T.C. SAYIŞTAY
145. KURULUŞ YILDÖNÜMÜ
YAYINLARI

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE YÜKSEK DENETİM

Dr. H. Ömer Köse
Sayıştay Uzman Denetçisi

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE YÜKSEK DENETİM

Dr. H. Ömer Köse
Sayıştay Uzman Denetçisi

Mayıs 2007

145. Yıl Yayınları

Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim

Dr. H.Ömer Köse

Gözden Geçirilmiş İkinci Basım
Mayıs 2007

TC SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI
06100 BALGAT / ANKARA
Tlf: 310 23 00
Fax: 310 65 45
e-mail: sayistay@ sayistay.gov.tr

SUNUŞ

Değişim olgusu, çağımızın temel niteliğini oluşturmakta ve tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de hemen her alanda hızlı bir değişim süreci yaşanmaktadır. Bu süreçte kamu yönetim sistemimizde ve özellikle kamu mali yönetiminde köklü reformlar gerçekleştirilmiştir. Bu reformlar, kuşkusuz Sayıştayın rol ve sorumluluklarını büyük ölçüde artırmaktadır. Sayıştay, hem bu değişim sürecinin etkin bir şekilde yönetilmesi ve kamu mali yönetim yapısının sağlıklı temeller üzerinde güçlendirilmesine katkı yapmak, hem de bu süreçte önemli ölçüde artmış olan rol ve sorumluluklarını gereği gibi yerine getirebilmek için, kendisini sürekli geliştirmek zorundadır.

Değişen dünyada yüksek denetim de, gerek kapsamı ve metodolojisi, gerekse amaçları, işlevleri ve toplumsal etkileri açısından yeni boyutlar kazanmakta; bu nedenle denetim alanındaki bilimsel gelişmelerden ve diğer ülke uygulamalarından yararlanmak, her ülke Sayıştayı için giderek artan bir önem kazanmaktadır.

Bizler de Sayıştay olarak bu dönüşüm süreci içerisinde kendi sorumluluklarımızı en iyi şekilde yerine getirmek ve değişimin sağlıklı bir mecrada gerçekleşmesi için kamu kurumlarına gerekli desteği vermek amacıyla, denetim kapasitemizin güçlendirilmesi ve örgütsel yapı ve süreçlerimizin uluslararası standartlar ve iyi uygulama örnekleri çerçevesinde yeniden yapılandırılmasına yönelik olarak son birkaç yıl içerisinde kapsamlı çalışmalar yürüttük ve bu çalışmalar, bugün önemli bir aşamaya gelmiş bulunmaktadır.

Bu çalışmalarda, dünyadaki bilgi birikiminden ve deneyimlerden azami ölçüde istifade etmeye çalıştık. Diğer ülke Sayıştayları ve ilgili uluslararası kuruluşlarca geliştirilen yeni yaklaşımlar, uluslararası standartlar, rehberler, iyi uygulama örnekleri ve daha birçok kaynaktan istifade etme imkanını bulduk. Bu çalışmalarda da aktif görev almış bulunan değerli meslektaşım Dr. H. Ömer Köse'nin *"Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim"* başlıklı bu kapsamlı çalışmasının, bilgi birikimimize önemli bir katkı sağlayacağına ve bundan sonraki çalışmalara da önemli bir referans kaynağı teşkil edeceğine inanıyorum.

Daha önce yaptığı çalışmayı güncelleyerek geliştiren meslektaşımın bu eseri, ülkemizin sınırlı olan denetim literatürüne önemli bir katkı özelliği taşımaktadır. Bu nedenle kendisini kutluyor, eserin yayıma hazırlanmasında emeği geçenlere teşekkür ediyorum.

Mehmet DAMAR
Sayıştay Başkanı

Önsöz

Tarihsel süreçte Parlamento kurumunun oluşturulmasıyla başlayan demokratik yönetim anlayışı, büyük ölçüde yönetenlerin her türlü eylem ve işlemlerinin halkın denetimine açık olması ilkesine dayanmaktadır. Halk adına denetim işlevi başlangıçta Parlamentoların en kapsamlı etkinliğini oluşturmuş ise de, zamanla Parlamentoların işlevlerinin genişlemesi ve her alanda olduğu gibi denetim alanında da uzmanlaşmış kurumlara gereksinim duyulması üzerine yüksek denetim kurumları hemen her ülkede devlet yapısının önemli ve vazgeçilmez unsurları arasında yerlerini almışlardır.

II. Dünya Savaşından sonra yaygın bir uygulama alanı bulan sosyal devlet anlayışı, kamu yönetiminin genişlemesine, kamu ekonomisinin genel ekonomi içindeki payının artmasına ve denetlenmesi gereken kamusal eylem ve işlemlerin hacminin tarihin hiçbir döneminde olmadığı kadar artmasına yol açmıştır. Dünyamızda etkisi gün geçtikçe daha yoğun bir şekilde hissedilmeye başlanan küreselleşme eğilimlerinin getirdiği belli başlı sonuçlardan birisi de, devletin küçülmesi, kamusal faaliyetlerin yerelleşmesi ve özelleştirilmesi olduğu halde, bu politikalara rağmen kamu kesiminin mali büyüklüğünün gün geçtikçe önemini daha da artırdığı bir gerçektir. OECD göstergeleri, gelişmiş ülkelerde kamusal gelir ve harcamaların, GSMH'nın %50'sini aştığını göstermektedir.

Bu genişleme karşısında geleneksel denetim yöntemlerinin yetersiz kalması, öte yandan demokratik gelişmeyle birlikte halkın kamu gelirlerinin ve varlıklarının kullanımı ve harcanmasına olan ilgisinin artması, kamusal fonları kullananların da demokratik yönetim anlayışının gelişmesiyle halka ve halkın temsilcilerine karşı hesap verme sorumluluklarının artması, denetimde yeni açılımları ve yeni yöntem ve teknikleri zorunlu kılmıştır. Bu süreçte geliştirilen performans denetimi yaklaşımı, kamu kaynaklarının tutumlu, verimli ve etkin kullanımını gözeterek, halkın ödediği her kuruş verginin amacına ulaşmasını sağlama açısından demokratik ve çağdaş bir gereksinimi karşılamıştır.

Bağımsız yüksek denetim olgusunun demokratik işlevleri yeni olmayıp, denetim ve demokrasi tarih boyunca ayrılmaz birer ikili olarak yol almışlardır. Demokratik yönetimin gelişmesi bağımsız denetimin gelişmesi için daha uygun bir ortam sağladığı gibi, etkin denetim uygulamaları da demokrasinin gelişmesinde önemli katkılar sağlamıştır. Günümüzde yüksek denetim olgusu uluslararası boyutu ile de önemli bir gündem alanını oluşturmaktadır. Uluslararası örgütlerin denetimleri ve bunların hesap verme sorumluluklarının güçlendirilmesi yüksek denetimin güncel bir sorun alanını oluştururken, yüksek denetim kurumlarının oluşturdukları uluslararası örgütler ve bu kurumların

gerek birbirleri ile, gerekse uluslararası kuruluşlarla olan yoğun ilişkileri, uluslararası etkinliklerde yüksek denetimi ana gündem maddelerinden birisi konumuna getirmiştir.

Ülkemizde "yüksek denetim (supreme audit)" literatürde fazla yer almayan bir kavram olmakla birlikte, uluslararası literatürde yaygın bir kullanıma sahip olduğu bilinmektedir. Aslında ülkemizde Sayıştay olarak bildiğimiz yüksek denetim kurumlarınca yürütülen denetimlerin dış denetim olarak tanımlanması bir anlamda doğrudur. Ancak, bu denetimin dış denetimden çok farklı özellikleri bulunmakta, herşeyden önce Parlamentolar adına, bağımsız ve Anayasal güvencelere sahip kurumlarca, uzmanlaşmış meslek mensupları tarafından yürütülen, bir kurumun kendisi dışında yer alan herhangi bir kurum tarafından denetlenmesinden öte amaç, kapsam ve işlevlere sahip olan bu denetimi nitelemek üzere yüksek denetim kavramı daha fazla kabul görmektedir.

Denetim kavramı günlük dilde çok geniş anlamlarda kullanılmakta ise de, bu çalışmada daha çok teori ve uygulamasıyla ayrı bir disiplin olarak kabul edilen, uzmanlaşmış kişi ve organlar eliyle yürütülen bir meslek ve giderek bilimsel temellere dayalı yıllık programlar ve stratejik planlar, uluslararası kabul görmüş standartlar çerçevesinde yürütülen, bağımsız ve sistemli bir faaliyet olarak ele alınacaktır.

Yüksek denetim ise, kaynağını Anayasadan alan, meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatlara sahip bulunduğu ve çoğu ülkede yargısal yetkilerle de teçhiz edilmiş bulunan bağımsız kuruluşlarca Parlamento adına yürütülen, yasama, yürütme ve yargı şeklindeki klasik erkler sınıflandırmasına sokulamayan, "sui generis" bir devlet faaliyeti olarak incelemeye konu edilmiştir.

Denetim işlevi, çağdaş yapısıyla kalkınmanın, sosyal refaha ulaşmanın, hesap verme (accountability) ve sorumluluk (responsibility) ilkelerine dayalı çağdaş demokratik yönetim yapısına kavuşmanın etkili bir aracı konumundadır. Bu niteliğiyle denetimin tarih içerisinde ve ülkeden ülkeye gösterdiği gelişimin incelenmesi, farklı sistemler ve ülkeler arasında karşılaştırmalar yaparak ülkemiz açısından yararlı sonuçlara ulaşılması, küreselleşme sürecinde denetimin kazandığı yeni boyutları irdeleyerek bu süreçte üzerimize düşen yeni rolleri sağlıklı olarak algılayabilmek ve gereklerini yerine getirebilmek için yapılabileceklerin ortaya konulması, bu çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

Dört bölümden meydana gelen bu kitabın birinci bölümünde denetimin kavramsal içeriği, kapsamı, türleri, ilkeleri gibi denetime ilişkin temel konularda özet niteliğinde bilgiler verildikten sonra, denetim metodolojisi, standartları ve genel işleyişi hakkında kısa bilgiler sunulmuştur. Daha sonra yüksek denetimin niteliği ve kapsamı üzerinde durulmuş, bu arada denetimde çağdaş ve evrensel bir yönelişi simgeleyen performans denetimi üzerinde daha ayrıntılı durulmaya

çalışılmıştır. Yüksek denetimin işlevleri ise, daha çok denetimdeki çağdaş gelişmelerin ve yeni yaklaşımların ışığında ele alınmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde yüksek denetimin tarihsel gelişimi, örgütsel yapısı, işlevleri, özellikle Avrupa kıtası için karşılaştırmalı olarak ele alınmış, diğer ülkelerdeki yapılanma büyük ölçüde Avrupa kaynaklı olduğu için, daha çok uygulamadaki özellikleri sergilenmeye çalışılmıştır. Bu kısa analizden sonra, çeşitli ülkelerin yüksek denetim sistemleri ve yüksek denetim kurumları, ulaşılabilen kaynakların elverdiği ölçüde incelenmeye çalışılmıştır.

Ülkemizde yüksek denetimin kurumsal yapısı ve işleyişi, ayrı bir bölümde daha ayrıntılı olarak ele alınmaya çalışılmıştır. Yüksek denetimin Anayasal ve kurumsal düzenlemelerden, mali sistemimizin yapısından ve denetim yaklaşımlarından kaynaklanan sorunları fazla ayrıntılara girmeden tartışmaya açılmış, Anayasal yüksek denetim organı olan Türk Sayıştayı ana hatları ile ele alınmıştır. Sayıştay'daki mevcut yaklaşım ve uygulamalar, çağdaş denetim yaklaşımları ve gelişmiş ülke uygulamaları çerçevesinde irdelenmeye çalışılmış ve belli başlı sorun alanları için öneriler getirilmeye çalışılmıştır.

Son bölümde ise uluslararası sistemin gelişim sürecinde kamusal denetimin uluslararasılaşan boyutu üzerinde durulmuş; uluslararası ve uluslarüstü kuruluşlardaki denetim mekanizmaları kimi örneklerle incelenmeye çalışılmıştır. Daha sonra yüksek denetim kurumlarının uluslararası alandaki örgütlenmeleri ve çeşitli etkinlikleri incelemiş, bu örgütlerin işlevleri ve uluslararası ilişkiler açısından rolleri değerlendirilmeye çalışılmıştır.

İçindekiler

Sayfa

Giriş..... 1

Birinci Bölüm: Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu..... 5

Denetim Olgusu ve Gelişimi..... 5

Denetim Kavramı ve Denetimin Kapsamı..... 5
Denetim Kavramı..... 5
Denetimin Kapsamı..... 6
Denetimin Sınıflandırılması..... 7
Genel Olarak Denetimin Türleri..... 7
Devlet Erkleri Açısından Denetimin Sınıflandırılması..... 8
Yasama Denetimi..... 9
Yönetsel Denetim..... 10
Yargı Denetimi..... 11
Yasama Adına Denetim..... 12
Denetimin İşlevsel Sınıflandırması..... 15
İç Denetim..... 15
Dış Denetim..... 16
Yüksek Denetim..... 17
Denetimin Gelişim Süreci..... 19
Tarihsel Süreçte Denetimin Gelişimi..... 19
II. Dünya Savaşı Sonrasında Denetimi Geliştiren Faktörler..... 21
Kamu Yönetimindeki Gelişmeler..... 22
Bütçe ve Mali Yapılardaki Gelişmeler..... 23
Demokratik ve Saydam Yönetim Anlayışının Etkisi..... 25
Küreselleşme Sürecinde Denetimin Uluslararasılaşması..... 26

Denetimin Örgütsel Yapısı..... 27

İç Denetimin Örgütsel Yapısı..... 27
Dış Denetim Kurumları..... 28
Kamusal Dış Denetimin Örgütsel Yapısı ve İşleyişi..... 28
Vesayet Denetimi..... 29
Kamu Kurumlarının Dış Denetimi..... 30

Özel Kesim Üzerinde Kamusal Denetim..... 31
Özel Denetim Kuruluşları..... 32
Özel Denetimin Kurumsal Yapısı..... 32
Özel Denetimin Kamusal İşlevleri..... 34
***Yüksek Denetim Kurumları*..... 37**
Yüksek Denetim Kurumlarının Statüleri ve Parlamento İle İlişkileri..... 37
Siyasal Sistem ve Yüksek Denetim Kurumları..... 37
Yüksek Denetim ve Erkler Ayrılığı..... 38
Yüksek Denetim Kurumlarında Bağımsızlık ve Anayasal Statü 39
Parlamento İle İlişkileri..... 40
Yüksek Denetim Kurumlarının Örgütsel Yapıları..... 42
Yüksek Denetim Kurumlarının Başlıca Görevleri..... 44
Denetim Fonksiyonu..... 44
Yargısal Fonksiyonları..... 45
Diğer Fonksiyonları..... 45
***Denetim Kurumları Arasındaki İlişkiler*..... 47**
İç ve Dış Denetim Kurumları Arasındaki İlişkiler..... 47
Yüksek Denetim ve İç Denetim Kurumları Arasındaki İlişkiler..... 47
Yüksek Denetim Kurumları Arasında Uluslararası İşbirliği..... 50

Denetimde Standartlar, Metodoloji ve Süreç..... 50

***Denetim Standartları ve Uygulamaya Yansıtılması*..... 50**
Denetimde Standartların Önemi..... 50
Denetim Standartlarının Geliştirilmesi..... 51
Uluslararası Denetim Standartları..... 52
Denetim Kriterleri..... 53
Mali Denetim Kriterleri..... 53
Performans Denetimi Kriterleri..... 54
***Denetim İlkeleri*..... 54**
***Çağdaş Denetimin Temel Unsurları*..... 57**
Denetim Personelinin Eğitimi ve Vizyonu..... 57
Denetimde Çağdaş Teknolojinin Olanaklarından Yararlanılması.... 58
Denetimde Stratejik Planlamanın Önemi..... 59
Çağdaş Denetim Yöntem ve Tekniklerinin Uygulanması..... 61
***Denetim Sürecinin Yapılandırılması*..... 62**
Denetim Alanlarının Seçimi..... 62
Denetim Programının Düzenlenmesi..... 63
Denetimin Yürütülmesi ve Sonuçlarının Raporlanması..... 63
***Denetim Sonuçlarının Parlamentoya ve Kamuoyuna Duyurulması*..... 65**

Yüksek Denetimin Niteliği ve Kapsamı..... 66

Mali Denetim..... 66
Klasik Mali Denetim..... 67
Risk Denetimi..... 70
Mali Denetimde Yöntem ve Süreç..... 71

Performans Denetimi..... 72
Performans Denetiminin Amaçları ve Özellikleri..... 72
Performans Denetimini Doğuran Etmenler..... 72
Performans Denetiminin Amaçları..... 74
Performans Denetiminin Nitelik ve Kapsamı..... 75
Performans Denetiminin Ayırıcı Özellikleri..... 77
Performans Denetiminin Unsurları..... 78
Verimlilik..... 78
Etkinlik..... 80
Tutumluluk..... 82
Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk İlişkisi..... 83
Performans Denetiminde Süreç ve Uygulama..... 84
Performans Denetiminin Planlanması ve Alan Seçimi..... 84
Ön İnceleme Aşaması..... 85
Tam İnceleme Aşaması..... 86
Performans Denetiminde Kanıtlar ve Analizler..... 86
Çalışma Kağıtlarının Önemi..... 87
Denetim Sonuçlarının Raporlanması ve İzlenmesi..... 88
Denetim Raporunun Hazırlanması..... 88
Raporun Parlamentoya Sunulması..... 89
Rapor Sonuçlarının İzlenmesi..... 89
Performans Denetiminin Güçlükleri..... 90

Diğer Denetim Yaklaşımları..... 91
Kapsamlı Denetim..... 91
Program Değerlendirmesi..... 92

Yüksek Denetimin İşlevleri..... 92

Yüksek Denetim ve Demokrasi..... 93
Erkler Sisteminde Denetimin Yeri ve İşlevi..... 93
Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim..... 94
Denetim, Medya ve Kamuoyu..... 95

Kamu Ahlakı, Temiz Toplum ve Denetim..... 96

Çağdaş Denetimin Kalkınma ve Refah Etkisi..... 98
Kamu Yönetiminde Reform Etkisi..... 98
Kamu Ekonomisinde Verimlilik Etkisi..... 99
Denetimin Ekonomik Kalkınmaya Etkileri..... 100

İkinci Bölüm: Dünyada Yüksek Denetim..... 105

Dünyada Yüksek Denetimin Genel Özellikleri..... 105

Avrupa'da Yüksek Denetimin Genel Özellikleri..... 103
Avrupa'da Tarihten Günümüze Yüksek Denetim..... 103
Avrupa Yüksek Denetim Kurumlarının Karşılaştırmalı Analizi..... 104
Örgütsel Yapıları..... 104
Statüleri..... 105
Yönetsel Yapıları..... 106
Üst Yönetimin Siyasal Arkaplanı..... 107
Atanma Yöntemleri, Görev Süreleri ve Görevden Alınmaları. 107
Çalışanların Sayısı ve Nitelikleri..... 108
Yüksek Denetim Kurumlarının İşlevleri..... 109
Denetim İşlevi ve Denetlenen Alanlar..... 109
Yargısal Yetkileri ve Yargı Kurumlarıyla İlişkileri..... 111
Performans Denetimi..... 113
Parlamento ve Hükümet İle İlişkileri..... 113
Genel Olarak Asya Ülkelerinde Yüksek Denetim..... 114
Asya Ülkelerinde Yüksek Denetimin Genel Özellikleri..... 115
Denetimin Geliştirilmesi Çabaları ve Performans Denetimi..... 116
Afrika Ülkelerinde Yüksek Denetimin Genel Niteliği..... 117
Amerika Kıtasında Yüksek Denetimin Genel Yapısı..... 118

Kıta Avrupası ve İngiltere'de Yüksek Denetim..... 120

Fransa'nın Denetim Sistemi..... 120
Fransa'da Mali Sistem ve Denetimi..... 120
Fransız Sayıştayı..... 121
Tarihsel Gelişimi ve İşlevi..... 121
Anayasal Konumu ve Yönetsel Yapısı..... 122
Denetim Alanı ve Denetimin Yürütülmesi..... 122
Yargı Denetimi..... 124
Yönetim Denetimi..... 124
Dış Raporlama İşlevi ve Parlamento İlişkileri..... 126
Bölge Sayıştayları ve Yerel Yönetimlerin Denetimi..... 126
Almanya'da Yüksek Denetim ve Sayıştay..... 128
Almanya'da Yüksek Denetimin Genel Yapısı..... 128
Sayıştay'ın Anayasal Konumu ve Bağımsızlığı..... 128
Siyasal ve İdari Kurumlar Arasındaki Yeri ve Parlamento İle İlişkileri..... 129
Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı..... 130
Denetim Görevi ve Yürütülmesi..... 131

Denetimin Kapsamı 131
Ön Denetim İşlevi 132
Uygulanan Denetim Yöntemleri 132
Denetim Sonuçları 134
Federe Sayıştaylar 134
Hollanda'nın Denetim Geleneği ve Sayıştay **134**
Hollanda'da Yüksek Denetimin Tarihsel Gelişimi 134
Hollanda'da Sayıştay ve Yüksek Denetim 135
Örgütsel Yapısı 135
Anayasal Konumu ve Bağımsızlığı 136
Görev ve Yetkileri 136
Uygunluk ve Performans Denetimleri 138
Parlamento İle İlişkiler 139
Hollanda'da Yerel Yönetimlerin Denetimi 140
İtalya'da Sayıştay ve Yüksek Denetim **141**
Kısa Tarihçesi 141
Görevleri 141
Denetim Fonksiyonu 142
Devlet Yönetimi ve Hükümet İcraatları Üzerindeki Denetim ... 142
Düzenli Olarak Devletin Katkıda Bulunduğu Kuruluşlar 144
Yerel Yönetimler 145
Yargısal Fonksiyonu 146
Parlamentoyla İlişkiler 147
İngiltere'nin Yüksek Denetim Sistemi **148**
İngiliz Denetim Sisteminin Tarihsel Gelişimi 148
Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı ve İşlevleri 149
Performans Denetimi 149
Sayıştay-Parlamento İlişkileri 151
Yerel Yönetimlerin Denetimi 154
Denetim Dışı Alanlar 155
Diğer Avrupa Ülkelerinden Örnekler **156**
Avusturya 156
İspanya 157
İspanya'da Yüksek Denetimin Genel Yapısı 157
Örgüt ve Personel Yapısı 158
Denetim ve Yargı İşlevleri 159
Denetim Sonuçlarının Raporlanması 161
İsveç 161

ABD ve Kanada'da Yüksek Denetim **163**

ABD'de Yüksek Denetim ve GAO **163**
Tarihsel Süreçte GAO'nun Gelişimi 163
Örgütsel Yapısı 167

Yönetim ve Denetim Birimleri..... 167
Personel Yapısı..... 169
GAO'nun Görev ve Yetkileri..... 170
Kongre ve İlişkiler ve GAO'nun Bağımsızlığı..... 171
Denetim Süreci ve İşleyişi..... 173
Denetimde Karar ve Görevlendirme Süreci..... 173
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi..... 174
Denetim Raporunun Hazırlanması..... 175
Denetim Sonuçlarının Kongre ve Kamuoyuna Duyurulması..... 176
***Kanada'da Sayıştay ve Kapsamlı Denetim*..... 178**
Sayıştay'ın İşlevleri..... 178
Sayıştay'ın Statüsü ve Örgütsel Yapısı..... 178
Sayıştay'ın Görevleri..... 179
Sayıştay Denetiminin Kapsamı ve Niteliği..... 180
Denetim Sonuçlarının Raporlanması ve İzlenmesi..... 182

Ortadoğu ve Asya Ülkelerinde Yüksek Denetim..... 183

***Gelişmiş Bir Model Olarak İsrail'in Devlet Denetim Sistemi.* 183**
Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı ve Bağımsızlığı..... 184
Görev ve Yetkileri..... 184
Denetimin Yürütülmesi ve Sonuçlandırılması..... 185
***Pakistan'da Kamusal Alanda Performans Denetimi*..... 186**
Pakistan Sayıştayı'nın Genel Yapısı..... 186
Performans Denetiminin Altyapısı..... 186
Performans Denetimi Uygulamaları..... 187
Pakistan'da Performans Denetiminde Yaşanan Sorunlar..... 188
***Japonya'da Sayıştay Denetimi*..... 190**
Sayıştay'ın Statüsü ve Örgütsel Yapısı..... 190
Görev ve Yetkileri..... 191
Sayıştay'ın Çeşitli Etkinlikleri..... 192
***Mısır'da Sayıştay ve Denetim*..... 192**
Yüksek Denetimin Tarihsel Gelişimi..... 192
Sayıştay Denetiminin Kapsamı..... 193
Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı..... 195
Performans Denetimi..... 195
***Diğer Asya Ülkelerinden Örnekler*..... 196**
Kore..... 196
Avustralya..... 197

Eski Doğu Bloku Ülkelerinde ve Çin'de Yüksek Denetim 198

***SSCB'de Yüksek Denetim*..... 199**
Rabkrin..... 199

Gelişim Süreci..... 199
İşlevleri..... 200
Prokuratura Denetimi..... 201
Günümüz Rusya'sında Sayıştay ve Yüksek Denetim..... 203
Polonya'da Yüksek Denetim**.....** **204**
Diğer Doğu Avrupa Ülkeleri**.....** **205**
Çin'de Yüksek Denetim**.....** **206**
Çin'in Denetim Geleneği..... 206
Denetimde Yeniden Yapılanma Dönemi..... 206
Çin Sayıştayı'nın Örgütsel Yapısı ve İşleyişi..... 207

Üçüncü Bölüm: Türkiye'de Yüksek Denetim ve Türk Sayıştayı **209**

Türkiye'de Yüksek Denetimin Genel Yapısı..... **209**

Türkiye'de Yüksek Denetimin Tarihsel Gelişimi**.....** **209**
Osmanlı Döneminde Kamunun Denetimi ve Sayıştay'ın Kurulması..... 209
Denetimin Kurumsal Yapısındaki Gelişme..... 209
Denetimin Niteliğindeki Gelişme..... 212
Cumhuriyetten Günümüze Yüksek Denetimin Gelişim Süreci..... 213
Günümüzün Türk Denetim Sistemi**.....** **215**
Türk Denetim Sisteminin Genel Yapısı..... 215
Denetim Sistemimizin Genel Sorunları..... 217
Yüksek Denetimin Örgütsel Yapısı ve Sorunları..... 219
Yüksek Denetimin Anayasal Çerçevesi..... 219
Yüksek Denetleme Kurulu ve Bazı Açmazları..... 219
Yüksek Denetimde Örgütsel Dağınıklığın Giderilmesi Sorunu..... 221

