosai/>.)
- ASQ. 2024. “Six Sigma Definition - What is Lean Six Sigma? | ASQ”. Erişim Tarihi 11 Haziran 2024 (<https://asq.org/quality-resources/six-sigma>).
- Australian Securities and Investments Commission. 2024. “Improving and Maintaining Audit Quality”. Erişim Tarihi 26 Mart 2024

(<https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/auditors/improving-and-maintaining-audit-quality/>).

- Ayanoğlu, Ahmet. 2013. Türk Bütçe Sistemi ve Bütçe Denetimi. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Balcı, Asım. 2005. “Kamu Örgütlerinde Toplam Kalite Yönetimi Uygulanması: Olumlu Perspektifler ve Olası Zorluklar”. Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi 5(2):196-211.
- Başpınar, Ahmet. 2006. “Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu”. Maliye Dergisi (151):24.
- Bayar, Doğan. 2005. “Sayıştay’ın Anatomisi”. Maliye Dergisi (148):63-81.
- Bezirci, Muhammet, ve Fehmi Karasioğlu. 2011. “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi 11(21):571-92.
- Cebeci, A. Uğur, ve Hikmet Tosun. 2008. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu - Açıklamalı ve Karşılaştırmalı. 2. Baskı. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.
- Charles Darwin University. 2014. “A guide to understanding audit assurance”. Erişim Tarihi 26 Mart 2024
https://ris.cdu.edu.au/ws/portalfiles/portal/23287191/A_guide_to_understanding_audit_assurance_2014.pdf
- Ciğerci, İsmail, ve Ali Balki. 2020. “Sayıştayların Denetlenmesi: Ülke Uygulamaları ve Türkiye”. Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi 7(1):235-52. doi: 10.17541/optimum.619502.
- Çakar, Tarık, ve Mahmut Serdar. 2002. “Kalite Yönetim Sistemleri”. SAÜ Fen Bilimleri Enstitüsü 6(2):87-91.
- Dalak, Gülden. 2000. “Denetim ve Kalite Denetimi”. Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (1):65-79.
- Durkal, Müzeyyen Eroğlu, ve Akbey Ferhat. 2016. “Bütçe Hukukunda Bir Tartışma: Sayıştay’ın Performans Denetimleri Yerindelik Denetimi Sayılır mı? = (A Discussion In Budget Law: May Performance Audits Exercised By Court Of Accounts Be Evaluated As Review Of Expediency)”. Journal of Istanbul University Law Faculty 74(1):7-52.

- Dursun, Abdülkadir, ve Songül Altınışık. 2015. “Türk Kamu Yönetiminde Uygulanan Denetim Türlerinin Değişimini Belirleyen Etkenler”. *Strategic Public Management Journal* 1(1):91-108. doi: 10.25069/spmj.289943.
- ECOSAI. 2024. “Economic Co-operation Organization Supreme Audit Institutions”. Erişim Tarihi 03 Nisan 2024 (<https://www.ecosai.org.pk/#>).
- Ela, Mehmet, ve Can Mustafa Türkyener. 2015. “Türkiye’de Sayıştayın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış”. *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar* (602):25-42.
- Ertekin, Yücel. 2004. “Çağdaş Yönetim ve Denetim”. *Sosyal Bilimler Dergisi* (1(1)):55-67.
- EUROSAI. 2024. “Members EUROSAI”. Erişim Tarihi 03 Nisan 2024 (<https://www.eurosai.org/en/about-us/members/>).
- Gören, İhsan, Nevin Atakan, Şerif Efe, ve M. Hakan Özbaran. 2003. *Denetimde Kalite Yönetimi/Güvencesi/Kontrolü*. Ankara: Sayıştay Başkanlığı.
- GUID-3910. 2019. “GUID-3910-Central-Concepts-for-Performance-Auditing.pdf”. (<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-3910-Central-Concepts-for-Performance-Auditing.pdf>)
- IAASB. 2020. “International Standard on Quality Management (ISQM) 1, Quality Management for Firms That Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements | IAASB”. Erişim Tarihi 07 Mart 2024 (<https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews>).
- INTOSAI. 2019a. “GUID-1900-Peer-Review-Guidelines.pdf”. Erişim Tarihi 20 Aralık 2023 (<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-1900-Peer-Review-Guidelines.pdf>)
- INTOSAI. 2019b. “ISSAI 140 – Quality management for SAIs”. Erişim Tarihi 20 Aralık 2023 (<https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-140-Quality-Control-for-SAIs.pdf>)