Türk Sayıştayı'nın Konumu ve Örgütsel Yapısı..... **223**

Sayıştay'ın Anayasal Konumu ve Bağımsızlığı**.....** **223**
Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı ve İşleyişi**.....** **224**
Yargı ve Karar Organları..... 225
Sayıştay Mensupları..... 226
Denetim ve Destek Birimleri..... 227
Sayıştay'ın Yargısal Konumu**.....** **227**
TBMM İle İlişkiler**.....** **229**

Türk Sayıştayı'nın İşlevleri..... **231**

Sayıştay'ın Görev ve Yetkileri**.....** **231**

Sayıştay'ın Denetim İşlevi **233**
Sayıştay Denetiminin Niteliği ve Kapsamı 233
Başlıca Denetim Konuları 234
Denetlenen Kurum ve Kuruluşlar 235
Uygunluk Denetiminde Süreç ve Yargı Raporunun Düzenlenmesi. 237
Yargılama İşlevi **238**
Yargılama Süreci 238
Sayıştay İlâmlarının İnfazı 239
Sayıştay Yargısında Kanun Yolları 241
Dışa Dönük Raporlama İşlevi **241**
Genel Uygunluk Bildirimleri 242
TBMM'ne Yönelik Diğer Raporlama İşlevleri 242
Sayıştay'ın Danışma ve Diğer İşlevleri **244**

Çağdaş Denetim ve Türk Sayıştayı **245**

Geleneksel Denetimden Çağdaş Denetime Geçiş Zorunluluğu **245**
Geleneksel Denetim Uygulamalarının Yetersizliği 245
Çağdaş Denetime Geçişi Zorunlu Kılan Nedenler 247
Çağdaş Denetime Yönelik Yürütülen Çalışmalar **248**
Sayıştay'ın Yeniden Yapılandırılmasında Sorun ve Öneriler **250**
Çağdaş Denetim Tekniklerinin Yaşama Geçirilmesi 251
Örgütsel Yapı ve Süreçlerin Geliştirilmesi 252
İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi 255
Yargı Sürecinin Çağdaş Gereksinimlere Uyarlanması 255
TBMM İle İlişkilerin ve Dışa Dönük Raporlama İşlevinin Geliştirilmesi 256
Kamuoyu, Medya ve Diğer Dış Çevreyle İlişkilerin Geliştirilmesi. 257

Dördüncü Bölüm: Yüksek Denetimde Uluslararası Boyut **261**

Uluslararası Sistem ve Denetim **261**

Uluslararası Örgütlenme ve Devletin Sınırlandırılması **261**

Global Uluslararası Sistemin Ulusal Politikalar Üzerindeki Etkisi **263**
Dünya Kamuoyunun Artan Önemi **265**
Uluslararası Hukuk **266**

Uluslararası Ekonomi ve "Ulusal"ın Azalan Önemi **268**

Denetimin Uluslararasılaştırılması Sorunu **271**

Özel Denetimde Uluslararasılaşma Eğilimleri **271**
Muhasebe ve Denetimde Uluslararası Eşgüdüm ve Uyumlulaştırma 271
Avrupa Birliğinde Uluslararası Muhasebe ve Denetim Harmonizasyonu 272

Kamusal Alanda Uluslararası Denetim Konuları **273**
Küresel Çevre Sorunlarının Denetimi 273
Çevre Denetimi Konusundaki Gelişmeler 273
Çevre Denetiminde Uluslararası İşbirliği Gereksinimi 275
Dış Borçların Denetimi Sorunu 276
Uluslararası Yolsuzlukların Denetlenebilirliği 277

Yüksek Denetim Kurumları ve Uluslararası Denetim **278**
Uluslararası Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimi 278
Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslarüstü İşlevleri 279
Uluslararası Denetim Uygulamaları 280
Yüksek Denetim Kurumlarının Uygulamaları 280
Diğer Bazı Örgütlerin Etkinlikleri 281

Denetimin Uluslararasılaştırılması Gereksinimi ve Örgütsel Yapı Sorunu **282**
Denetimde Uluşlararasılaşmayı Gerektiren Nedenler 282
Uluslararası Örgütlerin Denetimi Sorunu ve INTOSAI 283
Uluslararası Denetim İçin Örgütsel Yapı Sorunu 283

Uluslararası ve Uluslarüstü Kuruluşlarda Denetim **285**

Avrupa Birliğinde Denetim ve AB Sayıştayı **285**
Avrupa Birliğinde Siyasal Yapı ve Egemenlik Sorunu 285
Avrupa Birliğinin Kurumsal ve Mali Yapısı 285
Avrupa Komisyonu 286
Avrupa Konseyi 286
Avrupa Parlamentosu 286
Avrupa Adalet Divanı 287
Avrupa Birliği Bütçesi ve Denetimi 287
Bütçenin Genel Yapısı 287
Bütçenin Denetimi 288
Avrupa Birliği Sayıştayı 290
Kuruluşu ve Örgütsel Yapısı 290
Sayıştay'ın Görevleri 291
Denetimde Kullanılan Yöntemler 292
Denetim Sonuçlarının Raporlanması 293

Birleşmiş Milletlerde Denetim **293**
Birleşmiş Milletlerin Mali Yapısı ve Denetim Gereksinimi 293
BM Denetçiler Kurulu 294
NATO'da Denetim **295**

Yüksek Denetim Kurumları Arasında İşbirliği ve Uluslararası Örgütler **297**

Yüksek Denetim Kurumları Arasında Uluslararası İşbirliği **297**
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) **298**
Kuruluşu ve Örgütsel Yapısı 298
Amacı ve Faaliyetleri 301
Bölgesel Örgütler **302**
Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI) 302
Kuruluşu ve İşleyişi 302
Örgütün Amaçları ve İlkeleri 303
Örgütsel Yapısı 304
Mali Yapısı 306
Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ASOSAI) 306
Kuruluş ve İşlevleri 306
Örgütsel Yapısı 307
Faaliyetleri 308
ECO Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Birliği (ECOSAI) 309
Diğer Bölgesel Örgütler 310
Denetimin Geliştirilmesinde Uluslararası Örgütlerin Rolü **310**
Ulusal Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası İlişkilerdeki Önemi **313**

Sonuç **315**

Yararlanılan Kaynaklar **321**

Giriş

Tabiatın ve toplumsal yaşamın her alanında var olan denetim olgusu, toplumsal yaşamın en gelişkin örgütlenme birimi olan devlet yapısı içerisinde farklı bir anlam ve işlev kazanmaktadır. Devlet aygıtı büyük ölçüde toplumsal denetim gereksiniminin bir ürünü olduğu gibi, yönetilenler üzerinde yaptığı denetim aracılığıyla da varlığını sürdürür. Aralarında karşılıklı bağımlılık ve etkileşim bulunan ve aynı zamanda birbirini denetleyen, her biri bir alt sistem olan çeşitli öğelerden oluşan bir bütün olan devletin kendisi de siyasal ve hukuksal bir örgütlenme olarak uluslararası sistemin bir öğesini oluşturmaktadır. Dolayısıyla kendisi de uluslararası denetimin bir süresi konumundadır.

Toplumsal örgütlenmede ulusal devlet ölçeğinin önemini büyük ölçüde yitirdiği günümüz dünyasında, birçok alanda olduğu gibi denetim alanında da uluslararasılaşma kaçınılmaz olmuş ve denetim, teorisi, uygulaması, standartları ve metodolojisi ile evrensel bir nitelik kazanmıştır.

Denetim, tarihsel kökenleri çok eski çağlara kadar dayanan, bir yandan ticaretin yaygınlaşması ve özellikle denizaşırılaşması, öte yandan da devlet aygıtının örgütsel yapısının gelişmesiyle birlikte kurumsal nitelik kazanmaya başlayan, ancak bugünkü anlamda siyasal, yönetsel ve sosyo-ekonomik boyutlara sahip niteliğini demokratik gelişim sürecinde kazanan, dinamik ve sürekli değişime açık bir olgudur. Özel sektörde işletmelerin faaliyet alanlarının artması ve coğrafi yönden genişlemelerinin bir sonucu olarak özellikle Sanayi Devriminden sonra önemini artıran bağımsız denetim işlevi, kamusal alanda halka dayalı yönetim düşüncesinin uygulama alanı bulmasıyla, 13. yüzyıldan itibaren kurumsal bir nitelik kazanmaya başlamıştır.

Kral ile halk arasındaki mücadelelerin halk iktidarına kapı aralamaya başlamasıyla Parlamento kurumunun oluşması ve bu kurumun halk adına iktidarı denetleme işlevini kazanmasıyla, kamusal denetim olgusu da demokratik gelişmenin ayrılmaz bir öğesi olarak yol almaya başlamıştır. Parlamentoların zamanla siyasal iktidarların kaynağını oluşturması, öte yandan kamusal eylem ve işlemlerin hem nitelik ve hem de nicelik olarak büyük gelişme göstermesi, kamusal denetimi parlamentoların kendi olanaklarını aşan bir uzmanlık alanına dönüştürmüştür. Bu aşamada Sayıştay olarak bildiğimiz yüksek denetim kurumları, parlamentoların yürütme erki üzerindeki denetimlerinde vazgeçilmez bir unsur halini almışlardır.

Demokrasinin gelişim sürecinde çağdaş sosyal devlet uygulamalarının kaçınılmaz olması, devletin sosyo-ekonomik kalkınmada aktif rol alması, yönetilenlerin yönetimden beklenti ve taleplerinin her geçen gün artması,

kamusal harcamaların kapsam ve bileşiminde olduğu kadar denetimin niteliğinde de değişimi zorunlu kılmıştır. Kamusal faaliyetlerdeki bu genişleme karşısında kamusal kaynakların kıt olması, bu kaynakların ussal kullanımını gündeme getirmiştir. Söz konusu kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılması gereksinimi, geleneksel düzenlilik denetimlerini yetersiz kılmış ve yüksek denetim kurumlarının yeni denetim teknik ve yöntemlerini uygulamaya sokmasını zorunlu kılmıştır.

20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren hız kazanan kamu yönetimindeki gelişmeler, bütçe ve mali yapılardaki dönüşüm, demokratik ve saydam yönetim anlayışının yaygınlaşması gibi etkenler, denetimdeki gelişmelerin de temel güdüleyicisi olmuştur. Performans denetimi olarak bilinen ve tüm dünyada yaygınlaşmaya başlayan yeni denetim yaklaşımı, reform niteliğinde bir gelişmeyi nitelemektedir. Bilişim teknolojisindeki gelişmeler de denetim uygulamalarına yeni ufuklar kazandırmıştır.

Denetlenen plan, program ve projelerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından incelenmesinin yanı sıra, bunların dışsal çıktılarının da değerlendirme konusu yapılması, örneğin çevresel sonuçlarının, toplumsal gönenç etkilerinin, uzun vadeli ulusal çıkarlar açısından yansımalarının saptanması, alternatif tercihler geliştirilmesi, olumsuzlukları önlemeye yönelik politikalar geliştirilmesinin sağlanması gibi birçok yeni işlev, günümüzdeki yüksek denetim faaliyetlerinin kapsamını önceki dönemlerle karşılaştırılamayacak derecede genişletmiş ve farklılaştırmıştır. Denetim konuları da yeni boyutlar kazanmış, özelleştirmelerin denetimi, çevre denetimleri ve çevreye duyarlı sürdürülebilir kalkınmaya uygunluğun denetlenmesi, denetimde yeni konular olarak ortaya çıkmıştır.

Sosyal devlet sonrası devlet anlayışı çerçevesinde kamusal mal ve hizmet üretim süreçlerinin piyasa ekonomisi ilkeleri ile uyumlulaştırılması işlevini de üstlenmiş bulunan yüksek denetim kurumlarının, denetimde buna uygun yeni yaklaşımlar geliştirmeleri beklenmektedir. Gelişmiş ülkelerde denetim metodolojisinin bu yönde geliştirilmeye çalışıldığı görülmektedir.

Denetimin demokratik işlevlerinin öne çıkmasıyla, yüksek denetim kurumlarının Parlamento ile olan ilişkileri de sürekli gelişmiş, bu kurumlar Parlamentonun yasama ve siyasal denetim işlevlerine katkıda bulunmanın yanı sıra, kamu yönetiminin geliştirilmesinde de önemli işlevler üstlenmişlerdir. Bu arada kamusal kaynakların doğru ve etkin kullanımı konusunda kamuoyu için de güvence oluşturan yüksek denetim kurumları, denetim sonuçlarını çeşitli kitle iletişim araçları aracılığıyla halka duyurmayı, görev ve sorumluluklarının bir parçası olarak değerlendirmektedirler. Bu yöntem, denetimin etkinliğini ve işlevselliğini artırmaktadır.

II. Dünya Savaşı sonrası dönemde çağdaş denetim yöntemlerini geliştiren ve yaygın olarak uygulamaya geçiren gelişmiş ülke Sayıştayları, diğer ülkelerin yüksek denetim kurumlarının da bu olanaklardan yararlanmaları için girişimler

başlatmış, bu arada dünyadaki tüm ülkelerin (BM üyesi olması koşuluyla) yüksek denetim kurumları arasında yakın işbirliği olanaklarını geliştirmek amacıyla uluslararası bir örgütlenmeye gidilmiştir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) olarak bilinen bu kuruluş, yedi ayrı bölgesel örgütü ile birlikte denetimin teorisi, uygulaması, standartları ve metodolojisi ile evrensel normlara sahip bir mesleğe dönüşmesinde önemli işlev üstlenmiştir. Ülkeler arasında yakın işbirliği olanaklarının geliştirilmesi ve denetim alanındaki deneyimlerin paylaşılması, çağdaş denetim uygulamalarının yaygınlaştırılması amacını güden INTOSAI ve bölgesel örgütleri, yoğun etkinlikleri ile uluslararası arenada giderek daha fazla yer edinen bir görünüm kazanmaktadır.

Ulusal düzeyde de her ülke kendi denetim sistemini geliştirme çabasına girişmiş, özellikle gelişmiş ülkeler geleneksel denetim yapısından büyük ölçüde uzaklaşmışlardır. Gelişmekte olan ülkeler, ekonomik kalkınma politikalarının bir parçası olarak denetim sistemlerini yeniden yapılandırma gereksinimini daha çok hissetmeye başlamış ve giderek bu kurumların yapısal özellikleri ve işlevleri birbirine yaklaşmıştır. Bunun bir sonucu olarak da farklı ülkelerin deneyimleri tüm yüksek denetim kurumları için daha fazla değer taşımaya başlamıştır.

Bu çerçevede ülkemiz için de diğer ülke deneyimlerinden yararlanmak büyük önem taşımaktadır. Türk Sayıştayı açısından denetimde reform büyük öncelik taşımakta ve bu amaçla başlatılan çalışmalara süreklilik kazandırılmıştır. Gelişmiş ülke Sayıştaylarının incelenmesi ve bu kurumlardan destek alınması, yeniden yapılanma çalışmalarının önemli bir yönünü oluşturmaktadır. Ancak değişim, çok uzun bir geçmişe sahip her kurum gibi Sayıştay açısından da kolay olmamaktadır.

Bugün için hiçbir dünya ülkesinin geleneksel denetim yöntemleriyle yetinmesi mümkün değildir. Giderek artan demokratikleşme eğilimleri, halkın beklentilerine karşılık verecek yönetim ve denetim süreçlerini zorunlu kılmaktadır. Bu da denetimde yeni arayışları kaçınılmaz kılmaktadır. Yüksek denetim kurumları arasındaki ilişkilerin ve denetim alanında uluslararası işbirliğinin önemi bu nedenle gün geçtikçe artmaktadır.

Günümüzde global bir nitelik kazanmış olan dünyamızda, birçok alanda olduğu gibi denetim alanında da ulusal ölçek yetersiz kalmaya başlamakta, çevre sorunlarının, ulusal sınırları aşan yolsuzluk olaylarının vb. denetimi, uluslararası organizasyonları gerekli kılmaktadır. Bunun da ötesinde sosyal ve siyasal alanda uluslararası örgütlerin ve dünya kamuoyunun ulusal yönetimler üzerindeki gün geçtikçe artan baskısı, denetimin uluslararası boyutunu öne çıkarmaktadır.

Bu çerçevede yüksek denetimin ilgi alanı ve niteliği de farklılaşmakta, global uluslararası sistemin ulusal yönetimler üzerindeki etkileri, yüksek denetim kurumları üzerinde de kendisini hissettirmekte, bu kurumların dönüşmesini ve yeni denetim alanlarına, denetimde yeni ufuklara yönelmesini zorunlu kılmaktadır.

Birinci Bölüm

Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu

Denetim Olgusu ve Gelişimi

Denetim Kavramı ve Denetimin Kapsamı

Denetim Kavramı

Genel olarak denetim, bir kurum veya kuruluşun ya da belirli bir plan, program veya projenin yapısı, işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözlemleme, sorgulama gibi yöntemlerle tespit edilmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraf veya taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir.

Denetimin temel amacı, var olanı ortaya koyup olması gerekenle karşılaştırmaktır. Bu niteliğiyle denetim, standartlara uygunluk arayışı olarak tanımlanabilir. Klasik yaklaşımlarda denetimin birincil işlevi, hata ve yolsuzlukların önlenmesi olarak değerlendirilir. Farklı bir yaklaşıma göre ise denetim bir meslek olmaktan çok, kalkınmanın, çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir halkası, ülkeyi geliştiren girişimlerin itici gücü, bir yerde kalkındıran unsurların birbiriyle pekişmesi ve kaynaşması için gerekli harçtır.[1]

Geniş kapsamlı bir tanımlamaya göre ise, "denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları (bazı hallerde şu andaki sonuçları) önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreçtir."[2]

[1] Aytuna, Türkan, "Felsefeci Gözüyle Denetim", **Denetim,** Ankara, 1986, Sayı: 10, s.9

[2] **Performans ve Risk Denetim Terimleri,** (Derleme: Arife Coşkun), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 5, Sayıştay Yayınları, Ankara, Ocak 2000, s.15

Denetim kavramı, günlük dilde çoğu zaman teftiş, kontrol, revizyon gibi benzer deyimlerle aynı anlamda kullanılmakta ise de denetim, bunların ötesinde amaç ve yöntemleri içeren ve genellikle bunların sonuçlarından da yararlanan, çeşitli hata ve yolsuzlukları ve bunların sorumlularını ortaya çıkarmaktan ziyade, denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en aza indirgeyecek, mal ve hizmet üretiminde kullanılan kaynakların daha etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlayacak yöntem ve uygulamalar hakkında rehberlik etmeyi, iyi uygulama örneklerinin belirlenmesi ve geliştirilmesi suretiyle daha iyi bir yönetim için yol göstermeyi amaçlayan bir eylemdir.

"Yönetim yapımızda soruşturma açarak faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun denetimine teftiş denilirken, devamlılık içeren ve halen yapılmakta olan faaliyetler ve örgüt çalışmaları üzerinde yapılan, yönetim ve önderlik etme ve onun gelişmesine yardımcı olma fonksiyonları taşıyan mekanizmaya denetim denilmektedir."[3]

Dolayısıyla bu çalışmada denetim kavramı, daha çok teori ve uygulamasıyla ayrı bir disiplin olarak kabul edilen, uzmanlaşmış kişi ve organlar eliyle yürütülen bir meslek ve giderek bilimsel temellere dayalı yıllık programlar ve stratejik planlar, uluslararası kabul görmüş standartlar çerçevesinde yürütülen, bağımsız ve sistemli bir faaliyet olarak ele alınacaktır.

Denetimin Kapsamı

Kamusal denetimin kapsamı, tarihsel gelişim süreci içerisinde dönemsel olarak ve ülkeden ülkeye büyük farklılıklar göstermiştir. Öncelikle merkezi devlet kuruluşlarının mali işlemlerinin incelenmesi ile başlayan kamusal denetim faaliyeti, özellikle 20. yüzyılda kamusal etkinliklerin hızlı artışı karşısında daha geniş bir kapsam ve nitelik kazanmıştır.

Bu yüzyılda Birinci ve özellikle İkinci Dünya Savaşı nedeniyle birçok ülkede artan ve çeşitlenen kamu harcamaları denetim faaliyetlerinde de genişlemeye yol açmış ve denetim kurumlarının kapasitelerinin artırılması kaçınılmaz olmuştur. Örneğin İkinci Dünya Savaşı sırasında ABD'de GAO'nun personel sayısı 15.000'e yükselmiştir (ki bu sayı günümüzde 3.300 civarındadır). Savaş sonrasında kamusal politikalarda gündeme gelen kapsamlı değişiklikler de, denetim sistemini etkileyen bir unsur olmuştur.

Bu dönemde birçok ülkede gündeme gelen sosyal refah devleti uygulamalarının gerektirdiği mal ve hizmetlerin üretimi için oluşturulan yüzlerce kamu kurum ve kuruluşunun neyi, niçin ve nasıl üreteceği konusu, denetimde daha geniş bir bakış açısını zorunlu kılmıştır. Milli savunma ve iç güvenlik hizmetlerine aktarılan kaynaklar ya da sağlık ve zorunlu eğitim hizmetleri gibi faaliyetlerin bütçeden ayrılan paylar önemli ölçüde artmıştır. Alınan ve verilen devlet borçlarında 20. yüzyılın son çeyreğinde görülen olağandışı artışlar, birçok ülke

[3] Tortop, Nuri ve diğerleri, **Yönetim Bilimi,** Yargı Yayınları, Ankara, 1993, s.159

için bütçesel kaynakların önemli bir kısmının transfer harcamalarına ayrılmasını zorunlu kılmıştır. Aynı şekilde diplomasi ve temsilin artan önemi, ulusal bütçelere giderek daha yoğun bir baskı yaratmaya başlamıştır. Yine sosyal güvenlik kuruluşlarına ve diğer sosyal amaçlı örgütlere, siyasal partilere devlet bütçesinden yapılan yardımlar, devlet bütçesinin bileşimi kadar, denetiminin de kapsamını genişletmiştir.

Bunun yanında gelişen devlet anlayışının bir sonucu olarak, eğitsel, kültürel ve sanatsal faaliyetlere, spora, çevreyi koruma ve geliştirme etkinliklerine vb. alanlara aktarılan kamu kaynaklarının artan trendi, klasik mali yapı gibi, klasik denetimin yapısını ve kapsamını da değiştirmiştir. Kamu ekonomisine 20. yüzyılın özellikle ikinci yarısında damgasını vuran özelleştirme uygulamaları da, denetim kapsamının genişlemesinde yeni bir unsur olmuştur.

Kamusal denetimin niceliksel kapsamındaki bu gelişmelere paralel olarak niteliksel açıdan da önemli gelişmeler göstermiştir. Önceleri düzenlilik ve uygunluk denetimleri, denetim faaliyetlerinin tamamını teşkil ederken, zamanla yeni denetim yöntem ve teknikleri uygulamaya konmuştur. Dolayısıyla denetimin kapsamı kadar niteliği de değişmiştir. Bu değişime paralel olarak çeşitli uzun ve kısa dönemli kamusal planlar, programlar ve projeler çağdaş denetimin öncelikli konuları arasında yer almaya başlamıştır.

Denetlenen plan, program ve projelerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından incelenmesinin yanı sıra, bunların dışsal çıktılarının da değerlendirme konusu yapılması, örneğin çevresel sonuçlarının, toplumsal gönenç etkilerinin, uzun vadeli ulusal çıkarlar açısından yansımalarının saptanması, alternatif tercihler geliştirilmesi, iyi yönetim uygulamalarının yaygınlaştırılması gibi birçok yeni işlev, günümüzdeki kamusal denetim faaliyetlerinin kapsamını önceki dönemlerle karşılaştırılamayacak derecede genişletmiş ve farklılaştırmıştır.

Denetimin Sınıflandırılması

Genel Olarak Denetim Türleri

Denetimi, uygulama alanlarına, denetimi yapan kuruma, denetlenen kurumlara, uygulanan denetim tekniklerine, denetimin zamanlamasına, amacına, kapsamına, konusuna, denetim yaklaşımlarına vb. göre çok çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Her şeyden önce denetimi sektörler açısından kamusal ve özel denetim olarak ikiye ayırmak gerekir. Özel denetçi ya da denetim kurumları tarafından özel sektörde gerçekleştirilen denetimler özel denetim, kamu kesimine ait denetim birimlerince kamusal alanda yürütülen denetimler de kamusal denetim olarak nitelenebilir.

Ancak günümüzde kamusal-özel ayrımı, birçok alanda olduğu gibi denetim alanında da keskinliğini büyük ölçüde yitirmiştir. Özel sektör üzerinde kamunun yaygın bir denetimi söz konusu olduğu gibi, özel denetimin kamusal denetimi

destekleyici ve tamamlayıcı niteliği gün geçtikçe artmakta ve kamu kurumlarının özel denetimden yararlanma yoluna gitmesi söz konusu olmaktadır. Denetim yaklaşımları, standart ve ilkeler ile denetimde kullanılan yöntem ve teknikler açısından da kamusal ve özel denetim arasında giderek benzeşme ve hatta aynılaşma önemli boyuta ulaşmıştır.

Kamusal denetimi de, denetimi yapan organın niteliğine göre yasama denetimi, yargı denetimi, yönetsel denetim gibi alt sınıflara ayırmak mümkündür. Bu sınıflandırma parlamenter sistemlerdeki erkler ayırımına da paralellik göstermektedir.

Denetimin kurumsal yapısı açısından iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim türlerinden söz edilebilir. İç ve dış denetim ayrımı hem kamu ve hem de özel sektör açısından geçerlidir. Yüksek denetim ise, hemen her ülkede bağımsız ve uzman kuruluşlarca genellikle Parlamento adına yapılan denetimler için kullanılmakta olup, görece yeni bir kavram olarak literatürde giderek daha fazla yer almaktadır. Bu denetim türleri üzerinde daha sonra ayrıntılı olarak durulacaktır.

Yapılan denetimin niteliği açısından da başlıca düzenlilik denetimi ve performans denetiminden söz edilebilir. Geleneksel denetim olarak bilinen düzenlilik denetimleri yasalara uygunluk ve maddi doğruluk denetimlerini kapsar. Daha sonra da değinileceği gibi çok farklı adlarla da nitelenmekte olan performans denetimi ise, verimlilik, tutumluluk ve etkinlik gibi ölçütleri esas alan çağdaş bir denetim türü ve yaklaşımıdır.

Denetim olgusunu örgütlülüğü açısından doğal ve biçimsel denetim; denetimin konusu açısından işlemlerin ve eylemlerin denetimi; uygulandığı alan açısından gelir, gider ve varlıkların denetimi; sürekliliği yönünden sürekli ve süreksiz denetim; uygulandığı zaman açısından uygulama öncesinde (ön denetim), uygulama sırasında ve uygulama sonrasında denetim; amaçları açısından önleyici ve düzeltici denetim olarak ve daha birçok açıdan alt sınıflara ayırmak mümkündür.

Devlet Erkleri Açısından Denetimin Sınıflandırılması

Devlet, siyasal ve hukuksal bir örgütlenmedir. Bir örgüt olarak her devlet uluslararası ilişkiler bağlamında dünya devletlerinin oluşturduğu makro bir sistemin alt sistemini oluşturur. Devlet de içerdiği her biri bir alt sistem olan çeşitli öğelerin oluşturduğu, bu öğeler arasında karşılıklı iç bağımlılıklar ve etkiler bulunan ve aynı zamanda birbirini denetlediği bir bütün ya da sistemdir.

Bir sistem olarak devletin misyonu gerçekte "denetim"dir. Bu denetim, özellikle insan öğesi olarak kendisini oluşturan bireylerin ve her türlü birey topluluklarının ilişkilerini çeşitli ortak paydalar çerçevesinde düzenlemek ve

olası çatışmaları önlemek, gerektiğinde zor kullanmak suretiyle ekonomik, toplumsal ve siyasal denge sağlamak biçiminde kendini gösterir.[4]

Hukuksal ve anayasal planda ve organik olarak bu sistemin öğeleri yasama, yürütme ve yargıdır. Devlet gücünün ve işlevlerinin farklı yapısal görünümleri olan bu organların her biri de kendi içinde birer sistem olup, bunların kendi aralarında ilişkileri, etkileşimleri ve birbirlerini denetlemeleri söz konusudur. Ancak yasama organı, gerek yetkisi gerekse ulusal temsile dayanan oluşum biçimi nedeniyle diğer devlet organlarına oranla göreceli olarak ayrıcalıklı ve üstün bir konumda bulunmaktadır.[5] Yürütme, anayasa gereği düzenleme ve takdir yetkisine sahip olsa da, yasamanın denetim alanındadır. Yargının da yürütme üzerindeki denetim yetkisi bariz olmakla birlikte, temelde yasama kararları niteliğindeki yasal düzenlemeleri uygulamak durumundadır. Bu çerçevede denetim işlevi açısından yasamanın ayrıcalıklı konumu, yasama adına yapılan yüksek denetime de özel bir konum kazandırmaktadır.

Yasama Denetimi

Demokratik sistemlerde yönetsel kurum ve kişiler halk adına hareket ederlerken, siyasal organlar tarafından kendilerine verilen yetkileri kullanırlar. Gerçek yetkinin sahibi olan siyasal organlar, bu yetkinin nasıl kullanıldığını denetlemek ve yetkiyi yeniden düzenlemek ya da geriye almak hakkına da sahiptirler. Bir başka deyişle, ulusal iradenin temsilcisi sıfatıyla hukuk kurallarını koyan siyasal organların, bu kuralları uygulamakla yükümlü bulunan yönetimi sürekli gözetim ve denetimi altında bulundurması, asli işlevlerinin bir parçasıdır.

Yönetimin denetimi için yasama organının elinde çok çeşitli araçlar bulunmaktadır. Yasama organı yasaları yaparken, değiştirirken veya yürürlükten kaldırırken, bütçe sistemi çerçevesinde ödenekleri dağıtırken veya bu ve benzeri konular üzerinde görüşmeler yapılırken yönetsel organları denetleme olanağına sahiptir. Yönetimin başı olan bakanlar, kendi yetkileri içindeki işlerden ve emirleri altındakilerin işlem ve eylemlerinden dolayı Meclise karşı sorumludurlar. Bu sorumluluk, siyasal sorumluluktur. Yasama organı, Anayasada belirtildiği üzere soru, gensoru, genel görüşme, meclis soruşturması, meclis araştırması gibi yollarla hükümeti ve dolayısıyla yönetimi denetlemektedir. Meclis, bakanları ceza sorumluluğundan dolayı Yüce Divana da gönderebilir.

Denetlenecek yönetsel işlemlerin çok çeşitli ve geniş bir düzeye yayılması, yönetsel çalışmaların genellikle yönetimin içinde kalması ve çoğu kez gizli bulunması, öte yandan yasama organının her konu ve olaya yönelik ayrıntılı kuralları önceden kararlaştıramaması, yönetimin birçok alanda denetim dışı kalma olasılığını güçlendirmektedir. Bu nedenle kapsamlı ve sistemli denetim mekanizmalarının oluşturulmasına gereksinim duyulmuştur.

[4] Atay, s.61
[5] Atay, s.62

Yasama organı denetimlerini yaparken, kendi içinde oluşturduğu ihtisas ve araştırma komisyonlarından yararlanır. Meclis Genel Kurulunun üye sayısının çokluğundan dolayı konuları derinlemesine inceleyememesi ve uzmanlık ihtiyacı, bu tür komisyonların kullanımının gün geçtikçe artmasına neden olmuştur. Bu komisyonların denetimleri bir ön denetim niteliğinde olup, raporları Meclis Genel Kurulunca görüşülerek karara bağlanır. Diğer komisyonlardan ayrı bir nitelik taşıyan Dilekçe Komisyonuna ve doğrudan parlamenterlere seçmenlerden gelen dilek ve şikayetler aracılığıyla da, yönetimin kurallara ve halkın talep ve beklentilerine uygun hareket edip etmediği denetlenebilir.

Siyasal denetimi yaygın ve etkin hale getirmenin önemli araçlarından birisi de, yasama adına denetim yapan Sayıştay ve benzeri kuruluşlardır. Yürütmenin özellikle mali işlemlerinin denetlenmesi bu kurumlar aracılığıyla gerçekleştirilmekte, ulaşılan sonuçlar yasama organına raporlanmaktadır. Bu raporlar, yasama denetimi için önemli bir temel oluşturmaktadır.

Günümüzde yasama organının elindeki denetim mekanizmalarını etkin bir şekilde işletebildiğini ve bürokrasi üzerinde yeterli bir denetim kurduğunu ileri sürmek güçtür. Son yıllarda kamusal faaliyetlerin nicelik ve nitelik açısından büyük artış göstermesi, Parlamentoların iş hacimlerini genişletmiş ve dolayısıyla verimlerini de düşürmüştür. Bu da hükümetlerin faaliyetlerini yasama denetimi dışına çıkarma olanaklarını artırmıştır. Kanun Hükmünde Kararname çıkarma yetkisi, hükümetlerin bu amaçla kullandıkları araçların başında gelmektedir. Bu da, yasama denetimi dışında kalan diğer denetim yollarının önemini artırmıştır. Bu durum, yasama denetimi dışındaki denetim yollarının, yasama denetimini tamamlayıcı niteliğinin önemini artırmaktadır.

Yönetsel Denetim

Yönetsel kurum ve kuruluşların eylem, işlem ve kararlarının yasallık, düzenlilik ve örgüt içi amaçlara uygunluk açılarından denetlenmesinde en etkin yöntem, yine bu kurum ve kuruluşların kendi oluşturdukları mekanizmalar aracılığıyla denetlenmesidir. Yürütme organının kendi içinde yaptığı bu denetim, en yaygın ve geniş kapsamlı olan denetim türüdür.

Yönetsel denetimin en bilinen şekli, hiyerarşik denetimdir. Bu tür denetim, hiyerarşik örgütlenmenin bir gereği olarak üstlerin astlar üzerinde sahip oldukları gözetim ve kontrol yetkilerini ifade eder. Hiyerarşik piramidin her aşaması aynı zamanda denetleyen ve denetlenendir. Her yönetici eyleminden dolayı üstüne karşı sorumludur.[6] Hiyerarşik denetim, daha çok kamu görevlilerinin keyfi hareket etmelerini engellemek, makamlarını kişisel çıkarları için kullanmamalarını sağlamak, idari işlem yaparken kamuoyunun beklenti ve

[6] Örnek, Acar, **Kamu Yönetimi,** Meram Yayınları, İstanbul 1998, s.241

eleştirilerini de dikkate almalarını sağlamak gibi sayısını çoğaltabileceğimiz nedenlerden dolayı yapılmaktadır.[7]

Örgütsel bazda yapılan yönetsel denetimde ise, daha önce belirlenen hedeflere verimli ve etkin bir şekilde ulaşılmasının sağlanması amaçlanır. Bu tür denetimler genellikle Teftiş Kurulları tarafından yürütülür. Yürütmeye yetkili otorite adına görev yapan, ancak yürütme yetkileri bulunmayan müfettişler tarafından gerçekleştirilen teftişlerde, kişi ve kurumların işlemlerinin yasallık ve düzenlilikleri ile kurum ya da faaliyetlerin amaçlarına ulaşma düzeyi değerlendirmeye tabi tutulur.

İdari teftiş olarak bilinen bu denetim türü kısaca, "planlama, teşkilatlandırma, haberleşme, koordinasyon, hiyerarşik denetim ve sevk ve idare ile ilgili işlemlerin, eylemlerin ve kararların, yürütme yetkisine sahip otorite adına denetlenmesi" olarak tanımlanabilir.

Denetim organı, denetlediği kurumun dışında, başka bir kurum ya da kuruluşa da ait olabilir. Böyle bir durumda dış denetimden söz edilebilir ki, Devlet Denetleme Kurulu, Yüksek Denetleme Kurulu gibi özel denetim kurullarınca yürütülen denetim bu türdendir. Yerinden yönetilen kamu kurumları ve yerel yönetimler üzerinde merkez yönetimince yürütülen idari vesayet denetimi ise, dıştan yürütülen idari denetimin sınırlı bir biçimidir.[8]

Yargı Denetimi

Bilindiği gibi demokrasi, bir kurallar rejimidir. Yönetimi hukuk sınırları içinde tutmayı amaçlayan yargısal denetim, hukuk devleti anlayışının zorunlu bir sonucudur. Demokratik bir toplumda, yönetimin kendini hukuk kurallarına bağlı sayması, bu kuralların dışına çıktığında kendini bir "yaptırım" karşısında bulması, "hukuk devleti" anlayışının zorunlu bir öğesi ve aynı zamanda doğal bir sonucudur.[9]

Yönetimin yargısal denetimi, yönetim mekanizmalarının işleyişinden doğan uyuşmazlıkları kesin çözüme bağlama yetkisinin, yönetimden ayrı ve bağımsız bir organa verilmesi amacını güder.[10] Bu tür denetimin asıl amacı, yönetim karşısında yönetilenlerin ve kamu görevlilerinin korunmasını sağlamaktır.

Yönetimin yargı organları tarafından denetlenmesinde dünyada başlıca iki sistem bulunmaktadır. Bunlardan biri Anglo-Amerikan ülkelerinde uygulanan "yargı birliği" sistemi, diğeri Kara Avrupası ülkelerinde ve ülkemizde uygulanan "yönetsel yargı" sistemidir. Birinci sistemde yönetim ile vatandaşlar aynı hukuk sistemine tabidirler ve uyuşmazlıklar aynı mahkemelerde (adalet mahkemeleri) çözümlenir.

---

[7] İsbir, Eyüp, **Türkiye'de Devlet Memurlarının Denetimi,** Ankara, 1978, s.3
[8] Örnek, s.242
[9] Gözübüyük, Şeref, **Yönetim Hukuku,** S Yayınları, 3. Baskı, Ankara 1989, s.235
[10] Tortop ve diğerleri, s.177

İkinci sistemde ise, idarenin denetimi yönetsel mahkemeler aracılığıyla yürütülmektedir. "Yönetsel yargı" adı verilen bu uzmanlaşmış denetim türünde, bir uyuşmazlık çıktığında bir yandan idarenin etkinliği, bir yandan da bu işleyişin hukuk kuralları dışına çıkmamış, kamu yararından sapmamış olması aranır.[11]

Yönetimin denetlenmesinde yönetsel ve adli yargı yerlerinin dışında, birçok ülkede ve bu arada ülkemizde Sayıştay da yargısal yetkilerle donatılmıştır.

Yönetimin hukuk kuralları içinde tutulması ve halkın yönetim karşısında haksızlığa uğramasının önlenmesi açısından yargısal denetim, en etkin denetim yöntemidir. Bu denetim yolu, yönetimin elinde bulundurduğu ve kendisini güçlü kılan araçları yönetilenlerin aleyhine kullanmaması, halkın yararını gözetmesi, halka karşı sorumsuz hareket etmemesi gibi demokrasiyle doğrudan ilişkili bulunan amaçların sağlanmasında önemli bir işleve sahiptir.

Yargı denetiminin etkili olma derecesinin yüksek olmasına karşın, diğer denetim yollarına göre yavaş işlemesi ve sonucun geç alınması, dolayısıyla kamu hizmetlerini de güçleştirmesi ve geciktirmesi nedenleriyle eleştirilmektedir. Ayrıca bu tür denetimde kişisel yararla kamu yararı arasında bir denge kurulamaması, bir başka deyişle yönetimin yargı yolu ile denetiminin kişilere sağladığı güven ve yarara karşılık, yönetim sürecinin sağlıklı ve etkin işlemesi için gerekli güven ve teminatı sağlayamaması, önemli sakıncalarından bir diğerini oluşturmaktadır.

Yasama Adına Denetim

Günümüzde yasama organlarının iş hacimlerindeki aşırı artış, doğrudan denetim yapma olanaklarını büyük ölçüde sınırlandırmaktadır. Bu nedenle yasama adına denetim yapan kurumların önemi giderek artmaktadır. Yasama adına denetim yapan örgütler genel olarak Anayasa tarafından belirlenirler. Bunların başında, daha çok bireylerin yönetimden yakınmalarıyla ilgilenen Ombudsman kurumu ve kamu kuruluşlarında özellikle mali denetim yapmakla görevli bulunan Sayıştaylar yer almaktadır.

Ombudsman Denetimi

Kamusal denetimde temel ölçüt kamu yararının gözetilmesi olmakta, yargı organlarınca yapılan denetim dışındaki denetim türlerinde idare karşısında yurttaş haklarının korunması ikinci derecede kalmaktadır. Ancak yargısal denetimin de çok biçimsel olması ve üstelik çok ağır işlemesi nedeniyle, bu alanda yeni denetim yollarına gereksinim duyulmuştur. Duyulan bu gereksinme yargı organı kadar bağımsız fakat ondan daha az biçimci, dolayısıyla daha hızlı çalışan, idare hakkında daha çok bilgi sahibi olan, onu kavrayabilen, kolaylıkla içine girebilen, söz konusu olan idari olayla ilgili olarak idare içinde daha somut

[11] Yayla, Yıldızhan, **İdare Hukuku,** İstanbul, 1985, s.35

ve kişisel araştırma yapabilen bir kurumun varlığıdır. Bu kurum idarenin uygulamalarını sadece yasallık çerçevesinde değil, insancıllık ve insan hakları bakımından da denetler ve değerlendirir.[12]

Ombudsman terimi, halkın şikayetlerini izlemek ve yurttaş ile yönetim arasındaki anlaşmazlıklarda bir çeşit hakem rolü oynamakla görevli yüksek düzeyli ve geniş yetkili bir memur ya da kimseyi ifade eder. Ombudsman, aynı zamanda bu şekilde oluşturulan sistemin ve kurumun da adıdır. Genel olarak yasama organı tarafından görevlendirilen ve bağımsız olarak hareket eden kamu denetçisi (ombudsman), yöneticiler tarafından gerçekleştirilen yönetsel eylem ve işlemlere karşı yapılan yakınmaları kabul eder ve yönetimin hukuka uygun hareket etmesini, siyasal denetimi ve kamuoyunu harekete geçirerek sağlar. Ombudsman araştırma, eleştirme, düzeltici eylemler önerme ve bulgularını kamuoyuna duyurma yetkisine sahiptir. Ancak resmi bir yaptırım yetkisi yoktur.[13]

Kamu denetçisinin yetki alanı, ülkeden ülkeye değişmektedir. Örneğin İsveç ve Finlandiya'da kamu denetçisi, yönetimden başka mahkemeleri de denetleme yetkisine sahiptir. İngiltere'de ise yalnız genel yönetimin denetimini yapar, yerel yönetimlerin denetimi yetkisi dışında kalır. Kamu denetçisi bazı ülkelerde, İsveç'te olduğu gibi kendiliğinden ya da şikayet üzerine, bazı ülkelerde de, İngiltere'de olduğu gibi, yalnız parlamento üyelerinin isteği üzerine harekete geçer.

Ombudsman sisteminin başarıyla uygulandığı ülkelerin başında İskandinav ülkeleri gelmektedir. Bunun nedenleri arasında, bu ülkelerde yönetsel yargı sisteminin gelişmemiş olmasını, halkın kültür düzeyinin yüksek bulunmasını, ülkenin coğrafi alan yönünden küçük olmasını ve basının etkili bulunmasını saymak mümkündür.[14]

Ombudsman sistemini diğer denetim yollarına göre üstün kılan yönü, işlemesinin basit ve ekonomik oluşudur. Halk ile yönetim arasında doğrudan bir bağ oluşturan bu kurum, demokrasinin temel ilkesi olan yönetimin halka karşı sorumlu olması ve hesap vermesinin sağlanması açısından önemli bir işlev üstlenmektedir. Demokratik yönetimin giderek vazgeçilmez bir unsuru haline gelen bu sistem, gün geçtikçe daha fazla ülke tarafından benimsenmektedir.

Sayıştay Denetimi

Tarihsel gelişim süreci içinde Sayıştaylar, Parlamentoların denetim işlevlerini gereği gibi yerine getirememeleri ve bu alanda uzman bir kuruluşa ihtiyaç duyulması üzerine, yasama denetimi alanında Parlamentoya yardımcı bir organ olarak oluşturulmuşlardır. Günümüzde hemen her ülkede yasama adına denetim yapan ve Parlamentoların en güvenilir bilgi kaynağı olan Sayıştaylar, ülkelerin

[12] Örnek, s.251
[13] Hansen, H. S., "Ombudsman Kavramı", (Çev. Turgay Ergun), **AİD,** C. 29, Sayı: 3, Aralık 1984, s.19
[14] Gözübüyük, s.235

Anayasal sistemleri içerisinde önemli bir yer tutarlar. Yasamanın yanı sıra yürütme organları için de vazgeçilmez işlevler üstlenen ve bazen yargısal görevleri de yerine getiren bu kuruluşlar, kamusal kaynakların hukuka, toplumsal çıkarlara ve performans ilkelerine uygun olarak kullanımını gözeterek, halk adına hazinenin bekçiliği görevini yürütürler.

Daha önce de belirtildiği gibi demokrasinin özü, yönetimin halk adına olması ve halka karşı sorumlu bulunmasıdır. Günümüz koşullarında yönetimin faaliyetleri hakkında halkın her kesiminin doğrudan bilgi sahibi olması mümkün değildir. Yönetimin hesap verme sorumluluğu, ancak yönetimin eylem ve işlemlerinin ve performansının bağımsız mercilerce değerlendirilmesi ve sonuçları hakkında halkın ve Parlamentonun bilgi sahibi yapılması ile sağlanabilir. Bu işlevi genellikle bağımsız yüksek denetim kurumları olarak Sayıştaylar yürütmektedir. Kimi Sayıştaylar, aynı zamanda Ombudsman işlevini de üstlenerek demokratik rollerini daha etkin bir şekilde yerine getirmektedirler.

Sayıştay denetimi, yasama, yürütme ve yargı şeklindeki klasik erkler sınıflandırmasına sokulamayan, "sui generis" bir devlet faaliyetidir. Genellikle Parlamento adına görev yapan ve Parlamento dahil herhangi bir üst kuruma bağlı olmayan, denetim faaliyetini tamamen bağımsız bir şekilde yürüten Sayıştaylar, raporlarıyla siyasal denetimi ve yasama işlevini güçlendirici rol oynamaktadır. Anayasal ve yasal teminatlarla korunan bu bağımsızlık statüsü, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, sonuçlarının raporlanması, duyurulması ve yürürlüğe konmasının izlenmesi aşamalarında hiçbir baskı altında kalmaması ve Parlamento ve dolayısıyla halk adına üstlendiği görevleri en etkin biçimde yerine getirmesine olanak sağlar.

Günümüzde Sayıştaylar, çağdaş demokrasilerde çok önemli işlevler üstlenmektedirler. Sayıştay'ın varlığı, kamuoyu için bir güvence unsuru olmakta, ödedikleri her kuruş verginin nereye ve nasıl harcandığını bilmek isteyen vatandaşlar adına yönetimden hesap sorma işlevini Sayıştay'lar üstlenmektedir. Bağımsız ve etkin bir Sayıştay, demokratik bir ortamın ürünü olduğu gibi, güçlü bir demokrasinin korunmasında da denetim önemli bir öğe olmaktadır.[15]

Yurttaşların kendilerinden vergi ve sair mali yükümlülük olarak toplanan paraların ne şekilde harcandığını bilme istekleri, daha kaliteli kamu hizmeti beklentileri, kamuda saydamlaşma arayışı, Sayıştayları demokratik rejimin vazgeçilmez kurumları haline getirmiştir. Tüm dünyada sürekli değişim arayışı içinde olan ve genellikle içerisinde yer aldıkları yönetsel sistemde değişimin başını çeken bu kurumlar, uluslararası alandaki örgütlenmeleriyle ve ulusal sınırları aşarak, küreselleşen dünyanın gereklerine uygun olarak çeşitli uluslararası projelerin ortak denetiminde gösterdikleri performansla, aralarındaki sıkı işbirliği ve dayanışmanın da katkısıyla ulusal ve uluslararası arenaların güçlü dinamikleri olmaya aday görünmektedirler.

[15] Dye, Kenneth M., **Accountability, Auditing and Democracy,** (Notes for an Address to The Commonwealth Conference of Auditors General), Lahore, 1996, p.10

Denetimin İşlevsel Sınıflandırması

Denetimin örgütsel yapısı ya da bir başka deyişle denetimi yapan profesyonel denetim kuruluşlarının nitelikleri ve bunların gerek adına denetim yaptıkları, gerekse de denetledikleri kurum ve kuruluşlarla ilişkileri göz önünde bulundurulduğunda, denetimi iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olmak üzere üçlü bir işlevsel ayrıma tabi tutmak mümkündür. Çünkü günümüzde denetim dendiğinde akla gelen, profesyonel denetim örgütleri aracılığıyla gerçekleştirilen bağımsız, tarafsız ve objektif bir değerlendirme anlaşılmaktadır.

İç Denetim

İç denetim, bir kurumun iç yapısı içinde yer alan, ancak belirli bir bağımsızlık düzeyine sahip kişi ya da birimlerce gerçekleştirilen denetimlerdir. Bağımsızlık, iç denetim için kilit bir kavram olup, aksi halde kurumun kendi bünyesinde yer alan ve kurumun en üst yöneticisine bağlı olarak faaliyet gösteren kişilerin gerçekleştirecekleri denetimin gerçek anlamda bir denetim olması beklenemez.

Ülkemizde örgütsel düzeydeki iç denetim, yakın zamana kadar daha çok teftiş kurulları aracılığıyla yürütülmüştür. Yeni yeni kurulan iç denetim birimleri ise, kamu kurumlarındaki iç denetim ihtiyacını yeni bir yaklaşımla ele almak üzere örgütlenmelerini sürdürmektedir. Görece daha bağımsız ve mesleki ve teknik donanıma sahip kılınacak olan bu birimler, içerisinde yer aldıkları örgütlerin yapı ve işleyişleri konusunda daha sağlıklı bir güvence oluşturacaklardır.

İç denetimin amacı, bağlı bulunduğu kuruluşun amacına en verimli bir şekilde, zamanında ve geçerli hukuk düzenine uygun, rasyonel olarak ulaşıp ulaşmadığını, amaca ulaşmada metotların, yapılan eylem ve işlemlerin uygunluğunu, bunların optimum verimlilik, etkinlik ve ekonomi ile hizmet kalitesini sağlayıp sağlamadıklarını araştırmak ve kontrol etmek, sapmalar varsa meydana çıkarmak; genel düzeltme çarelerini tavsiye etmek; eğitim, haberleşme, merkez ve taşra arasında köprü kurma, merkezdeki planlama ve düzenleme çalışmalarına katılma gibi hizmetlerin en uygun tarzda yürümesine yardımcı olmaktır.[16]

İç denetimden farklı bir kavram olan ancak çoğunlukla iç denetimle karıştırılan iç kontrol ise, yolsuzluk ve usulsüzlükleri saptamaya ve önlemeye yönelik sistem ve düzenlemeler olarak tanımlanabilir. Kuşkusuz önceden önlem almak, sonradan sorun gidermeye çalışmaktan daha etkili ve ekonomik bir yöntemdir. Önceden önlem almaya yönelik işlemler, kurulacak mekanizmalar ve iş akım süreçleri gibi sistematik düzenlemeler, iç kontrolün sağlanmasında yaşamsal önem taşırlar.

Özel işletmeler açısından iç kontrolü, işletmenin varlıklarının korunması, muhasebe verilerinin doğruluk ve düzenliliğinin sağlanması, firma faaliyetlerinde etkinliğin artırılması amacına yönelik yöntem ve önlemler

şeklinde tanımlamak mümkündür.[17] Bu anlamda iç kontrol, hem mali hem de idari kontrolleri içerir. İdari kontrol, faaliyetlerin etkinliğini ve yönetim politikalarının uygunluğunu belirleyen organizasyon planı, yöntem ve süreçlere ilişkindir. Mali kontrol ise, varlıkların korunmasına ve muhasebe kayıtlarının güvenilirliğinin sağlanmasına ilişkin yöntem ve prosedürlerle organizasyon planını içerir. Genellikle kayıt tutma ve raporlama görevlerinin, faaliyet ve görevlerden ayrılmasını ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumlulukların belirlenmesini gerektirir.[18]

Dış Denetim

Örgütsel bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimini ifade eder. Genellikle özel sektörde söz konusu olan bu tür denetimlerde, örgütün iç kontrol ve iç denetim sistemleri, mali yapıları ve buna ilişkin dönem sonu tabloları, yönetimin verimliliği ve etkinliği değerlendirilir ve sonuçları raporlanarak tüm ilgili taraflara sunulur.