- INTOSAI. 2023. “Revision of ISSAI 140 – Quality Management for SAIs | IFPP”. Erişim Tarihi 20 Aralık 2023 (<https://www.issai.org/projects/revision-of-issai-140-quality-management-for-sais/>).
- INTOSAI. 2024a. “INTOSAI Framework of Professional Pronouncements”. Erişim Tarihi 20 Aralık 2023 (<https://www.issai.org/>)
- INTOSAI. 2024b. “Members - INTOSAI”. Erişim Tarihi 03 Nisan 2024 (<https://www.intosai.org/about-us/members.html>).
- ISSAI-3000. 2019. “ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf”. Erişim Tarihi 20 Aralık 2023 <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/ISSAI-3000-Performance-Audit-Standard.pdf>
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik. 2006. 2006/10654.
- ISO. 2024. “ISO - Popular Standards”. Erişim Tarihi 11 Haziran 2024 (<https://www.iso.org/popular-standards.html>).
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. 2024. “Bağımsız Denetim Standartları 200”.
- Kaya, Erol. 2003. Belediyelerde Toplam Kalite Yönetimi ve ISO 9001. 1. Baskı. İstanbul: İlke Yayıncılık.
- Kendirli, Selçuk, M. Şakir Başaran, ve Hakan Turan. 2014. “Belediye İşletme ve Şirketlerinin Dış Denetimi”. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 16(1):27-37.
- Kış, Salih. 2016. Divan-ı Muhasebat Osmanlı Devleti’nde Mali Denetim: 1862-1908. Ankara: Türk Tarih Kurumu.
- KMYKK. 2003. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu. C. 5018 24.12 2003 tarih ve 25326 sayılı R.G.
- Kocamış, Dr Tuğçe UZUN. 2016. “Toplam Kalite Yönetimi (TKY) ve İç Denetimin TKY’deki Rolü”. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi (2016/1):1-21.
- Köse, Hacı Ömer. 1999. “Denetim ve Demokrasi”. Sayıştay Dergisi (33):62-85.
- Köse, Hacı Ömer. 2007. Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim. 2. baskı. Ankara: Sayıştay Başkanlığı.

- Köse, Hacı Ömer. 2020. “Yüksek Denetim Kurumlarının Yargısal İşlevleri ve INTOSAI Standartlarında Yargının Temel İlkeleri”. Sayıştay Dergisi (117):9-38.
- Lean Six Sigma Company. 2024. “What Is Lean Manufacturing?” The Lean Six Sigma Company. Erişim Tarihi 11 Haziran 2024 (<https://www.theleansixsigmacompany.co.uk/lean-manufacturing/>).
- Mucuk, İsmet. 2005. Modern İşletmecilik. 15. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Önder, Murat, ve Mehmet Ali Meydanlı. 2019. “TBMM’nin Denetim Aracı Olarak Sayıştay’ın Rolü: 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Sonrası Değişiklikler ve Etkisi”. Amme İdaresi Dergisi 52(3):123-54.
- Önder, Özgür, ve İrfan Türkoğlu. 2012. “Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler”. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi 8(17):197-214. doi: 10.11122/ijmeh.2012.8.17.313.
- Parlak, Sıdika. 2020. Toplam Kalite Yönetimi ve Kalite Yönetim Sistemi Standartları. 3. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım.
- Sayıştay Başkanlığı. 2008. “Sayıştay 2009-2013 Stratejik Planı”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2014. “Sayıştay Başkanlığı 2013 Yılı Faaliyet Raporu”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2015. “Sayıştay Başkanlığı 2014 Yılı Faaliyet Raporu”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2016. “Sayıştay Başkanlığı 2015 Yılı Faaliyet Raporu”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2017. “Sayıştay Başkanlığı 2016 Yılı Faaliyet Raporu”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2018. “Sayıştay Başkanlığı 2017 Yılı Faaliyet Raporu”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2019. “Sayıştay Başkanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2020. “Sayıştay Başkanlığı 2019 Yılı Faaliyet Raporu”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2021. “Sayıştay Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2022. “Sayıştay Başkanlığı 2021 Yılı Faaliyet Raporu”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2023. “Sayıştay Başkanlığı 2022 Yılı Faaliyet Raporu”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2024a. “Düzenlilik Denetim Rehberi V. 2024/5”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2024b. “Osmanlı Devleti Öncesi Dönemi: T.C. Sayıştay Başkanlığı”. Erişim Tarihi 03 Nisan 2024 (<https://www.sayistay.gov.tr/pages/74-osmanli-devleti-oncesi-donemi>).