Gerek kamusal alanda, gerekse özel kesimde dış denetimin en önemli özelliği, bağımsızlıktır. "Bağımsızlık" sözcüğü geniş anlamda yasalarda, muhasebe ve denetim literatüründe denetlenen kuruma karşı tarafsız olma durumu olarak tanımlanır. Bu durum aynı zamanda "objektiflik" olarak da nitelendirilebilir. Dış denetime duyulan gereksinimin temelinde de, iç denetimin bağımsız olmaması ve çeşitli baskılar nedeniyle tarafsızlığını ve güvenirliğini yitirebilmesi yatmaktadır. Özel kesim açısından dayanağı olmayan iyimserlik duygusu, işlemler hakkında ayrıntılı bilgiye sahip olmama, zararlar ve diğer uyarıcı işaretler nedeniyle bankalardan gelen baskılar, yetersiz iç denetim veya işletmenin güçlü bir yönetici tarafından yönetilmesi gibi hususlar, yıllık finansal tablolarla ortaya konulan finansal durum ve sonuçların çarpıtılmasına neden olabilir.19 Denetçi eğer gerçekten bağımsızsa, bu tür baskılardan etkilenmesi söz konusu olamaz. Dünyadaki mesleki etik anlayışları ve denetim ilke ve standartları da, denetçinin tamamen objektif davranmasını sağlayacak bir bağımsızlık düzeyine sahip olmasını gerektirmektedir.

Yine dış denetimin önemli bir özelliği, gizlilik hakkına saygıdır. Dış denetçi, etkin bir denetim yapabilmek için denetlediği kurumun bütün bilgilerine sahip olmak ister. Bu gereksinimin denetlenenler tarafından anlaşılmasında güçlük çekilir. Yöneticiler, kurum veya işletme politikaları, bütçeleri, pazarlama stratejileri, sermaye ve yatırım planları, finansman gereksinimleri, gelecekten beklentileri gibi konulardaki bilgi ve görüşlerini denetçiye aktarmaktan kaçınma yoluna giderler. Ancak denetçiye meşru olarak istediği bilgilerin verilmemesi, denetçinin görevinin engellenmesi anlamına gelir. Kuşkusuz denetçi de, sahip

---

[16] Gündüz, Nihat, **Kalkınma İçin Sistemci Denetim,** TODAİE, Ankara, 1974, s.63
[17] **Committe on Auditing Procedure, Statement On Auditing Standarts,** AICPA, New York, 1973, p.14
[18] İbid, p.15, 16
[19] Brooks, Jeremyn, "Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinin Fonksiyon ve İşleyişi", **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri,** Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, 1985, s.54

olacağı gizli bilgilerin kendisinin elinde güven içinde olduğuna dair denetlenen kuruma yeterli güvenceyi vermek zorundadır.

Bağımsız denetçide bulunması gereken tarafsızlık, bağımsızlık ve gizlilik hakkına saygı dışında, denetçinin yeterli teknik donanıma sahip olması ve kişisel nitelikleri açısından da dürüst ve güvenilir, insan ilişkilerinde yetenekli olması gerekmektedir.

Dış denetim, genellikle özel kesimde söz konusu olup, işletmenin dışında profesyonel kişi veya ekipler tarafından ücret karşılığı yapılır ve işletmenin finansal tablolarının ve faaliyetlerinin ilgili yasal düzenlemelere ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluk açısından incelenip sonuçların bir değerlendirme raporuyla ilgililere iletilmesini içerir. Son yıllardaki gelişmelerle bu raporlar sınırlı şekilde de olsa devlet tarafından da vergi incelemeleri açısından geçerli addedilmektedir.

Dış denetim, bazen Sayıştaylar tarafından yapılan denetimler için de kullanılmakta ise de, Sayıştayların işlevleri ve dış denetim yapan diğer kuruluşlardan önemli farklılıkları göz önünde bulundurulduğunda, bu kavramın Sayıştay denetimini karşılamakta yetersiz kaldığı görülebilir. Bu nedenle yüksek denetim kurumları olan Sayıştayların yaptıkları denetimi "yüksek denetim" olarak adlandırmak ve onu dış denetimden ayırmak daha yerinde olacaktır. Ancak dış denetim kavramını çok geniş tutarak kamuoyu denetimini, yasama ve yargı denetimini, uluslararası denetimi de dış denetim olarak nitelendirmek mümkündür.

Yüksek Denetim

Ülkemiz literatüründe denetimin fonksiyonel ayrımının daha çok iç denetim ve dış denetim şeklinde yapıldığı görülmektedir. Yüksek denetim kurumlarınca yapılan denetim de dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir. Uluslararası literatürde ise bu tür denetim için daha çok "yüksek denetim" (supreme audit) ya da "devlet denetimi" (state audit) terimlerinin kullanıldığı görülmektedir.

Yüksek denetim, kaynağını Anayasadan alan, meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatlara sahip bulunduğu ve çoğu ülkede yargısal yetkilerle de techiz edilmiş bulunan bağımsız kuruluşlarca Parlamento adına yürütülen denetimleri tanımlamaktadır. Bu nitelikleriyle dış denetimden farklılaşmakta ve farklı tanımlanması zorunluluk taşımaktadır.

Yüksek denetimin başlıca ayırıcı özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür:[20]

Yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı içine alınamayan "sui generis" bir devlet faaliyetidir.

[20] Geist, Benjamin, "State Audit: An Introduction", **State Audit - Development in Public Accountability,** (Ed. B. Geist), State Comproller's Office (Israel), 1981, p.3

- Yüksek denetim Parlamento adına yapılan bir faaliyettir. Ancak bu denetim faaliyeti, planlamada, uygulamada ve sonuçlarının Parlamentoya ulaştırılmasında tümüyle bağımsızdır.
- Yüksek denetim görev ve yetkilerini çoğunlukla anayasalardan alan bir faaliyettir.
- Yüksek denetimi yürütmekle görevli meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatları bulunmaktadır.
- Yüksek denetimi yürüten kurumun mali bağımsızlığı vardır.

Birçok ülkede yüksek denetim yargısal güçle de donatılmıştır. Özellikle Kara Avrupasında egemen olan bu sistemde denetim Parlamento adına yapılmakta, ancak denetim bulgularının önemli bir bölümü yargısal süreçte kesin hükme bağlanmaktadır.

Ayrıca yüksek denetim uluslararası standartlara bağlanmış bir faaliyettir. Uluslararası örgütlülüğe (INTOSAI) sahip yüksek denetimin ilkeleri, yöntem ve teknikleri bu örgüt düzeyinde belirlenmektedir.

Yüksek denetimin önemli bir özelliği ise, sürekli gelişme halinde olmasıdır. Özellikle son çeyrek yüzyılda bu denetimin kapsamında, metodolojisinde, uygulanan yöntem ve tekniklerde, amaç ve niteliğinde önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Yüksek denetimdeki çağdaş gelişmeleri de şu şekilde özetlemek mümkündür:[21]

- Günümüzde yüksek denetim, klasik denetimin yanı sıra performans denetimini de kapsamaktadır. Yüksek denetim kurumlarının kaynaklarını bu iki denetim yaklaşımı arasında hangi oranda paylaştıracağı ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, yüksek denetim denilince bu iki denetim yaklaşımının bir arada sürdürülmesi gerektiğinde tartışma bulunmamaktadır.

- Yüksek denetimin alanı hem denetlenen kuruluşlar bakımından ve hem de konu bakımından genişlemekte ve zenginleşmektedir. Kamu iktisadi kuruluşlarının, özelleştirme işlemlerinin, kamu fonlarının, çevre sorunlarının yüksek denetimin doğal alanı içinde görülmesi bunun bir göstergesidir.

- Yüksek denetimin iç denetimle ilişkileri gelişmekte ve hatta zaman zaman işbirliğine dönüşmektedir. Böylelikle kamu kesiminin denetiminde hem gereksiz tekrarlar önlenmekte ve hem de sınırlı denetim kaynakları daha rasyonel kullanılmaktadır.

- Denetleyen ve denetlenen ilişkileri değişmektedir. Denetim önceliklerinin belirlenmesinde, denetimin planlanmasında, yürütülmesinde ve önerilerin formüle edilmesinde denetlenenin katılımı ve paylaşımı giderek artmaktadır.

[21] Geist, Benjamin and Mizrahi, Nissim, "State Audit: Principles and Concepts", **State Audit and Accountability,** State of Israel, State Comptroller's Office, Jerusalem 1991, p.41-42

- Yüksek denetim sonuçlarının, kamu kaynaklarının gerçek sahibi olan yurttaşlara duyurulması günden güne önem kazanmaktadır. Bu bağlamda yüksek denetimin medyadan beklentileri artmakta, medyanın denetim sonuçlarını sadece aktaran değil, yorumlayan ve tartışan bir platform olarak işlev görmesi arzulanmaktadır.

- Yüksek denetimin kaynaklarıyla denetim alanının büyüklüğü arasındaki dengesizliğin rasyonel bir şekilde giderilmesi amacıyla planlama önem kazanmaktadır. Bu amacın etkin bir biçimde yerine getirilmesi için bütün denetçilerin ve hatta denetlenenin planlama sürecine aktif bir şekilde katılmalarına önem verilmektedir.

- Yüksek denetim faaliyet ve işlemlerinin çeşitlenmesine ve karmaşıklaşmasına paralel olarak denetçi profili değişmektedir. Bu bağlamda yüksek denetim kurumlarında ekonomi, maliye, hukuk ve muhasebe disiplinlerinden gelenlerin yanı sıra, diğer disiplinlerden gelenler de istihdam edilmektedir.

- Yüksek denetim elemanlarının yeni denetim alan ve tekniklerine uyum sağlamaları amacıyla hizmet içi eğitim daha bir önem kazanmakta ve süreklilik gerektirmektedir.

- Bugün dünyada tartışma bulunmayan başka bir konu da, kamu kaynaklarını kullananların hesap verme sorumluluğu ile ilgilidir. Artık hesap verme sorumluluğu denilince, kamu kaynaklarının hem hukuka uygun harcanmamasından ve hem de ekonomik, verimli ve etkin kullanılmamasından doğan sorumluluk anlaşılmaktadır.

Uluslararası işbirliği de, yüksek denetim kurumlarına düşen önemli görevlerin en etkin biçimde yerine getirilmesine katkıda bulunmakta, denetim teknolojisinin takibinden öte kamu yönetiminin her alanında bilgi alışverişini sağlarken, ülkeler arasındaki dostluk ve kardeşlik duygusunun paylaşılmasına temel teşkil etmektedir.

Denetimin Gelişim Süreci

Tarihsel Süreçte Denetimin Gelişimi

Denetimin kökenlerini M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar dayandıran arşiv bilgileri,[22] Eski Mısır, Yunan, ve Roma Medeniyetlerinde kamusal hesapların kontrolüne ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar[23] ve benzeri ipuçları

[22] Sharkansky, Ira, "The Development of State Audit", **State Audit and Accountability**, p.5
[23] Khan, M. Akram; Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş (Çev. Faruk Eroğlu), Sayıştay Dergisi, Sayı: 19, (Ekim-Aralık 1995), s.15

denetimin tarihinin oldukça eski dönemlere kadar gittiğini göstermekte[24] ise de, bugünkü anlamda siyasal ve sosyo-ekonomik boyutları olan kamusal denetimin kökeni, demokrasinin doğuşu ile eşzamanlıdır. Çünkü demokratik gelişmenin kökeni, mutlak iktidarların sınırlandırılması ve kamusal eylem ve işlemler üzerinde halk adına denetim ve gözetim olanağı sağlanması için girişilen mücadelelere dayanmaktadır. Bu mücadeleler sonucu tarihte ilk kez İngiltere'de oluşturulan Parlamentonun ilk ve en önemli işlevi, halktan toplanan vergilerin kontrol altına alınmasını ve daha sonraki aşamada da, kamu giderlerinin sınırlandırılmasını sağlamak olmuştur.

"Kral karşısında giderek güçlenen Parlamento, mali denetim alanındaki yetkilerini daha başka alanlarda hak ve özgürlükler elde etmek için bir araç olarak kullanmaya başlamıştır. Başlangıçta çekinerek, yüzyıllar sonra daha artan bir güvenle Avam otoritesini icra etmeye başlayan Parlamento, Krala para oyu verirken anlaşmazlıkların çözümünü ve halka yararlı yasaların çıkarılmasını bir şart olarak ortaya sürmüştür.

Para, çoğu zaman temel konu idi. Avama iktidar kapısını açan bir anahtar oldu. Parlamentonun gelişmesinde başlangıçta Avam, paranın harcanacağı alanlarla ilgili olarak ve toplanacak miktar hakkında şartlar ileri sürmeye başladı. III. Edward döneminde Parlamento, kendisine Kraliyet masraflarını inceleme hakkı veren bir yasayı onaylamıştır. Konu kralın Fransa Savaşı ile ilgiliydi (Yüzyıl savaşlarının ilk yılları). Parlamento, "belirli uygun kişilerin hazinedar veya sorumlu olarak paranın tamamen savaş masraflarına harcanması, başka bir amaçla kullanılmamasını sağlamak üzere" atanmalarını zorunlu kılmıştır. Bu gibi tedbirler bir defa ortaya çıktıktan sonra diğerlerine evveliyat teşkil etmişler ve hiçbir zaman unutulmamışlardır." [25]

Bu şekilde bütçe hakkının hükümdarlardan halkın temsilcilerinden oluşan parlamentolara geçmesi, bütçesel işlemlerin doğru, tam ve amaçlarına uygun yapılıp yapılmadığının denetimini de kaçınılmaz kılmıştır. Başlangıçta bütçenin uygulanmasının denetimi doğrudan parlamento tarafından yapılırken, gün geçtikçe mali işlemlerin nitelik ve nicelik itibariyle artması ve karmaşıklaşması, bu görevin tarafsız bir uzman kuruluş tarafından yürütülmesini gerektirmiştir. Bu gereksinim, günümüzde Sayıştay olarak bildiğimiz ve kökenleri 13. yüzyıla kadar giden yüksek denetim kurumlarının oluşumunu gündeme getirmiştir.

Başlangıçta bütünüyle siyasal iktidarı denetlemek ve sınırlandırmak amacıyla oluşan parlamentonun daha sonraki gelişim sürecinde siyasal iktidarı oluşturması, bütçenin yapılması ve denetlenmesi alanındaki fonksiyonunu azaltmıştır. Diğer yandan kamu gelirleri ve giderleri alanındaki çoğalma ve çeşitlenmeler, bütçe yapma ve onu denetleme işini bir uzmanlık haline

[24] Çin Denetim Topluluğu ise, Çin'de denetimin tarihini M. Ö. 1100 yıllarında başlayan Zhou Hanedanlığına kadar dayandırmaktadır. Bkz., China Audit Society, "History and development of State Audit In China", **State Audit and Accountability,** p.254

[25] Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı, **Kanada'da Kapsamlı Denetim,** (Çev. B. M. Özgüven), Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1987, s.11

getirmiştir. Böyle bir ortamda Sayıştaylar, Parlamentonun doğrudan yapması gereken bir işi üstlenip demokrasinin vazgeçilmez bir unsuru olmuşlardır.[26]

II. Dünya Savaşı Sonrasında Denetimi Geliştiren Faktörler

Denetimin işlevleri, kapsamı ve niteliğindeki en hızlı ve temel değişim, II. Dünya Savaşı sonrası dönemde gerçekleşmiştir. Bu dönemde hata bulmaya yönelik denetim anlayışı büyük ölçüde değişmiş, hesap ve işlemlerin tek tek incelenmesi yerine dönem sonu mali tabloları üzerinden kurum ve kuruluşların değerlendirilmesine öncelik verilmiştir.

Bu dönemde denetçilik mesleğini yürütenler de, diğer önemli meslek grupları gibi organize olmaya başlamış ve mesleğin geliştirilmesi için gerekli kurumsal altyapı hazırlanmıştır. Akademik çevrelerde de denetim mesleğine olan ilgi artmış ve mesleğin bilimsel gelişimine bu çevrelerin önemli katkısı sağlanmıştır.

Denetimin geliştirilmesinde en büyük katkı, denetim faaliyetlerinin belirli mesleki ve bilimsel standartlara dayandırılması amacıyla yapılan çalışmalarla sağlanmıştır. Çeşitli ülkelerin ulusal denetim standartlarını oluşturmaları, bunun yanında Uluslararası Denetim Standartlarının hemen her ülkece kabul edilmesi, bunlara paralel olarak çağdaş denetim tür ve tekniklerinin tüm dünyada yaygınlaşması, denetimin bir yerde uluslararasılaşmasıyla, ulusal denetim kurumları arasında her düzeyde görülen işbirliği çabalarının doğurduğu sonuçlar ve daha birçok gelişme, II. Dünya Savaşı sonrasında denetimin gösterdiği hızlı gelişme trendinin kanıtlarıdır.

Özel denetim alanında da belirgin gelişmelerin görüldüğü bu dönemin başlıca yeniliği, şüphesiz performans denetimine geçiş olmuştur. 1940'lı yıllarda firmaların sanayi standartlarına göre verimliliklerini ölçmek üzere faaliyet denetiminin önem kazanmasıyla performans denetimi ortaya çıkmıştır.[27] Böylece denetimin odak noktası, kullanılan kaynaklardan yönetimin faaliyetleri, işlevleri, maliyetleri ve başarılarına doğru değişmiştir. Harcama kalemlerinin önemini vurgulama yerine, özgül bir faaliyet ya da işlevden beklenen sonuçların tanımlanması üzerinde durulmaya başlanmıştır.[28]

1960'lardan sonra klasik bütçeden Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemine geçilmesi de kamusal denetimin çehresini değiştirmiştir. Kamusal faaliyetlerdeki çeşitlenmenin ve harcama kapasitesinin olağanüstü artışı ve bu durum karşısında toplumsal beklentilerin de farklılaşması, denetimde yeni arayışları kaçınılmaz kılmıştır. 1970'lerden sonra yasama organlarının kamu harcamalarının verimliliği, ekonomikliği ve etkinliği konularında bilgi sahibi

[26] İnan, Atilla, **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı,** Ankara, 1992, s.4
[27] Kubalı, Derya, "Performans Denetimi", **AİD,** c.32, s.1 (Mart 1999), s.34
[28] GAO, **Performance Budgetting,** Report to Congressional Committees, Accounting and Information Management Division, Washington D.C., March 1997, p. 5

olma istekleri de, uygunluk denetimlerinden performans denetimine yönelinmesini beraberinde getirmiştir.

Kamu Yönetimindeki Gelişmeler

Kamu yönetimi teorisinde ve uygulamasında son 50 yılda yaşanan gelişmeler, kamusal denetim alanını da doğrudan etkilemiştir. Bu süreç içerisinde geleneksel kamu yönetiminden kalkınma yönetimi, yeni kamu yönetimi, kalkınmacı kamu yönetimi anlayışlarına ve uygulamalarına geçiş, denetimin işlevinin ve niteliğinin de sürekli gelişmesini zorunlu kılmıştır.

Kamu yönetiminin işlevlerinde ve faaliyetlerinin kapsamındaki artış, yönetimin daha sistemli ve bilimsel kurallara uygun hareket etmesinde önemli bir faktör olmuştur. 19. yüzyıldan itibaren bağımsız bir disiplin halini alan yönetim kuramlarında, denetim olgusu yönetimin temel fonksiyonları arasında öncelikli bir yer edinmiştir.

Demokratik kurumların gelişmesi, iletişim teknolojisindeki hızlı gelişmelerin katkısı ile kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun yerleşmesine ortam yaratmıştır. Bu da özellikle yasama organları ve dolayısıyla halk adına denetim yapan yüksek denetim kurumları açısından yeniden yapılanma çabalarını zorunlu kılmıştır. Kamu sektöründe mal ve hizmet üretiminde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk için oluşan kamuoyu baskısı, denetim örgütlerinin de harekete geçmesini sağlamıştır. Bir başka deyişle kamusal alandaki performans yönetimi anlayışı, denetim alanında da performans denetimi yaklaşımını beraberinde getirmiştir.

Anayasalarda da, kamu otoritesinin ve parasının etkin ve verimli kullanılması ilkesi daha çok yer edinmeye başlamıştır. Bu arada çağdaş yönetim okullarının düşüncelerinde de, -hesap veren yönetim (accountable management), toplam kalite yönetimi (total quality management), kamu seçimi (public choice) ve program değerlendirmesi ve fayda-maliyet analizlerine dayalı araç ya da amaç odaklı teoriler- belirgin şekilde verimlilik ve etkinlik kavramlarına önem atfedilmiştir.[29]

Kamu yönetimi alanındaki en çarpıcı gelişme, şüphesiz demokratikleşme sürecine paralel olarak sorumluluk anlayışında meydana gelen sürekli gelişmedir. Yürütmenin yasamanın koyduğu kurallar çerçevesinde hareket etmesini öngören siyasal sorumluluk, yürütme üzerinde yasama organı adına yapılan denetimlerin önemini artırmaktadır. Yönetsel sorumluluk ise, kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanımı bağlamında kamu kurumlarının sorumluluklarını ifade etmektedir. Yönetsel sorumluluk anlayışının gelişmesi, yüksek denetimle birlikte iç denetim mekanizmalarının da gelişmesinde itici rol oynamıştır.

[29] Barzelay, Michael, "Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions", **Performance Auditing and the Modernization of Government,** OECD-PUMA Publication, Paris 1996, p.31

Kamu kesiminde hesap verme sorumluluğu ise, kamu kaynaklarını yöneten kişi veya kurumların, bu kaynaklara ilişkin mali, yönetsel ve program sorumlulukları nedeniyle hesap verme yükümlülüklerini ve bunun bir gereği olarak rapor verme zorunluluklarını niteler. Denetim ise, bu sorumluluğun araştırılması ve sonuçlarının raporlanması niteliğine bürünmüştür.

Bütçe ve Mali Yapılardaki Gelişmeler

Bütçe sistemi, uzun bir tarihsel süreç içerisinde olgunlaşmış ve kamusal denetimin temel altyapısını oluşturmuştur. Parlamentonun Krala karşı bütçe hakkını elde etmesi, demokratik gelişmenin de çekirdeğini oluşturmuş, demokrasinin gelişmesiyle bütçe hakkı daha büyük önem kazanmıştır. Önce İngiltere ve Fransa'da gelişen bütçe olgusu, zaman içinde tüm egemen devletler için vazgeçilmez bir unsur olmuştur.

Bütçenin yapısal ve teknik özellikleri, bütçe denetiminin de özelliklerini belirlemektedir.[30] Geleneksel bütçe sistemi madde sınıflandırması esasına göre hazırlanmakta; dolayısıyla bir kamu hizmetinde kullanılan girdilerin yasal düzenlemelere uygunluğu ile yetinmekte, amaçlarla maliyetler arasında bir ilişki kurmamaktadır.[31] Çağdaş bütçe sistemleri ise, bütçenin yapısını daha rasyonel ilişkiler üzerinde kurarak, çağdaş denetim için de gerekli ufku sağlamışlardır.

Performans bütçe sisteminin temelinde, kamusal faaliyetlerde verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanması amacı yatar. Bir başka deyişle belirli bir kamu hizmetinde çıktılarla girdiler arasında teknik ilişkiler kurularak, ölçek ekonomisinden yararlanmaya çalışılır.

Belirli bir hizmetin etkin şekilde sunulması, maliyetin en aza indirilmesine ya da aynı maliyetle en fazla çıktının sağlanmasına bağlıdır. Bunu ölçmek için verimlilik/etkinlik analizlerinden yararlanılır. Yanı sıra tutumluluk da belirleyici bir kıstas olmaktadır. Bu şekliyle kamusal alanda gerçekleştirilen faaliyetlerin ölçüm ve denetiminin de aynı kıstaslar kullanılarak yapılması gerekmektedir. Çünkü bir yöneticinin, programın, politika ya da projenin başarısı (performansı), geleneksel denetim yöntemleriyle değil, performans denetimi ile değerlendirilebilir.

Performans denetiminin gelişimi, program bütçe sisteminin gelişimi doğrultusunda gerçekleşmiştir. Özellikle 2. Dünya Savaşı sonrası yaygınlaşan program bütçe sistemi, etkinlik ve verimlilik denetimi için de yararlı olan bazı yöntem ve teknikler geliştirmiştir. Hizmet planlaması, hizmet programlaması, hizmet bütçelemesi ve sistem analizleri bu yöntemlerden bazılarıdır. Ayrıca sistem analizi tekniklerinden maliyet-fayda, maliyet-etkinlik, iş yükü ve işlem

[30] Coşkun, Gülay, **Devlet Bütçesi,** 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1997, s.253; Altuğ, Figen, **Mali Denetim,** Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa 1995, s.26; Batırel, Ö. Faruk, **Kamu Bütçesi,** İstanbul 1982, s.39-46
[31] Altuğ, s.26

analizleri de performans denetimine temel oluşturacak verilerin elde edilmesinde kullanılmaktadır.[32]

Çeşitli kamu hizmetlerinin öncelik sırasına göre değerlendirilmesi esasına dayanan program bütçe sistemi ise, performans bütçedeki etkinliği ölçmenin yanı sıra hizmet planlaması da yapmakta, yani amaçlanan programları gerçekleştirecek alternatif faaliyetler arasında kamu kesiminde kaynakları en etkin şekilde kullanacak olanı seçmektedir. Kısaca performans bütçe her bir kamu hizmetinin etkinliğini hedeflerken, program bütçede hizmeti gerçekleştirecek en uygun faaliyet (proje) planlanmakta ve bu hedefe hangi ölçüde ulaşıldığı araştırılmaktadır.[33] Böylece program bütçe sistemi, gerek bütçenin hazırlanmasında ve gerekse denetlenmesinde performans analizinin yanı sıra, başka kantitatif ve kalitatif analiz tekniklerini de kullanmaktadır.[34]

Klasik bütçe sisteminde denetim ancak yasallık ve düzenlilik boyutlarını içerirken, program bütçe sisteminde amaçlar, uygulamalar ve maliyetler arasındaki ilişkilerin analiz edilmesi, bir başka deyişle etkinlik denetimlerinin yapılması kaçınılmaz olmaktadır. Uygulamanın denetimi yanında, program bütçe sistemiyle yönetimde hizmeti yapan kişilerin, yani yöneticilerin sorumluluğu ve onların hizmetin gerçekleştirilmesindeki etkinlikleri de denetlenir.[35]

Program bütçe sistemini zaman içinde geliştirmeye çalışan yeni tekniklerden biri olan "sıfır esaslı bütçe sistemi" (SEB), kamu faaliyetlerinde ekonomik rasyonalite aramakta; toplam bütçe harcamalarının gerekli hallerde artırılmasını veya gerekiyorsa azaltılmasını savunmaktadır. Bu sistemde tüm programlar aynı zamanda ve temelde gözden geçirilir, faaliyetler arasında kıyaslamalar yapılır ve fonlar en uygun görülen programa tahsis edilir; hiçbir harcama kalemi bütçede otomatik olarak yer almaz, diğer harcama kalemleriyle nispi önceliği kıyaslanır. Sistemin temel amacı, "alternatif bütçeler" hazırlayıp, harcamalarında savurgan bir kamu örgütü yerine, verimli bir yapıya ulaşmaktır.[36]

Her bir kuruluş ve hizmet hakkında yeterli bilgi sahibi olunca, kaynakları öncelikli alanlara dağıtmak, bütçe fonlarında gerekli kısıtlamalara gitmek, planlama, bütçeleme ve denetim süreçleri arasında kuvvetli bağ kurmak kolaylaşır.[37]

Kamu gelirlerine ilişkin çok sayıda çalışmalar yapılmış ve metotlar geliştirilmiş olmasına karşın, kamu harcamalarına bu ilginin gösterildiği söylenemez. Program bütçe sisteminin teorisindeki darboğazlara gelinmesi, kamu hizmet ve

[32] İnan, Atilla, "Etkenlik Denetiminin Sayıştay'da Gerçekleştirilme Koşulları", **AİD**, C. 17, Sayı 4, Aralık 1984, s.95
[33] Batırel, s.81
[34] Bkz. Falay, Nihat, **Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemleri,** İ.Ü.İ.F. Maliye Araştırma Merkezi Yayını, No:71, İstanbul 1987, s.103-115
[35] Coşkun, s.255
[36] Altuğ, s.36
[37] Falay, s.180

harcamalarına ilişkin analiz tekniklerinin (sistem analizi, yöneylem araştırması, fayda maliyet analizi vb.) gelişmesi sonucu bu ilgisizlik ortadan kalkmıştır.[38]

Özetlemek gerekirse performans bütçe, yapılmış bir kamu faaliyetinin etkinliğini araştırmakta; program bütçe bir adım ileri giderek gelecekte yapılacak faaliyetlerin alternatifleri içinde en etkinini belirlemeyi hedef almakta; sıfır esaslı bütçe sistemi ise faaliyetler arasında karşılaştırma yapılmasını ve kaynak tahsisine öncelikli faaliyetlerden başlanmasını önermektedir.[39]

Görüldüğü gibi artık bütçeler sadece gelir-gider denge tabloları olmaktan çıkmış, kalkınma planlarının gerçekleştirilmesinin temel aracı olma özelliğini kazanmıştır.[40] Geleneksel bütçe sistemlerinden çağdaş bütçelere geçilmekle kamu kesiminin denetim kapsamı da gelişmiş, harcamaların yasallık ve maddi doğruluklarının yanı sıra, kamu kesiminin verimli ve etkin çalışma derecesi de denetim kapsamına girmiştir. Çağdaş bütçe sistemleri, kamusal kaynakların daha etkin kullanımını amaçladığından, çağdaş mali denetim de bu amaca paralel olarak yeniden yapılandırılmak zorundadır. Böylece çağdaş denetim yöntem ve tekniklerinin geliştirilmesi ve uygulanması için gerekli olan ortam kendiliğinden oluşmuştur.

Demokratik ve Saydam Yönetim Anlayışının Etkisi

Demokrasinin gelişim sürecinde çağdaş sosyal devlet uygulamalarının kaçınılmaz olması, devletin sosyo-ekonomik kalkınmada aktif rol alması, yönetilenlerin yönetimden beklenti ve taleplerinin her geçen gün artması, kamusal harcamaların kapsam ve bileşiminde olduğu kadar denetimin niteliğinde de değişimi zorunlu kılmıştır. Kamusal faaliyetlerdeki bu genişleme karşısında kamusal kaynakların kıt olması, bu kaynakların ussal kullanımını gündeme getirmiştir. Söz konusu kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılması zorunluluğu, geleneksel düzenlilik denetimlerini yetersiz kılmış ve kamusal denetimin kabuk değiştirerek yeni denetim teknik ve yöntemlerini uygulamaya sokmasını zorunlu kılmıştır.

Öte yandan demokratik kurum ve kuralların yerleşmesiyle halkın bilinç düzeyinin artması, kamu kaynaklarını kullananlardan hesap verme sorumluluğuna sahip olmaları yönündeki beklenti ve talepleri güçlendirmiştir. Kitle iletişim ağının yaygınlaşması ve bilişim teknolojisindeki hızlı gelişmeler de, halkın kamusal kaynakların kullanımı konusundaki duyarlılığını artırmıştır. Bu da denetimin hem kapsamının, hem de niteliğinin geliştirilmesini kaçınılmaz kılmıştır.

Tüm bu gelişmeler karşısında, sadece maddi doğrulama ve yasalara uygunluğun esas alındığı geleneksel düzenlilik denetimleri, yeni gereksinimleri ve

---

[38] Falay, s.27-33
[39] Altuğ, s.37
[40] Şamlıoğlu, Servet, "Sayıştay'ın Kuruluşunun 125. Kuruluş Yıldönümü ve Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu Açış Konuşması", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, Sayıştay, Ankara 1988, s.11-15

beklentileri karşılamakta yetersiz kalmış, çağdaş denetim yöntem ve tekniklerinin geliştirilmesi zorunluluk olmuştur. Çağdaş denetimde harcamaların gerçek ihtiyaçları karşılayıp karşılamadığı, programlanmış hizmetlerin zamanında bitip bitmediği, belirlenmiş amaçlara ulaşmada örgütlenme biçim ve işleyişinin nasıl daha etkili kılınabileceği, üretilen hizmet miktar ve kalitesini artırmak için nelerin yapılması gerektiği, savurganlık olup olmadığı kontrol edilmekte; yanı sıra hukuka uygunluk denetimi de yapılmaktadır.[41]

Küreselleşme Sürecinde Denetimin Uluslararasılaşması

II. Dünya Savaşı sonrasında oluşan uluslararası siyasal sistemin ve uluslararası ekonominin birtakım yeni özelliklerinin, dünyada küreselleşme olarak bilinen süreci hızlandırmasıyla devletlerin egemenlik yetkilerinin sınırlarının daralması, uluslararası denetimin etkisini ve kapsamını genişletmiştir. Ulusal yönetimlerin eylem ve işlemleri, ulusal sınırlar dışında yer alan ve sayıları gün geçtikçe artan aktörlerin (başta uluslararası örgütler olmak üzere devletler, kişiler, gruplar vb.) etkin denetimine açılmak zorunda kaldığı gibi, ulusal denetim kurumları da kendi aralarında oluşturdukları uluslararası ve bölgesel örgütler aracılığıyla uyguladıkları denetime uluslararası bir nitelik kazandırmaya çabalamışlardır.

Bu süreçte denetim, teorisi, teknikleri, standartları, yöntem ve yaklaşımları ile evrensel bir disiplin haline gelmiş, denetim uygulamaları da kimi alanlar açısından ulusal sınırları zorlamaya başlamıştır. Özellikle uluslararası çevre sorunlarının denetimi büyük ölçüde ulusal boyutları aşmış ve çeşitli uluslararası örgütlerin yanı sıra, ulusal yüksek denetim kurumları da kendi aralarında işbirliği ve koordinasyon olanaklarını geliştirerek uluslararası nitelikte denetimler gerçekleştirmişlerdir. Keza ekonomi ve ticaretin çok büyük ölçüde uluslararasılaşmasıyla dış kredilerin denetimi, yabancı yatırımların denetimi ve uluslararası yolsuzlukların denetimi önemli sorun alanları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Uluslararası örgütlenmenin yaygınlaşması ile bir yandan ulusal devletlerin tahsis ettikleri ödenekleri kullanan bu örgütlerin mali yapılarının ve yönetsel vb. işleyişlerinin denetimi önem kazanmaya başlamıştır. Öte yandan bu örgütlerle sistemli ilişkilerinin bir sonucu olarak üye ülkelerin üstlendikleri yükümlülükleri ne ölçüde yerine getirdiklerinin incelenmesi de, uluslararası denetim alanının yaygınlaşmasına yol açmıştır.

[41] Altuğ, s.24

Denetimin Örgütsel Yapısı

İç Denetimin Örgütsel Yapısı

Kamusal alanda iç denetim, her kurumun kendi örgüt yapısı içerisinde yer verdiği denetim birimleri tarafından yürütülür. İç denetçilerden ya da müfettişlerden oluşan bu birimler genellikle kurullar şeklinde yapılandırılmış olup, mensupları kurumun en üst yöneticisine bağlı olarak denetim işlevini yürütürler. Bakanlıklar ve bakanlıkların ilgili kuruluşlarının bünyelerinde, denetim birimi olarak, kuruluş yasalarıyla oluşturulmuş, görev ve yetkileri ile çalışma esasları tüzüklerle düzenlenmiş "Teftiş Kurulları"na yer verilmiştir. Ülkemizde bu kurulların yanında, son bir yıllık süreç içerisinde iç denetim birimleri de oluşturulmaya başlanmıştır.

Teftiş kurulları, genellikle içinde yer aldıkları bakanlık veya kuruluşun en yetkili amiri olarak bakan ya da genel müdür tarafından atanan, doğrudan en üst hiyerarşik amire bağlı ve ona karşı sorumlu bir görevlinin başkanlığında, yine belirli usullere göre en üst amir ya da kurul başkanı tarafından atanan başmüfettiş, müfettiş ve müfettiş yardımcılarından oluşan denetim örgütleri olarak tanımlanabilir.

Teftiş kurullarının ortak görevleri;[42]

- Bakanlık teşkilatının, bağlı ve ilgili kuruluşlarının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak denetim, inceleme ve soruşturma işlemlerini yürütmek;

- Bakanlığın, bağlı ve ilgili kuruluşun amaçlarını daha iyi gerçekleştirmek, mevzuata, plan ve programa uygun olarak çalışmalarını sağlamak amacıyla, gerekli önerileri hazırlayıp bakana, genel müdüre ve kuruluş başkanına sunmak;

- Kanun, tüzük ve yönetmelik tasarılarını inceleyip görüş bildirmek, bakanlıkta veya kuruluşta hazırlanacak tasarıların çalışmalarına katılmak;

- Kanun tüzük ve yönetmeliklerde gösterilen veya bakan, genel müdür ya da kurum başkanı tarafından verilen diğer görevleri yapmaktır.

Ayrıca bu denetim birimlerinin bünyesinde yer aldıkları kurumların özelliklerine, kuruluş amaçlarına, görevlerine ve yapılarına göre değişen bazı kendine özgü görevleri de bulunmaktadır.

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile, kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim için ayrı bir örgütsel yapı oluşturulmaya başlanmıştır. Bu yapı kurumların büyüklüğüne ve niteliklerine göre farklılık göstermekte ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önderliği ve koordinasyonu ile yetkin bir konuma getirilmeye çalışılmaktadır.

[42] Atay, s.142-143

Aslında iç denetim örgütlerinin en önemli amaçlarından birisi de, iç kontrol sistemlerini gözden geçirmek suretiyle yönetime ve dış denetime hizmet etmektir.[43] Bu bağlamda hem teftiş kurullarının, hem de iç denetim birimlerinin yürüttükleri çalışmalarla Sayıştay denetimini desteklemeleri ve Sayıştayın da denetimlerini giderek artan oranda bu çalışmalara dayandırması gerekmektedir. Bu şekilde sınırlı olan denetim kaynaklarından maksimum düzeyde verim elde edilmesi sağlanmış olacaktır. Almanya ve İspanya gibi kimi ülkelerde iç denetim ile yüksek denetim kurumları arasında çok yakın ilişkiler, organik ve fonksiyonel bağlantılar söz konusudur. Bu düzeyde olmasa dahi, gelişmiş ülkelerde yüksek denetimin büyük ölçüde iç denetim sonuçlarından yararlandığı ve iç denetim sonuçlarının güvenilir bulunmadığı alanlarda yeni baştan denetim çalışması yürütüldüğü bilinmektedir. Ülkemizde yeniden yapılanma aşamasında olan denetim sisteminin mevcut zaaflarından arındırılması, özellikle de tekrarlardan kaçınılmasını ve denetim kaynaklarının verimli ve etkin kullanılmasını sağlamak amacıyla değişik denetim birimleri arasındaki koordinasyon ve işbirliğinin en üst düzeye çıkarılması büyük önem taşımaktadır.

Özel kesim açısından da iç denetim giderek artan bir önem kazanmaktadır. Sanayi devriminden sonra olağanüstü bir büyüme sürecine giren özel şirketler, hem işlem hacimlerindeki aşırı artış ve hem de faaliyetlerinin coğrafi dağılımı açısından devasa boyutlar kazanmıştır. Bu nedenle de kimilerinin bütçesi, ulusal devletlerin bile bir çoğunun bütçesinden daha fazla olan işletmelerin tek merkezden ve her faaliyeti kontrol altında tutularak yönetilmesi olanaksız duruma gelmiştir. Dolayısıyla giderek karmaşıklaşan ve tüm dünya yüzeyine yayılan bu faaliyetlerin sürekli denetim ve gözetim altında bulundurulması bir zorunluluk halini almıştır. Bu da işletme yönetimlerinden bağımsız ve sadece işletme sahipleri ya da ortaklarına karşı sorumlu olan bir iç denetim örgütlenmesini kaçınılmaz kılmıştır.

Günümüzde denetimden beklentilerin değişmesi ve çağdaş denetim yaklaşımlarının her tür örgüt için sağlayabileceği önemli katkı, sadece çok büyük işletmelerde değil, orta ölçekli işletmelerde de iç denetim yapılandırmasına gidilmesine yol açmıştır.

Dış Denetim Kurumları

Kamusal Dış Denetimin Örgütsel Yapısı ve İşleyişi

Kamu kesiminde yer alan dış denetim kurumları, çeşitli düzeylerde ve farklı amaç ve işlevlere uygun olarak yapılandırılmışladır. Bu kurumların görev alanları, bünyelerinde yer aldıkları kurum ve kuruluşların dışındaki kamu kurum

[43] Özer, Hüseyin, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Sayıştay Yayınları, Ankara 1997, s.203

ve kuruluşlarının yanı sıra, birtakım özel statülü kuruluşlar ile özel işletmeler veya sosyal, siyasal vb. amaçlı örgütler de olabilir.

Kamu denetçilerinin uyguladıkları dış denetim, yönetsel denetime yakınlık gösteren vesayet denetimi ile, tamamen kamusal alanın dışında bulunan özel işletmelerin denetimine kadar geniş bir yelpaze oluşturur. Kamusal denetim alanında en yaygın dış denetim uygulaması, vesayet denetimleridir. Devlet Denetim Kurulu, Yüksek Denetim Kurulu gibi yürütme erki içerisinde yer almakla birlikte, denetledikleri kurum ve kuruluşların dışında yer alan özel denetim kurumlarının faaliyetleri de dış denetim niteliğindedir. Ayrıca birçok Bakanlığın bünyesinde yer alan Bakanlık Teftiş Kurullarının da, kimi özellikleri nedeniyle, Bakanlıklarına doğrudan bağlı olmayan kimi kamu kuruluşlarında ve özel kesim kuruluşları üzerinde denetim yetkisine sahip bulundukları bilinmektedir.

Dış denetçiler, denetledikleri kuruluşlarda hukuka, ulusal ekonomi politikalarına ve kamu çıkarına uygun hareket edilip edilmediğini araştırır ve izlerler. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı ise, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması olarak belirlenmiştir.

Vesayet Denetimi

Devlet tüzel kişiliği adına, yürütme organı içinde yer alan organlar, özellikle bakanlar ve mülkî amirler tarafından yapılan bu denetim genellikle şu kurumlar üzerinde olmaktadır:[44] Yönetsel Kamu Kurumları, Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Yerel Yönetimler, Meslek Kuruluşları.

Vesayet denetimi, genellikle merkezi yönetimin yerel ve bölgesel yönetimler üzerinde uyguladığı denetim türüdür. Daha çok yönetimin bir bütün olarak uyumlu ve yasalara uygun bir şekilde işlemesi ve değişik düzeylerdeki yönetsel birimler arasında uyum sağlanması amacına yöneliktir. Dolayısıyla kamusal hizmetlerde birlik sağlanması, ulusal yasaların uygulanmasında gerekli duyarlığın oluşturulması, devlet tüzel kişiliğinin dışında yer alan kamu tüzel kişilerinin devlet tüzel kişiliği ile ilişkisinin sağlanması ve yönetim sürecinin farklı düzeylerdeki işleyişleri arasında belirli bir ahengin oluşturulması, vesayet denetiminin temel gerekçelerini oluşturmaktadır. Buna karşılık yerel ve bölgesel yönetimler üzerindeki merkezi denetimin yerel demokrasinin işleyişi açısından birçok sakıncalar içerdiği de öne sürülmekte ve bu tür bir denetimin gerekliliği kabul edilmekle birlikte, sınırları ve kapsamı tartışmalara konu olmaktadır.

[44] Atay, s.170

Vesayet denetimi, federal ülkelerde ve yerel yönetimlerin güçlü olduğu ülkelerde daha çok önem taşır. Federe devletler, eyaletler ya da bölge yönetimleri, kendi hukuk düzenlerinin yanı sıra, ulusal hukuk sistemine tabidirler. Devletin genel yapısı ve temel amaç ve işlevleri, ulusal parlamentolar tarafından belirlenir. Dolayısıyla merkezi (genel) yönetim ile eyalet yönetimleri arasında hiyerarşik bir bağ söz konusudur. Bu da, bu iki yönetim düzeyi arasında amaç ve ilke düzeyinde ve yasalar boyutunda bir denetim ilişkisini kaçınılmaz kılar.

Ancak vesayet denetimi, hiyerarşi denetiminden farklıdır. "Hiyerarşik denetimde üst makam alt makamı değiştirmek, kaldırmak, düzeltmek, kanunun uygulamasında kendi görüşünü hakim kılmak konusunda kesin bir yetkiye sahiptir. İdari vesayet ise bir tasvip, talik veya iptal yetkisinden ibarettir. İdari vesayet makamları, nadir haller dışında yerel meclisler yerine geçerek karar alamazlar. İdari vesayetin sınırı yasayla belirlenmiştir. Yerel yönetim makamları merkezin esas, amaç veya şekil yönlerinden yasaya aykırı denetimlerine karşı idari yargı organlarına başvurarak merkezi yönetimin kararını iptal ettirebilirler".45

Vesayet denetiminin en yaygın uygulama alanı, yerel yönetimlerdir. Yerel yönetimler üzerindeki vesayet denetiminin konusunu ise, yerel yönetim kuruluşlarının organları, görevlileri ya da eylem ve işlemleri oluşturur.

Genel olarak yönetsel vesayet, genel yönetim ya da genel yönetim içinde yer alan kuruluşlarca yapılır. Bu yetki bazen İçişleri Bakanlığı gibi bir kuruluşa, bazen de İçişleri Bakanı gibi belirli bir kamu görevlisine verilir. Bu konuda belirli bir görevli belirlenmişse, başka kişi ya da kuruluşa yetki devrinde bulunamaz.

Yönetsel vesayet, bir kuruluşa yasa ile tanınan özerkliğin ayrık bir durumudur. Bütün ülkelerde merkezi ya da bölgesel yönetim kademesiyle yerel kademe arasında şu ya da bu biçimde bir gözetim, denetim, düzenleme ilişkisi vardır. Ancak birçok ülkede üst yönetim kademelerinin yerel yönetime müdahalesini azaltma yönünde ciddi adımlar atılmıştır. Güçlü merkeziyetçi geleneklere sahip Fransa, İtalya ve İspanya gibi ülkelerde bile, bu yönde önemli gelişmeler görülmektedir.[46]

Kamu Kurumlarının Dış Denetimi

Bölgesel ve yerel yönetimler dışında, devlet tüzel kişiliği içinde yer alan kamu kurum ve kuruluşlarında da dış denetim söz konusu olmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın birçok kamu kurum ve kuruluşlarının mali yapıları üzerinde denetim yapma görev ve yetkisi bulunduğu bilinmektedir. Bu görevi Maliye Teftiş Kurulu yerine getirmektedir. Daha çok kamu gelirlerine ilişkin olarak yürütülen bu denetimlerden başka, Maliye Bakanlığının kamuya ait taşınmaz

[45] Erdem, Behiç, "Sayıştay'ın Belediyeler Üzerindeki Denetimi", **Sayıştay Dergisi,** Sayı:2 (Ekim-Aralık 1990), s.19

[46] TOKİ ve IULA-EMME, **Yerel Yönetim Yapıları,** Yerel Yönetimin Geliştirilmesi Programı Raporlar Dizisi: 4, İstanbul 1993, s.31

malların kullanımına ilişkin olarak diğer Bakanlık ve kuruluşlar nezdinde dış denetim yapması da söz konusudur.

Dış denetim uygulamalarında ülkemizde en yetkin kurum, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'dur. Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun da dış denetim niteliğinde işlevleri vardır. Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulunun faaliyetleri de tamamen dış denetim niteliğindedir. (Bu kuruluşlar ve işlevleri yeri geldiğinde ele alınacaktır.)

Dış denetimin en etkili uygulamalarından birisi, Ombudsman, Mediatör, Prokuratura gibi adlarla kurulmuş olan örgütler aracılığıyla gerçekleştirilen denetimlerdir. Kamu kurumlarının özellikle vatandaşlarla olan ilişkilerinde hukuk sınırları çerçevesinde hareket etmelerini sağlamaya yönelik bu tür denetimler, dış denetim içinde önemli yer tutar. Yine Maliye Bakanlığı ve Başbakanlık Teftiş Kurullarının diğer ülkelerde de çok sayıda kamu kurum ve kuruluşu üzerinde denetim yetkilerine sahip olduğu bilinmektedir.

Daha önce de belirtildiği gibi yüksek denetim kurumu olarak Sayıştayın yürüttüğü denetimler de dış denetim niteliğinde olup, diğer dış denetim uygulamalarından farklılıkları nedeniyle bu denetimler için "yüksek denetim" kavramı yaygın olarak kullanılmaktadır.

Özel Kesim Üzerinde Kamusal Denetim

Özel kesim kuruluşları, çok çeşitli gerekçelerle kamu erkinin denetimine tabidir. Bu denetimler, kamusal çıkarın korunması kadar bireysel çıkarlara da hizmet eder. Ekonomik ve mali nitelikteki denetimler en çok hissedilen denetimlerdir. Kamusal gelirlerin gereği gibi toplanabilmesi için, ekonomik ve mali nitelikteki kuruluşların faaliyetlerinin ve dönem sonu göstergelerinin incelenmesi gerekmektedir. Yine ekonomik hayatın düzenli işlemesi, kamusal düzenin korunması, bireysel hakların korunması ve geliştirilmesi gibi nedenlerle kamunun özel alan üzerinde denetim yapma yetkisi vardır.

Devlet gelirlerinin en önemli kalemlerinden birisi de işletmelerin kârlarından aldığı paydır. Bu nedenle maliyet ve kâr tespiti ile ilgili konulan çeşitli kurallara uyulup uyulmadığı, karların doğru tespit edilip edilmediği, devlet denetiminin konusunu oluşturur. Bağımsız işletme denetimi ile devlet denetiminin amaçları geniş ölçüde paralellik gösterir ve bağımsız işletme denetimi devlet denetiminin yardımcısı, onun eksik kaldığı yerde tamamlayıcısıdır.

Ülkemizde kamu adına bağımsız dış denetim büyük ölçüde Sermaye Piyasası Kurulunca (SPK) yapılmaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu SPK'nın amacını, "...Tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek..." olarak belirlemiştir. Kurul, bu denetimleri kendi denetçilerine yaptıracak; ancak Kurulun lüzum görmesi ve bunun Maliye Bakanlığınca uygun görülmesi koşuluyla bu denetim, Maliye

Bakanı tarafından görevlendirilecek maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve bankalar yeminli murakıpları tarafından da yapılabilecektir.

Sermaye Piyasası Kanununa tabi işletmelerin işlem ve hesaplarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve Sermaye Piyasası Kanununa uygunluğunu denetleyen SPK Denetim Kurulunun dışında, kamu ve özel sektör işletmelerini denetleyen kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı denetim birimleri şunlardır:

Sermaye şirketlerinin işlem ve hesaplarının Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine uygunluğunu inceleyen Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu; sigorta şirketlerinin sigortacılık faaliyetlerinin TTK'na uygunluğunu inceleyen Ticaret Bakanlığı Sigorta Murakabe Kurulu; kooperatiflerin işlemlerinin Kooperatifler Kanununa uygunluğunu inceleyen Ticaret Bakanlığı Kooperatifler Teftiş Kurulu; işletmelerin işlem ve hesaplarının vergi mevzuatına uygunluğunu ve beyan edilen vergilerin doğruluğunu inceleyen Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri; bankaların bankacılık faaliyetlerine giren işlem ve hesaplarının Bankalar Kanununa uygunluğunu inceleyen Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu; işletmelerin sigorta işlemlerinin ve bildirimlerinin doğruluğunu inceleyen SSK Teftiş Kurulu.

Özel sektör kuruluşları üzerinde yapılan kamusal denetim, ekonomik ve mali nitelikteki denetimlerle sınırlı kalmaz. Kamu düzeninin sağlanması, birey haklarının korunması, genel ahlak vb. gerekçelere dayanan kamusal denetim uygulamaları da önemli yer tutar. Belediye birimlerinin denetimlerinden, Çalışma Bakanlığı İş Teftiş Kurulu ve diğer Bakanlıklara bağlı kimi denetim birimlerinin gerçekleştirdikleri denetimlere kadar kamu erkinin özel alan üzerindeki denetimleri buna örnek gösterilebilir.

Ayrıca son yıllarda sayıları artan düzenleyici ve denetleyici kurulların (üst kurullar) da ilgili bulundukları piyasanın (enerji, bankacılık, şeker vb.) aktörleri üzerinde önemli bir denetim işlevi yürüttükleri bilinmektedir.

Özel Denetim Kuruluşları

Özel Denetimin Kurumsal Yapısı

İster makro düzeyde ekonominin tümünde, isterse belli bir firma içinde modern yönetim tekniklerinin uygulanabilmesi için elde sağlam, güvenilir, objektif ve güncel verilere ihtiyaç vardır. Söz konusu niteliklere sahip veriler olmadan, modern yönetim tekniklerini uygulamak mümkün olmadığı gibi, alınan kararların sonuçlarının izlenmesi, gerekli düzeltici önlemlerin zamanında ve etkin bir biçimde alınması oldukça güçtür.47 Dolayısıyla doğru ve yeterli bilginin piyasa elemanlarının kullanımına zamanında sunulmasının giderek artan önemi,

[47] Uman, Nuri, "Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki, Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi", **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri,** Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No:3, Ankara, 1985, s.16

bağımsız dış denetimi de aynı derecede önemli kılmakta, bağımsız denetçinin sosyal sorumluluğu da bu nedenle artmış bulunmaktadır.[48]

Günümüzde işletmeler giderek dış denetime daha fazla ağırlık vermektedirler. Çünkü dış denetim verilerinden yararlanan geniş bir küme bulunmaktadır. Özel denetimden yararlanan taraflar, işletmenin yöneticileri, sahibi ya da ortakları, kredi veren kurumlar, devlet ve kamu kuruluşları, işçiler ve sendikalar, yatırım yapanlar, para ve sermaye piyasası kurumları ve diğer ilgililerdir. Dolayısıyla belirli ölçekteki tüm işletmeler için dış denetim artık zorunlu bir nitelik taşımaktadır. Büyük holdinglerin, bünyelerinde oluşturdukları iç denetim grupları büyüdüğü ve etkinleştiği ölçüde dış denetime duyulan gereksinmenin azalacağı[49] öne sürülmekte ise de, dış denetimin bağımsızlığı dolayısıyla ilgili dış çevreler için sağladığı güven ve dış denetimin iç denetim karşısındaki diğer üstünlükleri, bu öngörünün aksini daha gerçekçi kılmaktadır.