- Sayıştay Başkanlığı. 2024c. “Peer Review Report on the Independence of the Turkish Court of Accounts : T.C. Sayıştay Başkanlığı”. Peer Review Report on the Independence of the Turkish Court of Accounts : T.C. Sayıştay Başkanlığı. Erişim Tarihi 25 Haziran 2024 (<https://www.sayistay.gov.tr/activity/105>).
- Sayıştay Başkanlığı. 2024d. “Sayıştay Başkanlığı 2023 Yılı Faaliyet Raporu”.
- Sayıştay Başkanlığı. 2024e. “Üye Olunan Uluslararası Sayıştaylar Teşkilatları : T.C. Sayıştay Başkanlığı”. Erişim Tarihi 03 Nisan 2024 (<https://www.sayistay.gov.tr/pages/79-uye-olunan-uluslararasi-sayistaylar-teskil>).
- Sayıştay Denetim Yönetmeliği. 2011. Sayıştay denetim Yönetmeliği. C. 17.11.2011 tarih ve 28145 sayılı R.G.
- Sayıştay Kanunu. 2010. Sayıştay Kanunu. C. 6085 19.12.2010 tarih 27790 sayılı R.G..
- Stratejik Planlar : T.C. Sayıştay Başkanlığı. 2024. “Stratejik Planlar : T.C. Sayıştay Başkanlığı”. Erişim Tarihi 05 Haziran 2024 (<https://www.sayistay.gov.tr/pages/59-stratejik-planlar>).
- Supreme Audit Institution of Pakistan,. 2020. “Peer Review Report of Turkish Court of Accounts”.
- T.C Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı. 2024. “Fasıl 32- Mali Kontrol”. Erişim Tarihi 03 Nisan 2024 (https://ab.gov.tr/fasil-32-mali-kontrol_52629.html).
- Teck-Heang, Lee, ve Azham Md Ali. 2008. “The evolution of auditing: An analysis of the historical development”. Journal of Modern Accounting and Auditing 4(12):1548-6583.
- Topal, Şeminur. 2000. Kalite Yönetimi ve Güvence Sistemleri. İstanbul: Yıldız Teknik Üniversitesi.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. 1982. 2709 09.11.1982 tarih ve 17863 sayılı R.G.
- World Bank. 2020. The Quality of Audits by Supreme Audit Institutions: A Review of Compliance with International Standards of Supreme Audit Institutions. Washington, DC: World Bank. Erişim Tarihi 02 Nisan 2024 <https://documents1.worldbank.org/curated/en/614751608753638630/pdf/The->

Quality-of-Audits-by-Supreme-Audit-Institutions-A-Review-of-Compliance-with-International-Standards-of-Supreme-Audit-Institutions.pdf

World Bank. 2024. “World Bank Group - International Development, Poverty, & Sustainability”. World Bank. Erişim Tarihi 02 Nisan 2024 (<https://www.worldbank.org/en/home>).