İşletmelerde veri üreten en önemli sistem olan muhasebe, işletmelerde yer alan kıymet hareketlerini tespit, takip, kayıt ve tasnif ederek mali tablolar halinde sunan ve yorumunu yapan bir yönetim bilişim sistemidir.[50] Bu nedenle işletmelerdeki dış denetimler büyük ölçüde muhasebe sistemi ve verileri üzerinden yürütülür ve özel denetim daha çok muhasebe denetimi olarak anılır.

Özel denetim yapan kişi ve kurumları iki ayrı şekilde sınıflandırmak mümkündür. Bunlardan ilki, muhasebe mesleğini resmen yürüten Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerdir. Bunlar meslek odaları şeklinde örgütlenmişlerdir. Günümüzde bireysel olarak yürütülen ve daha çok işletmelerin vergi daireleri ile olan ilişkilerinde geçerli kabul edilen bu denetimlerin yanında, profesyonel örgütler tarafından yürütülen daha kapsamlı ve amaç boyutu farklı denetimler daha çok öne çıkmaktadır. Bu tür denetimler daha çok örgütlü bir şekilde yürütülmekte ve denetimler, profesyonel meslek mensupları tarafından ekipler halinde ve uluslararası standartlara göre yapılmaktadır. Çoğunlukla uluslararası nitelik gösteren bu tür denetim örgütleri, bazı ülkelerde resmi denetim örgütleri olarak da kabul edilmektedir.

Büyük denetim firmaları, günümüzde çoğu sanayileşmiş ülkelerde önemli bir role sahiptirler. Kimi ülkelerde yasal dış denetçinin birey olma zorunluluğu söz konusu ise de, çağdaş şirketler hukuku sisteminin olduğu ülkelerde yasalar, yasal denetimin ya bireyler tarafından, ya da uzman denetçileri olan firmalar tarafından yerine getirilmesini gerektirmektedir. Denetimin uzman firmalar tarafından yerine getirilmesi, gerek mesleğin gelişmesinde ve gerekse çağdaş

---

[48] Yavaş, Abdullah, "Sermaye Piyasası Kurulunun Bağımsız Denetçilerden Bekledikleri", **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı - III,** Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu (30 Mayıs-4 Nisan 1997), İstanbul SMMM Odası Yayınları (Ed. Recep Pekdemir), İstanbul 1998, s.177

[49] Kılıçdaroğlu, Kemal, "Türkiye'de bağımsız İşletme dışı Denetimin Örgütlenmesindeki Sorunlar, Çözüm Önerileri", **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri,** Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No:3, Ankara, 1985, s.168

[50] Uman, s.16

denetim standartlarının oluşturulmasında önemli katkıda bulunur. Her gün büyüyen işletmelerin çok geniş boyutlara ulaşan işlemlerinin bireysel olarak denetlenmesinin giderek olanaksızlaşması da, örgütlü denetimin önemini artırmaktadır.

Bu örgütlerin denetimleri, resmi prosedürlerin uygulanmasının sağlanmasından çok, denetlenen işletmenin mali ve mali olmayan bütün işlemlerinin analiz edilerek kârlılık ve verimlilik düzeylerinin ölçümlenmesi, hata ve kayıpların ortaya çıkarılması, daha iyi bir yönetim ve kârlılık düzeyi için yol gösterme amaçlarına yönelir. Hitap ettiği kesim daha çok vergi daireleri olmayıp, işletme sahipleri ya da ortakları, sermaye piyasası, yatırımcılar ve kamuoyudur. Bu tür denetimlerde işletmelerin iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi, muhasebe kayıtları ve bunlara ilişkin bilgi ve belgelerin gözden geçirilmesi, yönetsel faaliyetlerinin değerlendirilmesi gibi konulara ağırlık verilir.

Sürekli büyüyen ve gelişen işletme yapısı, bireysel işletme dışı denetimden çok, örgütlü dış denetimi zorunlu kılmaktadır. Bir holdingin çatısı altındaki değişik kurumların değişik açılardan denetlenmesi, bağımsız dış denetçilerin kendi aralarında işbölümünü ve farklı alanlarda uzmanlaşmalarını gerektirmektedir. İşletmeci açısından da örgütlenmiş bir denetim grubu, bireysel denetçiden daha fazla güven verecektir.

Özel Denetimin Kamusal İşlevleri

Özel denetimin kamusal nitelikteki işlevlerinden ilki, makro ekonomik politikaların belirlenmesi açısından taşıdığı önemdir. Devlet temel görevlerini yerine getirebilmek, ekonomik ve hatta sosyal ve kültürel hayata yön verebilmek için işletmelerle ilgili verilere gereksinme duyar. Bu gereksinmeleri üç grupta toplayabiliriz:[51]

(i) İsabetli para, vergi, fiyat ve ücret politikalarının saptanmasında: Ekonomik ve sosyal hayata yön veren devlet, izlediği ekonomik, mali, sosyal ve kültürel politikalarının başarıya ulaşması için muhasebe verilerinden yararlanma gereğini duymaktadır. Örneğin başarılı bir vergi politikasının uygulanabilmesi için muhasebe verilerinin doğru ve güvenilir olması çok önemlidir. Bilindiği gibi istikrar içinde ekonomik kalkınma politikasının önemli koşullarından biri, kamu harcamalarının reel kaynaklardan karşılanmasıdır. Bu nedenle birçok ülkede devlet, kamu harcamalarını reel kaynaklara dayandırmaya, vergi alırken gelirlerin adil şekilde vergilendirilmesine ve ekonominin üretim potansiyeline zarar verilmemesine özen gösterir. Bunun önemli koşulu, işletmelerin düzenledikleri mali tabloların gerçeği yansıtması, doğru ve güvenilir olmasıdır.

Devlet, hatalı muhasebe verilerine göre vergi aldığı takdirde, vergileme prensipleri çiğnendiği gibi, ekonomik kalkınmanın sürdürülmesi ve hızlandırılması, fiyat istikrarının korunması ve sermaye birikiminin sağlanması

[51] Uman, s.17-18

gibi hedeflere ulaşmak güçleşecektir. Benzer açıklamalar diğer ekonomik ve mali politikalar için de geçerlidir. Devletin ekonomik kalkınmayı başlatabilmesi ve istenilen düzeyde sürdürebilmesi için, objektif, güvenilir, homojen, karşılaştırma yapılabilir nitelikte ve gerçeği yansıtan muhasebe verilerine gereksinimi vardır.

(ii) Makro ve Sektörel Planların Yapılmasında: Bir ülkenin ekonomik kalkınmasında etkinliği sağlamak, kaynak israfını önlemek, yatırımlar arasındaki tercihlerde rasyonellikten ayrılmamak, darboğazlara düşmemek ve ekonomik istikrardan uzaklaşmadan sosyal adalet ilkeleri içinde planlamanın uygulanabilmesi için, elde sağlam, güvenilir, objektif ve zamanında elde edilebilen verilere ihtiyaç vardır. Söz konusu niteliklere sahip veriler olmadan kalkınma planları hazırlamak mümkün olmadığı gibi, hazırlanan ve uygulamaya konulan planların izlenmesi, gerekli düzeltici önlemlerin zamanında ve etkin bir şekilde alınması da oldukça güçtür.

(iii) Milli Gelir Hesaplarında: Milli geliri hesaplama yöntemlerinden biri olan katma değer yöntemi ile milli gelirin hesaplanabilmesi için, maliyet muhasebesinin verilerine gereksinim vardır. Bu veriler doğru olduğu ve gerçeği yansıttığı sürece, yurtiçi gayri safi milli hasıla ve dolayısıyla milli gelir sağlıklı bir şekilde saptanabilir. Diğer taraftan milli muhasebe için gerekli olan stoklar, yatırımlar, amortismanlar, sabit sermaye stoku gibi verileri de yine işletmelerin muhasebesi sağlamaktadır.

Görülüyor ki sağlıklı bir ekonomik, sosyal ve mali politika uygulayabilmek ve uygulanan politikaları değerlendirerek gerekli önlemleri alabilmek, ülke kaynaklarını rasyonel bir şekilde kullanabilmek, dengeli bir ekonomik büyüme sağlayabilmek ve izlenecek politikaları ahenkleştirebilmek ve nihayet sağlıklı milli muhasebe verileri elde edebilmek, işletmelerin ürettikleri muhasebe verilerinin doğru, yansız, tutarlı, objektif olması ve gerçeği yansıtması gerekir. Muhasebe verilerine bu nitelikleri kazandıran önemli bir kurum, bağımsız dış denetimdir.

Özel denetimin ikinci işlevi ise, sermaye piyasası açısından kendini gösterir. Ekonomik gelişmeye paralel olarak sermaye piyasasının ortaya çıkması, tasarrufların önemli bir kısmının özel kuruluşlar kanalıyla üretim ve yatırıma dönüştürülmesi, anonim şirketlerin ve özellikle halka açık şirketlerin yaygınlaşması ve sermayedar-yönetici ayrımının ortaya çıkması ile firmaların muhasebe bilgileri daha geniş bir çevre tarafından talep edilir olmuştur.[52]

Sermaye piyasası sisteminin düzenli çalışabilmesi, bilgi akışının sürekli olmasına bağlıdır. Ayrıca söz konusu mali tablolarda yayınlanan bilgilerin tam ve doğru olmaması ve tüm ilgililere yaygın bir şekilde duyurulmaması, sermaye piyasasının etkinliğini önemli ölçüde azaltmaktadır.

Sermaye piyasasında halka açıklanan bilgilerde birtakım niteliklerin bulunması gerekmektedir. Bu niteliklerin başlıcaları, finansal raporlardaki bilgilerin

[52] Uman, s.18-19

yatırımcılar için önemli olması, muhasebe bilgilerinin objektif, güvenilir ve yansız olması, bilgilerin anlaşılabilir ve tutarlı olması, uygun zamanda açıklanması, ve mali raporlarda tek düzelik (uniformity) olması olarak sıralanabilir. Açıklanan verilerin bu niteliklere ne derece uygun bulunduklarının saptanmasında en etkili araç, şüphesiz ki bağımsız dış denetimdir.

Kısaca "bağımsız denetim, sermaye piyasasında bilginin doğru ve yeterli üretilmesinin ve ilgililerine sunulmasının sağlanmasında vazgeçilmez bir mekanizmadır ve bilgi, belki başka hiçbir yerde, sermaye piyasasındaki kadar önem kazanmamış, kolayca nakde dönüşebilir bir "mal" haline gelmemiştir."[53]

Özel denetimin kamusal işlevleri daha birçok alanda kendisini gösterir. Bilindiği gibi finansal tablolar, farklı gereksinmeleri olan çok sayıdaki kullanıcılar için hazırlanmaktadır. Öncelikle pay sahiplerine sermayelerinin hangi amaçlarla ve ne derece etkin ve verimli kullanıldığını belirtir. Kamusal çıkarlarla ilişkisi olan ya da devletin sermayesinde pay sahibi olduğu işletmeler açısından bağımsız özel denetimin taşıdığı önem açıktır.

Kredi kararı vermede bankalar, müşterilerine kredi açmada işletmeler mevcut ya da muhtemel müşterilerinin mali gücünü ve başarı düzeyini bilmek isterler. Bu bilgilere, kuşkusuz güvenilir mali tablolar aracılığıyla ulaşabileceklerdir. Vergi daireleri de, ayrıntılı mali tabloların sağladığı bilgilere ve vergi ödeyen işletmelerin muhasebe kayıtlarının incelenmesiyle yakından ilgilidirler. Özellikle firmaların ortakları için, vergi daireleri için ve kamuoyuna açıklanmak üzere ayrı ayrı mali tablolar düzenledikleri ülkelerde, bağımsız dış denetim kuruluşları tarafından onaylanan mali tabloların vergi daireleri, bankalar ve diğer ilgili taraflar açısından önemi büyüktür.

Birçok ülkede ve bu arada bizim ülkemizde de vergi daireleri, bağımsız denetçilerce denetlenmiş finansal tablolara dayalı vergi bildirimlerinin, denetlenmemiş verilere dayanan vergi bildirimlerine oranla güvenilir bulmakta ve vergi denetimlerinde bu husus göz önünde bulundurulmaktadır. Bu durum, vergi incelemelerinde etkinliği artırmaktadır.

Sermaye piyasaları (borsalar) açısından da bağımsız denetimin önemi büyüktür. Dünyadaki belli başlı borsaların ancak finansal yapısı sağlam işletmelerin kote edilmesini sağlamaları ve bu çerçevede finansal tabloların kapsamına ilişkin istekleri, işletmelerin bağımsız dış denetime olan ilgisini artırmaktadır. Bu olgu, yatırımcıların borsaya karşı güvenini de artırmakta ve sermaye piyasalarının bu talepleri, işletmelerin mali tablolarına ilgi duyan tüm kesimlere yarar sağlamaktadır.

Son olarak ülke kamuoyu da ülke ekonomisini şekillendiren işletmelerle ilgili genel bilgiler edinme hakkına sahip olduğu gibi, bunun yanında özel nitelikli birtakım bilgilere de gereksinme duyabilir. Bu bilgilerin sağlanması, işletmelerin mali tablolarının bağımsız dış denetçilerce denetlenmesiyle mümkün olabilir.

[53] Yavaş, s.176

Bağımsız dış denetim olmaksızın sunulacak mali tabloların doğruluk ve güvenilirliklerinin tam olarak sağlanması olanaklı değildir. Güvenilirliği kuşkulu mali tabloların, kullanıcılarının gereksinmelerine yanıt vermesi beklenemez.

Yüksek Denetim Kurumları

Yüksek Denetim Kurumlarının Statüleri ve Parlamento İle İlişkileri

Her ülkenin kamusal denetim alanındaki yaklaşımları farklıdır. Farklı uygulamalar, kuşkusuz ki ülkelerin farklı anayasal ve yönetsel koşullara sahip olmalarından kaynaklanmaktadır. Ancak yüksek denetim kurumlarının bizzat kendileri, Parlamentoya sundukları hizmetlerin yapısını belirlemekte büyük rol oynamışlar ve oynamaktadırlar.[54]

Siyasal Sistem ve Yüksek Denetim Kurumları

Farklı siyasal sistemlerin dünyada rekabet halinde olduğu ve ülkelerin yönetsel yapılarının da büyük ölçüde bu sistemlerin gereklerine uyarlandığı dönemlerde, yüksek denetim kurumlarının yapısı da belirli ölçülerde siyasal sistemin gereklerine uyarlanmıştır. Yüksek denetim kurumları, demokratik liberal sistemlerde devlet organlarının karşılıklı denetim sisteminde bir merkez unsur ya da devlet iktidar sisteminde bir denge unsuru, sosyalist sistemlerde ise sivil bürokrasiyi denetlemede bir politik önderlik aracı olmuştur.[55]

Bu tür bir siyasal rekabetin yer almadığı günümüzde, yüksek denetim kurumları da büyük ölçüde ortak amaç ve hedefler doğrultusunda yapılandırılmakta ve işleyişleri gün geçtikçe birbirlerine daha çok benzemektedir. Yüksek denetim kurumları, hemen her ülkede Parlamentoların denetim işleviyle ilişkili olarak çalışmakta ve temel amacı yönetimin amaçlarına uygun işlemesine katkıda bulunmaktır. Belirli bir ideolojik yapılanmanın güçlendirilmesine katkı sağlamak gibi amaçlar tamamen geride kalmıştır.

Ancak bugün için de yüksek denetim kurumlarının yapı ve işleyişlerinin, içinde yer aldıkları siyasal sistemlerden dolayı geri ve etkisiz kalabildikleri gözlenmektedir. Geri siyasal ve yönetsel yapılara sahip ülkelerde bu kurumların yapıları da geri olabildiği gibi (örneğin ilgili bakanlık bünyesinde bir genel müdürlük düzeyinde yer almaları), yeterli demokratik ortamın bulunmayışı nedeniyle faaliyetlerini sonuca ulaştıracak iradeden yoksun bulunmaları gibi sorunlarla karşılaşılması az görülen bir durum değildir.

[54] Downey, s.23
[55] Schafer, p.46

Denetimin gelişmesi ve etkin kılınabilmesi, büyük ölçüde demokratik bir yönetim yapısını gerektirmektedir. Aynı şekilde gelişmiş bir demokrasi ortamı da, etkin işleyen bir denetim mekanizması olmaksızın sağlanamayacaktır.

Yüksek Denetim ve Erkler Ayrılığı

Erkler ayrılığı ilkesini benimsemiş çağdaş parlamenter sisteme sahip ülkelerde yüksek denetimin bu erklerle ilişkisi ve yüksek denetim kurumunun erksel konumu net bir görünüme sahip değildir. Çünkü yüksek denetim kurumları (Sayıştay) tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetim işlevini, bu erkler çerçevesinde yapılan sınıflandırmaya dahil etmek kimi yönleriyle mümkün olmamaktadır. Bu nedenledir ki, denetimin bu erklerin ötesinde bağımsız bir işlev olduğu ve hatta denetimin ayrı bir erk olarak değerlendirilmesi gerektiği şeklindeki görüşler de gündeme gelebilmektedir.

Yüksek denetim kurumlarının bir bölümü, yargı gücüyle de donatılmışlardır. Üyelerinin bağımsızlıkları ve yargısal güvenceleri vardır. Ancak alınan kararların hukuksal niteliği, kapsamı, amacı ve zor kullanabilme gibi açılardan yargı mekanizmalarından farklılıklar gösterir. Bu kurumların asıl görevleri, bireysel anlaşmazlıklar hakkında karar vermek değil, kamusal fonların kullanımını izlemektir. Yasaların getirdiği çerçeve içerisinde karar vermekle yükümlü bulunan yargı organlarından farklı olarak yüksek denetim kurumları, aynı zamanda kamu mali yönetiminin etkinliğini ve verimliliğini de değerlendirmek zorundadır. Ayrıca bu kurumların tenkit niteliğindeki kararları da yasal olarak bağlayıcı değildir.[56]

Öte yandan yüksek denetim kurumlarını yasamaya bağlı olarak düşünmek de olanaklı değildir. Yasamaya yardımcı kurumlar olması, onların yasama erkine dahil edilmesini mümkün kılmaz. Ayrıca hazırladığı raporlarla sadece yasama organına değil, yürütme erkine dahil kurumlara da katkı sağlamayı amaçlar. Yasama denetimi ile Sayıştay denetimi arasında amaçları yönünden de fark vardır. Yasama denetiminde Hükümetin genel hesapları kabul veya reddedilir, Sayıştay denetiminde ise bütün birimler ayrı ayrı denetlenir ve sorumluluk, çoğunlukla uygulayıcılar bazında tesis edilir.

Yüksek denetim kurumları, yürütmenin bir kolu olarak da değerlendirilemez. Faaliyetleri Hükümetin amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik olmadığı gibi, herhangi bir kamu kurumunun faaliyetlerinden de farklıdır. Mensuplarının mesleki güvenceleri ve kurumsal bağımsızlıkları, onları icracı kuruluşların yapısından uzaklaştırır.

Bu kurumların yasama ve yürütmeye yönelik ikili işlevlerine rağmen, her iki erkin de tamamlayıcı ya da doğrudan yardımcı organı değillerdir. Bir kurum eğer adına hareket ettiği organa bağlı veya denetimi altında ise, yardımcı organ niteliğini kazanır. Ancak yüksek denetim kurumlarının konumları tamamen

[56] Schafer, Hans, "Constitutional Position of Supreme Audit Institutions with Special Reference to the Federal Republic of Germany", **State Audit - Development in Public Accountability,** p.52

farklı olup, devletin otonom ve bağımsız birer organıdırlar. Görevleri Hükümet veya Parlamento tarafından tebliğ edilmiş olmayıp, Anayasa ve yasalarca belirlenmiştir.

Buna karşılık yüksek denetim kurumlarının bağımsız bir "dördüncü kuvvet" oldukları şeklindeki tez de geçerli değildir. Klasik güç sistemi, bu kurumların sınıflandırmaya dahil edilmesi açısından anlamsız ve yetersiz ise de, Devlet gücünün gerçekte bölünmez olduğu, geleneksel üçlü ayrımın bu gücün kullanımında bireyi koruyucu olması için düşünüldüğü göz önünde bulundurulduğunda, dördüncü erk yaklaşımının da yeterli gerekçelerden yoksun olduğu açıktır. Bu kurumları bölünmez devlet gücünün bir tezahürü, bütünüyle bir güç sisteminin bölünmez bir parçası olarak[57] değerlendirmek gerekir.

Güçler ayrımının bir parçası olmamakla birlikte, güçler ayrımı ilkesinin geliştirilmesinde ve amacına ulaşmasında, bir başka deyişle sistemin başarılı işleyişinde bu kurumlar önemli rol oynarlar. Bu nedenle yüksek denetim işlevi ne bu iki güçle (Parlamento ve Hükümet) sınırlı, ne de bunlara bağımlıdır. Sadece "çatışan roller arasında faaliyet" göstermez, aynı zamanda devletin güç sistemi içinde bir denge unsuru oluşturur.[58]

Yüksek Denetim Kurumlarında Bağımsızlık ve Anayasal Statü

Yüksek denetim kurumlarının statüleri genellikle Anayasa ya da ilgili denetim yasalarınca belirlenmektedir. Bu kurumların devlet örgütü içerisindeki yeri, üst düzey kurumlarla ilişkileri, bağımsızlık düzeyi bu düzenlemelerin ışığında ve kimi zaman da gelenekselleşmiş uygulamalar çerçevesinde kendini gösterir.

Yüksek denetim kurumları statüleri açısından tam özerk olabilir, yasama organının bir bölümü olarak düzenlenebilir veya yasama ve yürütme organı bu kurumlar üzerinde değişen derecelerde yetkilere sahip olabilir.

Çağdaş devlette bu kurumlar faaliyetlerini genellikle Parlamento adına yürütür ve sonuçlarını Parlamentoya raporlarlar. Hükümetten büyük ölçüde bağımsızdırlar. Ancak uygulamada yüksek denetim kurumları arasında birtakım farklılıklar söz konusudur. Yargısal yetkisi olan yüksek denetim kurumları genellikle yargı işlevini ön plana çıkararak bulgularının büyük çoğunluğunu kendi içlerinde sonuçlandırma yoluna giderken, bu yetkiye sahip olmayanlar raporlarının tamamını Parlamento ya da kimi ülkelerde Hükümet veya Hükümetin bir bakanına sunmak durumundadırlar.

Yüksek denetim kurumlarının anayasal konumları ile ilgili olarak çizilebilecek basit bir şemada bu kurumların ABD'de Federal İdarenin, B. Britanya, Avusturya ve İsrail'de Hükümetin denetlenmesinde Parlamentoya yardımcı bir Parlamento organı, Alman Federal Cumhuriyetinde Bundesrechnungshof örneğinde görüldüğü Devlet iktidar sisteminde bir denge unsuru, Fransa'da Court des

[57] Schafer, p. 53
[58] İbid.

Comptes örneğinde olduğu gibi bir yargı yeri olmanın yanı sıra, bütçenin düzenlenmesi ile ilgili konularda, siyasi-mali denetim sürecinde, Parlamento ve Hükümete yardımcı olma ek foksiyonları ile donatılmış bir kurum, İtalya'da Corte dei Conti gibi, yargısal yetkileri de kullanan, Hükümete ve Parlamentonun yanında, Cumhuriyetin özerk yardımcı kurumu şeklinde tanımlanmaları mümkündür.[59]

Ülkelerin anayasal düzenlemeleri göz önünde bulundurulduğunda, yüksek denetim kurumlarının genellikle en üst kuruluşlar arasında yer aldığını, bağımsızlıklarını garanti edecek bir statüye kavuşturuldukları ve diğer kurumlarla ilişkilerinde saygın bir konuma sahip kılındıkları açıkça görülmektedir. Örneğin Fransa'da Cour Des Compte, üç "grand corps de l'etat"ın (en üst devlet yönetim organı) biridir. Türk Anayasası da Sayıştay'ın TBMM adına denetim yapmakla görevli olduğunu belirtmiş ve Anayasa ve Sayıştay Yasası ile Sayıştay'a bağımsızlık yönünde birtakım güvenceler getirilmiştir.

İspanya'da 1978 Anayasasında ve Sayıştay Yasasında Sayıştay'ın doğrudan Parlamentoya bağlı olduğu belirtilmişse de, yine Sayıştay Yasasında "Sayıştay, fonksiyonlarını tam bir bağımsızlık içinde yürütecek ve sadece yasal sisteme karşı sorumlu olacaktır" hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla bu bağımlılık, Sayıştay'ın işlevlerinin yürütülmesinde bağımsız olması ilkesine tamamen uygundur.[60] Portekiz'de ise Sayıştay, Cumhurbaşkanlığı, Parlamento, Hükümet vb. ile eşit düzeyde tutulmuş (Anayasa m.113 ve 205), çalışanların ücreti dahil, kendisi ile ilgili hakları kendisi belirlemektedir.[61]

Buna karşılık kimi Avrupa ülkelerinde yüksek denetim kurumlarının yürütmenin örgütsel yapısı içinde, Maliye Bakanlığı bünyesinde yer aldığı görülmektedir. Ancak bu ülkelerde dahi bu kurumların bağımsızlıklarının güçlü güvencelere bağlandığı görülmektedir. Demokratik yönetim yapısına sahip olmayan ülkelerde yakın zamanlara kadar Hükümete bağlı bir bakanlığın bünyesinde yer alan yüksek denetim kurumları, çoğunlukla ülkenin en üst yöneticisine (Kral, Sultan vb.) bağlanarak güvenceleri ve bağımsızlıkları güçlendirilmeye çalışılmaktadır. Demokratik gelişimini tamamlayamamış ülkelerde ise, bu kurumların bağımsızlıklarının çoğu kez sembolik düzeyde kaldığı, anayasa ve yasalarda güçlü ve bağımsız bir konuma sahip görünseler de, uygulamada birçok engel ve sınırlamalarla karşı karşıya kaldıkları görülmektedir.

Parlamento İle İlişkileri

Yüksek denetim kurumları genellikle doğrudan Parlamento adına denetim yapan örgütlerdir. Bilindiği gibi Parlamentoların ulusal egemenliği temsil etmelerinde asıl araç bütçedir.[62] Bütçe aracılığıyla icra organına devredilen yetkilerin

[59] Çağlar, Bakır, "Parlamentolar ve Denetim", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu,** s.38
[60] Pırla, J.M. Fernandez, "Üst Hesap Kontrolü Fonksiyonu ve Parlamento", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu,** s.36
[61] EUROSAI, Informative Matters, Tomo 3, Madrid (Espana) 1995, p.6
[62] Feyzioğlu, Bedî N., "Sayıştay ve Parlamento", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu,** s.25

amacına uygun kullanılıp kullanılmadığı ise, bütçenin uygulama sonuçlarını gösteren kesin hesap kanunu ile saptanır.

Ancak gerek tüm parlamenterlerin devlet bütçesi ve kesin hesap kanununu değerlendirebilecek yeterlikte olamamaları, gerekse Parlamentonun iş yoğunluğu nedeniyle, hemen her ülkede bu işlev Hükümetten bağımsız, Parlamento adına görev yapan uzmanlaşmış yüksek denetim kurumları tarafından yerine getirilmektedir. Bu kurumlar gerek bütçenin uygulanması sırasında ve gerekse uygulama yılının bitiminden sonra yapılan bütçesel işlemleri denetleyerek sonuçlarını Parlamentoya bildirirler. Yıllık bütçe uygulamalarının sonuçlarını gösteren genel uygunluk (ya da uygunsuzluk) bildirimleri, Hükümetçe sunulan kesin hesap kanun tasarılarının incelenmesine ve onanıp onanmamasına dayanak oluşturur.

Aslında Parlamentoların bütçe hakkını kullanmada önem verdikleri safha bakımından ülkeleri iki gruba ayırmak mümkündür.[63] Bizim de dahil olduğumuz Kıta Avrupası sistemini benimseyen ülkeler grubunda Parlamentolar, bütçe hakkını esas itibariyle bütçe tasarısının görüşülme ve onanma safhasında kullanırlar. Bütçe tasarısının görüşüldüğü oturumlar, Parlamentoların en görkemli oturumlarındandır. Ancak bütçe görüşmeleri tamamlanıp bütçe kanunu yayınlandıktan sonra, uygulama ve kesin hesap sonuçlarına pek dönülüp bakılmaz. Bu ülkelerde kesin hesap kanun tasarıları hemen daima görüşmesiz, tartışmasız geçer.

Anglo-Sakson ülkelerinde ve özellikle İngiltere'de ise, güvenoyu alarak iktidara gelmiş bir Hükümetin sunduğu bütçe tasarısı, hemen hiçbir değişikliğe uğramadan aynen kabul edilir. Bu ülkelerde Parlamento bütçe hakkını, uygulanan bütçenin kesin hesapları üzerinde etkin bir denetim uygulamak suretiyle kullanır.

İngiltere'de Sayıştay, bütçe yılının bitimini takiben 6 ay içerisinde hazırladığı raporunu Parlamento'ya sunar ve bu raporlar Parlamentonun bir üst ihtisas komisyonu olan ve başkanlığını muhalefet partisinin kıdemli bir üyesinin (daha doğrusu gölge Maliye Bakanının) yürüttüğü Kamu Hesapları Komitesi tarafından görüşülür.

Komite, öncelikle Sayıştay raporları ve memorandumları hakkında ita amirlerinin gerekçeli görüşlerini alır. Sayıştay Başkanı ve denetçileri temsilci olarak Kamu Hesapları Komitesinin ilgili her oturumuna katılır. Gerektiğinde Sayıştay, Komiteye daha fazla bilgi temin eder. Sayıştay'ın geleceğe yönelik performans denetimi programları hakkında Kamu Hesapları Komitesinin görüşleri alınır.

Denetlenen kurumun ita amiri, kurumunu temsilen Kamu Hesapları Komitesinin toplantılarına katılır. Hazine temsilcisi de bu toplantılarda hazır bulunur.

[63] A.g.e., s.26

Komite, Parlamento Genel Kurulunda Kamu Hesapları Komitesi raporlarının görüşüldüğü yıllık oturumlara götürülmek üzere, Parlamento'ya ve üyelerine ulaştığı sonuçları raporla bildirir ve gerektiğinde tavsiyelerde bulunur. Hükümet, Parlamento'nun bu yıllık oturumlarında karşı cevaplarını açıklar. Hazine tarafından hazırlanan bu cevap, Komitenin önerilerine karşılık olarak denetlenen kurumun almayı düşündüğü tedbirlerden oluşur. Hükümet tarafından verilen cevapların yerine getirilip getirilmediği, Komite ve Sayıştay tarafından izlenir. Her yıl Sayıştay, kurumların Hazine zabıtlarında belirtilen taahhütlerin yerine getirilmesinde sağladıkları gelişmeleri izleyen çok sayıda çalışma yapar.[64]

Sayıştay raporları, Kamu Hesapları Komitesinin uygun görmesi halinde, Parlamentonun diğer ihtisas komisyonları tarafından da alınabilir.

Yüksek denetim kurumlarının Parlamento ile ilişkileri açısından belirgin prosedürlere sahip İngiltere'yi ABD ve Kanada izler. ABD'de Parlamenterlerin talepleri üzerine yürütülen denetimler, Sayıştay'ın faaliyetleri arasında oldukça yüksek bir orana sahiptir. Kara Avrupası ülkelerinde bu ilişkilerin daha sınırlı kaldığı, özellikle yargı sürecinin işletilmesi nedeniyle Parlamentoya götürülen konuların sınırlı tutulduğu görülmektedir. Dünyanın diğer ülkelerinde de Parlamento ile yüksek denetim kurumları arasındaki diyalogun olması gerekenin çok gerisinde kaldığı söylenebilir.

Parlamento ile söz konusu ilişkiler, denetim sonuçları dışındaki alanlarda da söz konusu olmaktadır. Örneğin yüksek denetim kurumlarının başkan ve üyeleri çoğunlukla doğrudan Parlamento tarafından seçilmektedir. Bunların görevden alınmaları da çoğu kez Parlamentonun onayına bırakılmaktadır.

Denetimin planlanmasında ve öncelikli alanların seçiminde de birçok ülkede Parlamentonun gereksinmelerinin ya da tercihlerinin ön planda tutulduğu gözlenmektedir. Kurumun bağımsızlığına zarar vermeyecek nitelikteki bu tür taleplerin karşılanması, denetim faaliyetlerinden istenen sonuçlara ulaşılabilmesinde de avantaj sağlayacaktır.

Yüksek Denetim Kurumlarının Örgütsel Yapıları

Yüksek denetim kurumları, büyük ölçüde ülkelerinin seçtiği hukuk anlayışları doğrultusunda biçimlenmiştir.[65] Sözgelimi ABD, İngiltere ve İsrail Sayıştayları, kodifikasyonlara yer vermeyen, örf, adet ve teamülün ağır bastığı Common-Law Sistemi ile mali, ekonomik ve teknolojik dinamizmin telifi sonucu doğmuşlardır. Kıta Avrupasında ise, Romano-Germanik ya da Civil-Law sistemi geçerlidir. Bu hukuk anlayışı, Sayıştayları klasik güç üçlüsünün dışında, yargısal yetkiyle donatılmış kendine özgü kuruluşlar olarak ortaya çıkarmıştır.

[64] İngiltere Sayıştayı, **Performans Denetimi Özet El Kitabı,** (Çev.: Arife Coşkun), T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi No: 11, Ankara 1997, s.71-72

Yüksek denetim kurumlarının örgütlenmeleri açısından iki temel model olduğu söylenebilir. Bunlar ofis türü ve kurul türü örgütlenmelerdir. Bu iki tür örgüt arasında önemli farklılıklar vardır. Her şeyden önce ofis türü yüksek denetim kurumları, Genel Denetçi (Başkan) adına çalışan monokratik yapılardır ve yargısal güçleri yoktur. Bunlar kamu kesiminin sadece teknik inceleme ve denetimi ile sorumlu olup, denetim sonuçlarını uygunluk bildirimleri ya da raporlarla Parlamentoya sunarlar. Bu bildirim ve raporlar, Parlamento tarafından siyasal iktidarın denetiminde bir araç olarak kullanılmaktadır.

Kurullar tarafından yönetilen yüksek denetim kurumları ise, yargı yetkisine sahip olanlar ve olmayanlar şeklinde ikiye ayrılabilir. Yargı yetkisine sahip kurumlar, denetim bulgularının bir bölümünü kendi içinde yargılama yoluyla hükme bağlamakta, yargı yoluyla hükme bağlanmayacak nitelikteki denetim bulgularını ise, uygunluk bildirimleri ya da raporlarla Parlamentoya sunmaktadırlar. Yargı yetkisine sahip olmayanlar ise, denetim faaliyetlerini doğrudan dış raporlamaya yönelik olarak yürütmekte ve sonuçlarını Parlamento ve/veya Hükümete bildirmektedirler.

Almanya, Hollanda ve Japonya Sayıştayları, kurullar eliyle çalışan ve yargı yetkisine sahip olmayan yüksek denetim kurumlarındandır. Fransa, Belçika, İtalya, İspanya ve Türkiye Sayıştayları ise, kurullar eliyle çalışan ve yargısal güçle donatılmış bulunan yüksek denetim kurumlarının örnekleridir.

Köklü Fransız yönetim geleneğinin bir unsuru olan mahkeme türü yüksek denetim kurumları (Sayıştay), genellikle Kıta Avrupası'nda yaygın olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde de Osmanlı döneminde esas alınan bu model bugüne dek korunmuştur. Avrupa dışında ise, Fransız nüfuzunun etkili olduğu bölgelerde mahkeme türü, İngiliz sisteminin etkisinde kalmış ülkelerde ise Anglosakson modelinin, ofis türü yüksek denetim kurumu yapısının esas alındığı görülmektedir. Yargısal yetkisi olmayan ofis türü kurumlara İngiltere dışında verilebilecek en iyi örnekler ABD, İsrail ve Kanada'dır. Aslında Kıta Avrupası dışındaki ülkelerde yüksek denetimin genellikle bu örgüt yapısı içinde yürütüldüğü söylenebilir.

Göreceli bir bağımsızlığa ve ülkelerindeki en üst denetim kurumu olmalarına rağmen kimi ülkelerde yüksek denetim kurumlarının Maliye ve/veya Ekonomi ya da benzeri bir Bakanlığın bünyesinde yer aldıkları da bilinmektedir. İskandinav ülkelerinde var olan bu sistem, bu ülkeler dışında daha çok yönetsel yapıları geri birtakım Afrika ve Ortadoğu ülkelerinde kendini göstermektedir. Bu tür kurumların yapılanmaları da büyük ölçüde Bakanlık yapılanmasına benzemekte ve bir Başkan ya da Genel Müdür tarafından yönetilmektedirler. Raporlar ya doğrudan ya da bağlı bulundukları Bakan aracılığıyla Hükümete sunulmakta, Hükümet gerekli görürse ya da yasal zorunluluk varsa bu raporları Parlamentoya da sunmaktadır.

---

[65] Işık, Hikmet, "Türkiye'de Muhasebe Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Sayıştay", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 15, Aralık 1995, s.15

Yüksek Denetim Kurumlarının Başlıca Görevleri

Yüksek denetim kurumlarının genel nitelikli görevleri yanında, ülkeden ülkeye değişen spesifik görevleri de bulunmaktadır. Bu kurumların başlıca ve her ülkedeki ortak görevinin denetim olduğu açıktır. Yüksek denetim kurumlarının büyük çoğunluğunda görülen ikinci işlev ise, sorumluların hesaplarını kesin hükme bağlamak, yani yargılama işlevidir. Birtakım yönetsel işlevler, ombudsman işlevi ve daha birçok görevleri ise, ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir.

Denetim Fonksiyonu

Yüksek denetim kurumlarının en önemli işlevlerinin, devletin bütün gelir ve giderleri ile malvarlıklarını denetlemek olduğu kuşkusuzdur. Zamanla yönetimde, teknolojide ve toplumsal yaşamın birçok alanında yaşanan gelişmeler, denetim alanında da kendini göstermiş ve yüksek denetimin niteliğinde olduğu kadar, kapsamında da yenilikler getirmiştir.

INTOSAI standartlarına göre bütün denetim faaliyetleri yüksek denetim kurumlarının denetim görev ve yetki alanı içinde olmalıdır. Bu ilke birçok ülkede büyük ölçüde hayata geçirilmiş ise de, günümüzde özellikle belirli bir gelişme düzeyinin altında kalan ülkelerde kamusal faaliyetlerin önemli bir bölümünün çeşitli şekillerde denetim kapsamı dışına çıkarıldığı görülmektedir. Bu da denetim olgusunun gelişmesinde ve denetim kurumlarının etkinlik kazanmalarında önemli bir engel oluşturmaktadır.

Yüksek denetim kurumlarının varlık nedenleri arasında, Parlamentolar adına yürütme organlarının daha çok mali nitelikteki eylem ve işlemlerinin denetlenmesi işlevinin başta geldiği daha önce de ifade edilmişti.

Yüksek denetim kurumlarının denetledikleri kamusal alanların kapsamı ve yapılan denetimin niteliği ülkeden ülkeye büyük değişiklikler gösterebilmektedir. Merkezi yönetim örgütlerinin denetimi, hemen her ülkede yüksek denetim kurumlarının en öncelikli ve ortak faaliyet alanını oluşturmaktadır. Buna karşılık yerel yönetimlerin denetimi, birçok ülkede farklı denetim organlarınca yürütülmektedir. Çok sayıda ülkede yerel ve varsa eyalet ya da federe devlet yönetimleri de değişik şekillerde yüksek denetim kurumlarının denetim alanına dahil bulunmaktadır. Ekonomik amaçlı kamu girişimleri de çoğunlukla farklı denetim usullerine tabi kılınmıştır.

Gider denetimi kadar kamusal gelirlerin denetimi de yüksek denetim kurumları için önemli bir alan oluşturur. Ancak günümüzde genellikle bu kurumların gider konularında uzmanlaştıkları, gelir denetimlerinin daha çok yürütme organına dahil denetim örgütlerince yürütüldüğü bir gerçektir. Bununla birlikte gelir

denetimi, hemen her ülkede daha fazla dikkat ve daha fazla uzmanlık gerektiren önemli bir alan olarak tanımlanmaktadır.[66]

Özelleştirmelerin denetimi, çevre denetimi, hükümet politikalarının denetimi gibi yeni ve özellikli birçok denetim alanında ise yüksek denetim kurumlarının giderek artan ilgisi uygulamada etkisini daha yavaş hissettirebilmektedir. Yapılan denetimin niteliği de gün geçtikçe değişmekte ve geleneksel denetim yöntemleri yerine çağdaş denetim yöntem ve teknikleri daha çok kullanılmaya başlanmaktadır.

Yargısal Fonksiyonları

Örgütsel yapılarından söz edilirken değinildiği gibi, yüksek denetim kurumlarının bir bölümü yargısal güçle de donatılmıştır. Bu tür kurumlar, genellikle kendi ülkelerindeki diğer yüksek yargı organları ile aynı statüye sahiptir.

Ancak bu tür kurumların yargı işlevlerinin niteliği ve kapsamı, diğer yargı organlarından kimi yönleriyle ayrılmaktadır. Yargılama alanı, klasik yargı organlarına göre daha dar kapsamlıdır. Sorumlu tutulan kişiler son derece sınırlıdır. Örgütsel yapısı açısından da farklılıklar gösterir. Bu tür kurumların çoğu, alt ya da taşra mahkemeleri olmadığı halde, nihai hüküm merciidirler. Tüm yargı kurumları için son karar mercii olan bir Yüksek Mahkemenin olduğu ülkelerde, Sayıştay kararları için de son temyiz makamı bu mahkeme olmaktadır. Bölgesel Sayıştayların bulunduğu sistemlerde de, bunların kararlarına karşı temyiz talebi genellikle ulusal Sayıştay tarafından incelenmektedir.

Bu kurumların yargısal işlevlerinin niteliği, kamusal fonların kullanımından, toplanmasından ya da korunmasından sorumlu olan görevlilerin sorumluluk alanlarına ilişkin konuları kesin hükme bağlamaktır. Yargılamanın konusu daha çok saymanlık hesapları üzerinde yoğunlaşmakta olup, sorumluluk kapsamına giren olay ve kişilerin niteliği değişebilmektedir.

Yargılamanın konusu da, doğal olarak hukuka uygunluk denetimleri sonucunda tespit edilen aykırılıkların hükme bağlanmasına ilişkindir. Kamusal kaynakların tasarrufunda karşılaşılan hukuk dışı olay ve işlemler, yargı süreci sonucunda hükme bağlanır ve sorumluları hakkında uygulanacak müeyyideler kararlaştırılır.

Diğer Fonksiyonları

Yüksek denetim kurumlarının en önemli görevlerinden birisi de, raporlama işlevidir. Her denetim faaliyeti bir raporla sonuçlanmakla birlikte, doğrudan denetimle ilgili bulunmayan birçok alanda da yüksek denetim kurumlarına rapor hazırlama ve Parlamentoya (ya da Hükümete veya bir bakanına) sunma görevi verilmiştir. Buna "bilgi verme" işlevi de denebilir.

---

[66] ASOSAI, **Government Revenues - Accountability And Audit,** Indonesia, May 1998, p.16

Bu tür konuların başında devleti zarara uğratan mevzuatın veya uygulamaların kaldırılması, yararlı uygulamaların yaygınlaştırılması, genel nitelikteki ya da özellikli bazı hatalı uygulamalara son verilmesi için yönetim birimlerinin uyarılması vb. gelir. Yüksek denetim kurumlarının bu gibi önemli sorunlar konusunda Parlamentoya sundukları periyodik (3 aylık, yıllık vb.) ya da periyodik olmayan raporlar, bilgi verme işlevinin bir gereğidir.

Yüksek denetim kurumlarının önemli bir işlevi de "danışma" işlevidir. Bu işlev, başka bir organın istemi üzerine gerçekleşen bir bilgi verme işlemidir. Örneğin birçok yüksek denetim kurumu, yasal ya da anayasal olarak mali nitelikteki konulara ilişkin kanun, tüzük veya yönetmelikler hakkında "istişari mütalaa" göndermek zorundadır. Ayrıca çeşitli yönetsel birimlerin (özellikle de Maliye Bakanlığının) yasal düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin tereddüde düştükleri konuları aydınlatmak üzere görüş bildirmesi de, yüksek denetim kurumlarının ihtiyari görevleri arasındadır.

Keza kendi mali bütçesini hazırlayıp Parlamentoya sunmak, kendisine ilişkin kanun tasarı ve tekliflerine ilişkin görüş bildirmek, genel uygunluk (ya da uygunsuzluk) bildirimlerini hazırlayıp Parlamentoya sunmak, yüksek denetim kurumlarının esaslı görevlerindendir. Yine yargı gücüne sahip yüksek denetim kurumlarının önemli bir işlevi de, içtihadı birleştirme kararları almak ve bu suretle uygulamada birliği sağlayacak hukuk kaynağı teselsül ettirmektir.

Yüksek denetim kurumlarının denetim ve diğer işlevlerine ilişkin konularda iç düzenlemeler yapması, bağlayıcı kararlar alması da, görevleri arasında sayılabilir.

Sınırlı sayıdaki yüksek denetim kurumunun görevleri arasında ombudsman işlevinin de önemli bir yer tuttuğu görülmektedir. Aslında yüksek denetim ile ombudsman işlevleri arasında bir yönüyle yakın bir benzerlik söz konusudur. Her ikisinin de asıl amacı, farklı düzeylerde de olsa kamunun genel çıkarını sağlamaya yönelik denetimlerde bulunmaktır. Ombudsman kurumu daha çok bireysel düzlemde kamu çıkarını korumaya çalışırken, yüksek denetim kurumları ise daha kollektif düzeyde ve tüm kamuoyunu ilgilendiren nitelikteki kamusal çıkarların gözetilmesini sağlamakla yükümlüdür. Ancak, bireysel hak ve özgürlüklere ilişkin sorunların da sonuçta toplumsal bir boyut taşıdığı dikkate alındığında, bu iki kurumun amaçları arasında bir paralellik olduğu söylenebilir.

Ombudsman işlevi ile yüksek denetim işlevi arasındaki bu çakışma, bu işlevlerin aynı kurum tarafından yerine getirilebileceğine de işaret etmektedir. Çünkü bireysel yakınmalar genellikle genel nitelikteki bir sorundan kaynaklandığı gibi, genel nitelikteki sorunlar da çoğu kez bireysel yakınmalara kaynaklık etmektedir. Dolayısıyla bu her iki kurumun faaliyetleri birçok yönüyle birbirini destekleyen nitelikte olabilir.

Bu nedenledir ki, bazı ülkelerde ombudsman görevi de yüksek denetim kurumları tarafından yerine getirilmektedir. Bunun en iyi işleyen örneği, İsrail

Sayıştayı'dır. İsrail'in denetim sisteminde Sayıştay çok önemli yer tuttuğu gibi, Sayıştay denetiminin kapsamı da oldukça geniştir. Böyle olunca da Ombudsman işlevi, bu kurumun faaliyetleri arasına kendiliğinden de girmektedir.

İsrail dışındaki birçok ülkede de yüksek denetim kurumlarının şu ya da bu ölçüde ombudsman benzeri işlevler üstlendikleri görülmektedir.

Denetim Kurumları Arasındaki İlişkiler

İç ve Dış Denetim Kurumları Arasındaki İlişkiler

Güvenilir ve etkin bir iç denetim, dış denetim için de en önemli güvenceyi oluşturur. Gerekli niteliklere sahip bir iç denetimin varlığı, dış denetimi kolaylaştırabileceği gibi, dış denetim bazen de iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğini ve güvenilirliğini esas alan bir incelemeyi yeterli görebilir. Bu da dış denetim kurumlarının iç denetçilerle yakın ilişki kurmalarını ve çoğu zaman da işbirliği içinde çalışmalarını zorunlu kılar.

Öte yandan dış denetçilerle yakın bir işbirliği içinde çalışmak, iç denetçiler için de büyük yararlar sağlayabilmektedir. Daha deneyimli ve mesleki yeterlik açısından daha iyi konumda bulunan dış denetçilerin birikimlerinden yararlanmak, iç denetçiler için öğretici olmaktadır. Yanı sıra iç denetçilerin de belirli bir bağımsızlık statüsü bulunmakla birlikte, dış denetçilerin sahip bulundukları bağımsızlık düzeyine ulaşmaları mümkün değildir. Dolayısıyla denetim bulgularını uygulamaya yansıtmaları ve yöneticilerini gerektiği şekilde yönlendirmede ve ikna etmede yeterli performansa ulaşmaları çoğu kez olanaklı olmaz. Buna karşılık dış denetçilerin ikna ve yaptırım güçleri daha fazladır. Böyle bir durumda iç denetçilerin çeşitli konularda dış denetçilerle işbirliğine girmeleri ve bu yolla sonuç almaya çalışmaları, özellikle kamusal kesimde iç denetimin etkinliğini artıran bir yoldur.

Bu tür bir karşılıklı çıkar ilişkisinin ötesinde, iç ve dış denetimler birbirlerini tamamlayan süreçler olup, birbirlerini yok saymaları ve ilgisizlik içerisinde olmaları beklenemez. Kuracakları işbirliği ölçüsünde kaynaklarını daha etkin kullanma ve daha doyurucu sonuçlara ulaşma olanakları büyük ölçüde artacaktır. Dolayısıyla iç ve dış denetim örgütlerinin bir amaç birliği çerçevesinde hareket etmelerinin yararları tartışmasızdır.

Yüksek Denetim ve İç Denetim Kurumları Arasındaki İlişkiler

İç denetim, dış denetim için olduğu gibi, çoğu kez dış denetim olarak da nitelenen yüksek denetim için de en güvenilir veri kaynağıdır. Yüksek denetim için bir araç olma özelliğinin ötesinde sağlıklı ve etkin bir iç denetim, yüksek denetim açısından bir amaç niteliğindedir. Denetlenen kurumların iç kontrol ve

iç denetim mekanizmalarını oluşturmaları ve işletmeleri, yüksek denetim açısından en önemli ölçüt olmaktadır. Çünkü bu mekanizmalara sahip olmayan bir örgütün kabul edilebilir bir düzenliliğe ve performansa sahip bulunması, ancak bir rastlantının eseri olabilir.

Yüksek denetim kurumları ile iç denetim kurumları arasında belli başlı işbirliği konuları ve sağlayacağı yararlar şu başlıklar altında incelenebilir:

1) Denetim sırasında işbirliği: Yüksek denetim kurumları denetimleri sırasında denetledikleri kuruluşların yetişmiş elemanları olarak iç denetçilerden doğrudan yararlanma yoluna gidebilirler. Bu yolla iç denetçilerin kurumlarıyla ilgili birikimlerinden yararlanma olanağı da elde edilebilir. Ayrıca kamusal denetim sürecinde gereksiz tekrarlar önlenmiş ve sınırlı kaynakların daha verimli kullanımı sağlanmış olacaktır. Ancak bu yöntemin çeşitli sakıncalar içerdiği de gözden uzak tutulmamalıdır.

Bu tür bir ilişki, iç denetim örgütlerinin işlevselliğini ve etkinliğini de artıracaktır. Denetim bulgularının değerlendirilmesinde ve gerekli önlemlerin alınmasında bu işbirliği, iç denetim kurullarına güvence sağlayabileceği gibi, denetimden beklenen daha genel amaçların gerçekleşmesine de yardımcı olacaktır.

2) İç denetim örgütleri ile bazı alanlarda işbölümüne gidilmesi: Yüksek denetim kurumları, konumları gereği detaylı inceleme ve sorgulamaları doğrudan yürütmekte sorunlarla karşılaşabilirler. Bu işlemlerin iç denetçilerden talep edilmesi, hem zaman ve personel tasarrufu açısından, hem de sonuca daha kısa sürede ve daha sağlıklı bir şekilde gidilmesini sağlama açısından yarar getirebilir. Ayrıca yasal düzenlemeler de bu tür bir işbirliğini gerekli kılabilir. Örneğin İspanya'da iç denetim birimlerinin tekil işlemlerdeki yasalara aykırılık ve kamu zararına ilişkin tespitleri Sayıştay tarafından sonuca bağlanmakta; bu da Sayıştayın daha farklı alanlara odaklanmasına katkı sağlamaktadır.

3) Keza iç denetim örgütlerince saptanan sorunların çözümlenebilmesi için yüksek denetim kurumlarına başvurulabilir. İç denetçilerin yetkilerinin sınırlılığı, birtakım denetim bulgularının sonuca bağlanmasında güçlükler doğurabilir. Böyle bir durumda daha geniş yetkilere ve araçlara sahip bulunan yüksek denetim kurumlarına önemli denetim bulgularının aktarılması, sonuca ulaşma açısından rasyonel bir tutum olacaktır. Özellikle yargı yetkisiyle donatılmış yüksek denetim kurumları açısından bu daha da işlevsel bir yöntemdir.[67]

4) Yüksek denetim ile iç denetim arasındaki en önemli farklılıklardan birisi amaç boyutunda kendini gösterir. Yüksek denetimde asıl amaç, Parlamento adına yürütmenin bütünü üzerinde denetim yapmak ve sonuçlarını Parlamentoya

[67] Ülkemizde bu yöntemin, İçişleri Bakanlığı denetim birimlerinin yerel yönetim denetimlerine ilişkin bulgularının bir bölümünün Sayıştay'ca yargı süreci sonucunda kesin hükme bağlanması şeklinde sınırlı ve sistematik olmayan bir uygulaması bulunmaktadır.

bildirmektir. İç denetim kuruluşları ise, yürütme içinde yer alan ayrı ayrı kurumların denetiminden sorumludurlar. İç denetim raporları arasında ilgi kurarak kamu maliyesinin bütünü hakkında değerlendirmeler yapmak, sorunları ve çözüm önerilerini formüle etmek, yüksek denetim kurumlarının yetki ve olanakları dahilindedir.

5) Özellikle yargı yetkisine sahip yüksek denetim kurumlarının içtihat yapma yetkileri ve genel olarak hukuk kurallarını yorumlamada daha yetkin konumda olmaları nedeniyle, iç denetim kurumlarının bu yorum ve içtihatlardan faaliyetleri sırasında yararlanmaları, uygulamada birlik ve keyfiliğin engellenmesi açısından önem taşır.

6) İç ve dış (ve hatta özel) denetim örgütlerinin de yararlanabileceği (ya da uymak zorunda olacağı) ulusal denetim standartlarının geliştirilmesi de, büyük ölçüde yüksek denetim kurumlarına düşen bir görevdir. Bunun gibi denetim rehberleri hazırlayarak diğer denetim örgütlerinin yararlanmasına sunmaları, yüksek denetim kurumlarının denetim alanındaki özellikli konumlarının bir gereği olarak değerlendirilmektedir.

7) Kamusal denetimin nihai amacı olan yönetimin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi açısından iç, dış ve yüksek denetim bir bütünlük arzetmekte ve bu amaçlara ulaşılması, bir başka deyişle idari reform sürecinin başlatılması ve sürdürülmesi, tüm denetim kurumları arasındaki sıkı işbirliği ve koordinasyona bağlı bulunmaktadır. Keza çağdaş yönetim yaklaşımlarında büyük önem taşıyan, değişik kurumlardaki iyi uygulama örneklerinin tüm ilgili birimlerde yaygınlaştırılmasının sağlanmasında da bu ilişki ve işbirliğinin yararları tartışılamaz.

8) Her iki düzeydeki denetim örgütleri, denetim teorisindeki ve uygulama alanındaki gelişmeler konusunda karşılıklı iletişim içerisinde bulunabilirler. Bu alanlarda çeşitli eğitim programları ya da sempozyum vb. toplantılar aracılığıyla da geliştirilebilecek işbirliğinin taşıdığı önem yadsınamaz.

Günümüzde yüksek denetim ve iç denetim kurumları arasındaki ilişki, denetimde etkinliğin sağlanması açısından yaşamsaldır. INTOSAI'nin de çeşitli çalışmaları aracılığıyla teşvik ettiği bu işbirliğinin, sınırlı denetim kaynaklarının daha verimli ve rasyonel kullanımı, denetimde gereksiz tekrarların önlenmesi, sağlıklı bir planlama ile denetim dışı kalan alanların azaltılması gibi hususlarda sağlayacağı yararlar çok önemlidir. Günümüzde gelişmiş ülke Sayıştaylarının geleneksel denetim uygulamalarını daha çok iç denetim kurumlarının bulgularına dayandırdıkları göz önünde bulundurulmalıdır. Hatta yüksek denetim açısından "çağdaş denetim, denetimin denetimidir" şeklindeki özdeyişleşen yaklaşımın büyük ölçüde bu tür bir ilişkiden kaynaklandığı açıktır.

Yüksek Denetim Kurumları Arasında Uluslararası İşbirliği

Yüksek denetim kurumları arasında uluslararası işbirliği için çok gelişmiş bir altyapı bulunmaktadır. Yüksek denetim kurumlarının gerek bölgesel ve gerekse dünya çapında bir araya gelmelerinde, karşılıklı bilgi alış verişinde bulunmalarında ve çeşitli konularda işbirliği yapmalarında gerekli güçlü kurumsal yapılar oluşturulmuştur.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI), bu yapıların başında gelmektedir. Bu örgüt bünyesinde Avrupa, Asya ve Afrika kıtalarında yer alan ülkelerin yüksek denetim kurumları kendi bölgesel teşkilatlarını kurmuşlardır. Bunların dışında Latin Amerika ülkeleri, Arap ülkeleri gibi daha alt düzeyde örgütlenmelere yer verilmiştir. INTOSAI dışında da birtakım bölgesel işbirliği programları çerçevesinde yüksek denetim kurumlarının oluşturdukları birlikler de vardır. (Örneğin ECO ülkeleri yüksek denetim kurumları birliği ECOSAI).

Yüksek denetim kurumları arasındaki yakın işbirliği, denetim metodolojisinin geliştirilmesi, yeniliklerin paylaşılması ve yaygınlaştırılması, ortak denetim projelerinin yürütülmesi, birbirlerinin çıktılarından yararlanılması gibi çok değişik alanlarda önemli yararlar sağlamaktadır.

Son bölümde söz konusu uluslararası örgütler ile bunların sağladığı işbirliği olanakları ve ulusal yüksek denetim kurumlarının kendi aralarında geliştirdikleri uluslararası ilişkilerin önemi üzerinde daha ayrıntılı olarak durulacaktır.

Denetimde Standartlar, Metodoloji ve Süreç

Denetim Standartları ve Uygulamaya Yansıtılması

Denetimde Standartların Önemi

Denetimin amacı, denetlenen kurum veya kuruluşun faaliyetleri hakkında değerlendirme yapmak ve sonuçta bir yargıya ulaşmaktır. Ortaya konacak sonuçların ve değerlendirmelerin inandırıcı, güvenilir ve saygın olabilmesi için yeterince açık, belirgin ve hepsinden önemlisi objektif olması gerekir. Objektifliği sağlamanın en güvenilir yolu ise, önceden birtakım kriterler belirlemek ve bunlara uygun hareket etmektir. Bu kriterler, genel olarak denetim standartlarını oluştururlar.

Standartlar, mevcut koşullar ve kısıtlar altında bir görevin başarıyla yerine getirilmesi koşuluyla ortaya çıkacak sonucu nicel veya nitel olarak tanımlayan önceden saptanmış olan ölçütlerdir.[68] Denetim standartları ise, etkin ve objektif bir denetim faaliyetinin temel niteliklerini belirleyen genel ölçütlerdir. Bir denetim faaliyetinin veya raporunun geçerliliği, önceden belirlenmiş ve genel kabul görmüş standartlara uygunluk derecesine bağlıdır.

Denetim standartları, denetimin her aşamasında, her denetçinin uyması gereken temel kural ve ölçütleri tanımlar. Denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Denetim faaliyetinin konusu ve denetçinin çalışmasının kalitesi ile ilgili bulunan denetim standartları, genel olarak kaliteli bir denetimin çerçevesini belirler.[69]

Denetim standartları denetçiye, denetim prosedürlerinin ve aşamalarının sınırlarını tayin etmede yardımcı oldukları gibi, denetim sonuçlarının niteliğinin değerlendirilmesi için bir kriter de oluşturmaktadır. Bu özelliğiyle denetim standartları, denetim çalışmaları arasında birlik ve uyumluluğun sağlanması için de önem taşırlar.

Denetim Standartlarının Geliştirilmesi

Denetim standartları uzun bir zaman süreci içinde oluşan mesleki birikim ve deneyimlerin ürünü olup, sürekli geliştirilmekte ve yenilenmektedir. İlk olarak 1948 yılında ABD'de AICPA (American Institute of Certified Public Accountant's Committee) adında bir kuruluş, "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları"nı belirlemiş ve sonraki yıllarda bunları geliştirmiştir. Bu tür meslek kuruluşlarını yüksek denetim kurumları izlemiş ve bu kurumların oluşturdukları uluslararası örgütler de kendi alanlarına özgü standartlar belirlemişlerdir.

ABD'de Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları"nı belirlemiştir. Bunlar genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları olmak üzere üç ayrı başlık altında toplanmış 10 ayrı standarttan oluşmaktadır.

Yine ABD Genel Komptrolörü (Sayıştayı) tarafından tasarlanan ve yayınlanan bir dizi standartların olduğu görülmektedir. Bunlar öncelikle Genel Muhasebe Ofisinin (GAO) kullanımı için hazırlanmış, fakat ABD'nde ve diğer ülkelerde devlet denetçilerinden büyük bir ilgi görmüştür. Bu standartların içinde yer aldığı kitap da "sarı kitap" olarak ün kazanmıştır.

Kanada'da da Yeminli Muhasebeciler Enstitüsünce yayınlanmış bulunan "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları", ABD'deki aynı adı taşıyan standartlarla benzerlik göstermektedir.

---

[68] Akal, Zühal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi,** Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No: 473, Ankara, 1992

[69] Güredin, Ersin, **Denetim,** İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü Yayını, No: 57, İstanbul 1988, s.25

İngiltere ve İrlanda'da muhasebe alanında faaliyet gösteren altı meslek kuruluşunun biraraya gelerek oluşturdukları "Denetim Uygulama Komitesi"nin (Auditing Practises Comittee, APC) belirlediği denetim standartları bulunmaktadır. Yine İngiliz Sayıştayı'nın (National Audit Office) da kendi faaliyetlerinde kullanılmak üzere denetim standartları oluşturma yoluna gittiği görülmektedir.

Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kuruluşu olan ve Türk Sayıştayı'nın da üyesi bulunduğu INTOSAI, üye ülke Sayıştayları arasında denetim usul, metot ve teknikleri yönünden bir birliktelik sağlamak amacıyla 1984 yılında kurduğu Denetim Standartları Komitesi aracılığıyla denetimde uyulması gerekli standartları belirlemiş ve 1987 yılında yayınlayarak üye ülkelere duyurmuştu. Ancak daha sonra bu standartlarda, mahkeme şeklinde kurulmuş Sayıştayların ihtiyaçlarına da cevap verecek şekilde değişiklikler yapılarak 1991'de yeniden yayımlanmıştır.[70]

INTOSAI Denetim Standartlarının yanı sıra, ABD'de Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)'nın belirlediği "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları", kısa sürede uluslararası bir nitelik kazanmış ve bugün hemen her ülkede genel kabul görmektedirler. Bunlar genel nitelikli standartlar olup, zaman zaman bunlarla ilgili yorumlar ve açıklayıcı alt ilkeler yayınlanmaktadır.

Değişik ülkelerin yüksek denetim kurumları da, INTOSAI'nin yayınladığı standartlar ışığında kendi denetim standartlarını geliştirmeye başlamışlardır. Son yıllarda birçok yüksek denetim kurumunun kendi standartlarını oluşturma yoluna gittikleri gözlenmektedir. Çok detaylı ve değişik alanlar için ayrı ayrı düzenlenmiş standartlar belirleyen Çin'in ve Peru'nun Ulusal Denetim Kurumları buna örnek gösterilebilir.[71]

Uluslararası Denetim Standartları

INTOSAI tarafından geliştirilen söz konusu denetim standartları dört grupta toplanmış olup, bunlar, temel önermeler, genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartlarıdır. Denetim standartları için oluşturulan temel önermeler, denetim standartlarının gelişmesine yardımcı olacak ve denetçilerin özel standartların uygulanamadığı durumlarda görüş ve rapor oluşturmalarını sağlayacak temel varsayımlar, tutarlı ve sürekli faraziyeler ve mantıki prensiplerdir.

Genel standartlar ise, denetçinin ve denetim kurumunun niteliklerine ilişkin olup, özellikle denetçi ve kurumunun bağımsız ve istenen yeterliliğe sahip olması alanında kapsamlı ilkeler içermektedir. Ayrıca denetimin planlanması, denetim

[70] Bu standartların Türkçe metni için bkz.: **INTOSAI Denetim Standartları,** T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997

[71] Çin için bkz. CNAO, **Government Auditing Standards of the People's of China,** National Audit Office of the People's of China, August 1997, Beijing-China; Peru için bkz. **Government Audit Standards,** Contraloria General de la Republica del Peru, Lima 1996

kanıtının belirlenmesi, toplanması ve değerlendirilmesi ile denetim bulgularının, sonuçlarının ve önerilerin raporlanmasında standartlara uymada gerekli özenin gösterilmesi önemle vurgulanmaktadır.

Çalışma standartlarının amacı, "denetçinin takip etmesi gerekli olan amaçlı, dengeli ve sistematik aşamaların veya tedbirlerin kriterini koymak ve genel çerçevesini çizmek" olarak ortaya konmuştur. "Bu aşamalar ve tedbirler, belirli bir sonuca varmak için denetim kanıtı arayışı içinde bulunan denetçinin takip etmesi gerekli araştırma kurallarını belirtmektedir." Bu başlık altında planlama, gözetim ve gözden geçirme, iç kontrolların incelenmesi ve değerlendirilmesi, yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uygunluk, denetim kanıtları, mali tabloların analizi gibi alanlarda standartlar geliştirilmiştir.

Raporlama standartlarında ise, denetim sonucunda denetçinin rapor veya görüş oluşturmasında sağlıklı yargılara ulaşmasına yardımcı olacak birtakım ilkeler ortaya konmuştur. Denetim raporunun anlaşılır, açık, kanıtlara dayalı, uygun zamanlı ve şekil şartlarına sahip olması gibi ilkelerin yanı sıra, denetim sonuçlarının ve önerilerin denetlenenlerce ne ölçüde yerine getirildiğinin izlenmesine yönelik standartlara yer verilmiştir.

INTOSAI dışındaki çeşitli kuruluşlarca geliştirilen denetim standartlarının da büyük ölçüde aynı kapsama sahip oldukları ve genellikle genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartlarından oluştukları görülmektedir.

Denetim Kriterleri

Denetim faaliyetinin, denetçinin ve kurumunun uymak zorunda olduğu standartların yanında, denetim sırasında uyulması gereken ölçütler de denetim standartları olarak nitelenmektedir. Ancak bu iki tür standardı ayırdetmek amacıyla ikinciler için kriter sözcüğü kullanılacaktır.

Mali Denetim Kriterleri

Denetim standardı olarak adlandırılmasa da, geleneksel denetim çalışmalarında da belli standartlar kullanılmaktadır. Mali denetimde bir işlemin doğru, yasal veya düzenli olup olmadığına, belli standartlar ölçü alınarak karar verilir. Bir kurala gönderme yapılmaksızın işlemin yanlış olduğu açıklanamaz.

Yetkili otoritelerin belirlediği bu kurallar yazılıdır ve işlemi yapanlar tarafından da bilinir ve kabul edilir. Denetçi mali denetim yaparken bu kuralları kriter olarak kabul eder. Elbette mali işleme bu kriterleri uygularken kendi mesleki birikimlerini de kullanarak yorum yapması gerekir.

Mali denetimde kullanılan kriterlerin kaynakları şöyle özetlenebilir:

- Yasa, tüzük ve yönetmelikler,
- Yönetimin iç düzenlemeleri,
- Mali ilke, kural ve standartlar,

- Denetim kurumunun kararları ve iç düzenlemeleri,
- Mahkeme kararları,
- Yürütmeye dair genel düzenlemeler (Bakanlar Kurulu Kararları, Bakanlık genelgeleri vb.)

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılabileceği üzere mali denetimde kriterler bellidir ve denetçi sadece onları bilmek ve kullanmak durumundadır. Denetçinin bu kriterleri yorumlama dışında, bu kriterlerin dışına çıkma ya da yeni baştan kriter belirleme gibi bir yetkisi bulunmamaktadır.

Performans Denetimi Kriterleri

Mali denetimden farklı olarak performans denetiminde hazır, her olaya uygulayabileceğimiz kriterler bulunmamaktadır. Bunun en önemli nedeni performans denetiminin görece yeni olmasıdır. Bu alandaki standartların kaynaklarının çok fazla oluşu da, bunların sınırlandırılarak sistematize edilmesini engellemektedir.

Performans denetimi konusunda hazır kriterlerin bulunmaması, denetçinin daha fazla çaba harcayarak uygun standartlar oluşturmasını gerektirmektedir. Standart veya kriter oluştururken kaynak olarak genel kabul görmüş yönetim uygulamalarından ve ilkelerinden, genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinden, genel kabul görmüş denetim normlarından ve mesleki normlardan yararlanılabilir.

Ayrıca bu standartlar, bilim ve teknikteki son gelişmelerden, meslek kuruluşlarının tebliğlerinden, endüstrinin başarı standartlarından veya denetlenen kurumun geçmiş performansı gibi çok değişik kaynaklardan türetilebilir.[72] Diğer denetim kurumlarınca kullanılan standartlar, denetlenen kuruluşun politika araçları, planları, genelge ve rehberleri, uzman görüşleri, ilgili literatür ve akademik bildiriler, benzer kuruluşların ve standart belirleyen kurumların çalışmaları da bu kaynaklara ilave edilebilir.

Kanada'da ise, performans denetimine ilişkin standartların, geniş bir alanda çeşitli konuları kapsayacak şekilde yayınlandığı görülmektedir.[73] Kapsamlı Denetim Kriterleri adlı yayında, muhasebe sistemleri, işlem ve kayıtların kontrolü, verimlilik, iç denetim ve insan kaynakları yönetimine ilişkin kriterler yer almaktadır.

Denetim İlkeleri

Denetim yapan kişi, kurum ve birimlerin denetim işlevini yerine getirirken uymakla yükümlü oldukları birtakım ilkeler söz konusudur. Mesleki ahlak

[72] Ünsal, İbrahim, "Performans Denetiminde İstatistik Tekniklerinin Kullanılması", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 28 (Ocak-Mart 1998), s.49
[73] Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı, s.67

kuralları ya da standartları olarak da nitelenen bu ilkelerin başlıcaları *bağımsızlık, sorumluluk, yasallık, nesnellik (tarafsızlık), dürüstlük, güvenilirlik, yeterlilik* gibi her yerde ve her zaman uyulması gereken kurallardır.

Bağımsızlık, özellikle yüksek denetim için yaşamsal öneme sahip en temel ilkedir. Bu nedenledir ki INTOSAI'nin 1953 yılında Havana'da yapılan ilk Kongresinde bile, en önemli gündem maddesini yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı oluşturmuştur. Bağımsızlık, diğer ilkeler için de güvence sağlar. Denetim bulgularının, denetimde ulaşılan sonuçların ve geliştirilen önerilerin tarafsız, yeterli ve güvenilir olması, büyük ölçüde denetçinin ve kurumunun bağımsızlık düzeyine bağlıdır. Bağımsızlık, hem denetlenenden bağımsız olmayı, hem de her türlü dış etki ve müdahalelerden uzak olmayı içermektedir.

Bağımsızlığın en önemli göstergeleri, denetim kurumunun personelini atamasında tam yetkili olması, bütçesini belirleyebilme özgürlüğüne (mali özgürlük) sahip olması, denetlediği kurumlarla hiçbir örgütsel bağlantısının bulunmaması ve denetim alanlarının seçimi, denetimlerin başlatılması, sürdürülmesi ve sonuçlarının raporlanması aşamalarında tamamen serbest hareket edebilmesidir.

Bağımsızlık, yasal düzenlemeler vb. kurallarla güçlendirilip güvence altına alınması gerektiği gibi, asıl önemli olan uygulamada işlerlik ve işlevsellik kazandırılmasıdır. "Gelişmelerden görüldüğü gibi birçok durumda denetim bağımsızlığının en büyük koruyucusu yasal düzenlemeler olmamakta, fakat en büyük koruyucu denetim fonksiyonunun kazandığı güven ve destek olmaktadır. Yasal düzenlemelere bakılarak edinilen devlet denetimi (yüksek denetim) imajı ile denetçinin gerçekten sahip olduğu bağımsızlık derecesi arasında büyük uçurumlar olabilir".[74]

Bağımsızlık hiçbir zaman tek yönlü değildir, tersine bağımsızlıkla birlikte karşılıklı sorumluluklar veya yükümlülükler doğar. Çağdaş denetim anlayışı çerçevesinde ve denetimlerin genişletilmiş hedefleri içinde bağımsızlık kavramı, denetçilere sınırsız ve sorumsuz analiz yapma ve yargıda bulunma yetkisini vermez.

Denetçilerin karşılaşabilecekleri baskılara veya reaksiyonlara aldırış etmeksizin gördükleri hataları açıklama yönünde bir kuşkuları olmaması beklenir. Ancak denetçi bağımsızlığı tenkit yapma özgürlüğü olarak algılamamalı ve alkış toplama veya yayın organlarına manşet olma arzusuyla güdülenmemelidir.[75] Dengeli bir denetim yaklaşımında, incelenen programın ya da dairenin başarılarını veya iyi uygulama örneklerini ortaya çıkarmak ve gerektiğinde takdir edebilmek de denetçinin sorumlulukları arasında olmalıdır.

[74] Pois, Joseph, "Devlet Denetiminin Bağımsızlığı", (Çev. Fethi Heper), **Devlet Denetimi (Makaleler),** Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 28/10, Ankara, 1988, s.64
[75] Pois, s.65

Bağımsızlığın yüksek denetim açısından taşıdığı önemin büyüklüğü nedeniyle, INTOSAI Denetim Standartlarında yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığına geniş yer verildiği görülmektedir.[76] Bu standartların 54. maddesinde; *"Yönetim şekli ne olursa olsun denetimde bağımsızlık ve objektiflik asıldır. Yasama ve yürütme organından yeterli ölçüde bağımsız olunması, denetimin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının inanılırlığı açısından esastır"*, 65. maddesinde ise; *"Sayıştayın, görevinin yürütülmesine ilişkin olarak yürütme organından talimat almaması bağımsızlığı açısından önemlidir. Sayıştay denetim yapmaya veya yaptığı denetimi (kapsamını, biçimini vs.) değiştirmeye, denetimden kaçınmaya, denetim bulgularını, sonuç ve tavsiyelerini örtbas etmeye veya değiştirmeye zorlanmamalıdır"* gibi ilkelere yer verilmiştir.

Yüksek denetim için Yasama organından, yürütmeden ve denetlenen kurum ve faaliyetlerden bağımsızlığı içeren bu ilke, iç denetimde daha çok denetlenen faaliyetlerden ve kişilerden bağımsız olma durumunu kapsamaktadır.

Yasallık ilkesinin, yasallığın denetlenmesi ve denetimin yasallığı gibi iki ayrı yönü bulunmaktadır.[77] Yasallık denetlemesi yapan kişi ve kurumların yetki ve sorumlukları, işlem ve eylemleri de yasal çerçeveler içerisinde kalmak zorundadır. Denetimin denetlenmesi, yargısal yollarla, hiyerarşik üstler tarafından ya da parlamento, basın, kamuoyu gibi dolaylı ve biçimsel olmayan yollarla gerçekleştirilir.

Nesnellik ilkesi, denetimler sırasında sadece olanın dikkate alınması ve olması gerekenle karşılaştırılarak sonuca ulaşılması, sübjektif unsurların etkisiyle karar verilmemesini içerir. Bir başka deyişle denetçinin görevi sırasında yan tutmaması, hiçbir dış etki altında kalmadan, duygularına kapılmadan karar vermesi, tarafsız ve objektif olabilmesi, nesnellik ilkesinin bir gereğidir. Her değerlendirmede belirli bir oranda takdir, dolayısıyla öznellik payı var ise de, önceden belirlenmiş denetim kriterleri ya da ölçütleri (standartlar) aracılığıyla bu öznellik payı azaltılabilir ve denetimin nesnelliği artırılabilir.

Dürüstlük ilkesi de denetimin nesnelliğiyle doğrudan ilişkilidir. Denetlenenlerin görevlerini olması gerektiği gibi yapıp yapmadıklarını, bir yerde mesleki dürüstlüğü ölçümlemeye çalışan denetim elemanlarının kendilerinin de bu dürüstlüğe sahip bulunmaları, birtakım kişisel duyguların, çıkarların, beklentilerin ve düşmanlık hislerinin etkisi altında kalmaksızın hareket etmeleri büyük önem taşır. Denetleyenin görece üstün konumda olması, birçok hata, kusur veya yolsuzluğa tanık olması, denetlenenlerin ve ilgili diğer tarafların etkisine açık sağlam karakterli, dürüst, güvenilir, adil ve hakkaniyetli olmasını gerektirmektedir.

[76] INTOSAI Denetim Standartlarının 53-80'inci maddeleri bağımsızlık konusuna ayrılmış olup, 56-63'üncü maddeler yasama organından bağımsızlığı, 64-75'inci maddeler yürütme organından bağımsızlığı, 76-80'inci maddeler denetlenen kurumdan bağımsızlığı açıklamaktadır.

[77] Atay, s.46

Denetçi ve kurumunun gerekli yeterliliğe sahip olması da önemli denetim standardıdır. Denetimin, bu görevin niteliği, güçlüğü ve kapsamı ile orantılı eğitim ve deneyime sahip kişilerce yürütülmesi ve sonuçlarının etkili bir şekilde değerlendirilebilmesi büyük önem taşır.

Güvenilirlik, denetçi ve denetim kurumunun faaliyetlerinde tarafsız, dürüst ve objektif olduğunun kamuoyunca da kabul edilmesidir. Güvenilirlik, bir yerde denetim faaliyetlerinin planlanmasında, yürütülmesinde, sonuçlarının değerlendirilmesinde ve raporlanmasında gerekli özenin gösterilmesi ile ilişkilidir.

Çağdaş Denetimin Temel Unsurları

Denetim Personelinin Eğitimi ve Vizyonu

Denetimin çağdaş işlevleri, geleneksel denetim uygulamalarının doğurduğu sonuçlardan çok farklıdır. Çağdaş denetimden beklenen, denetlenen kişi ve kurumlara işlem ve faaliyetlerini çağdaş normlara göre değerlendirerek, yeni bilgiler için kaynaklık yaparak, araştırma-geliştirme etkinliklerine katkıda bulunarak ve bir tür danışmanlık işlevi üstlenerek yardımcı olmaktır. Çağdaş denetçinin rolü, liderlik, rehberlik, öğreticilik olmalı ve yol gösterme, yönlendirme ve güdüleme işlevleri öncelik taşımalıdır.

Denetimin bu çağdaş işlevlerini yerine getirebilmesi için daha başlangıçta uygun nitelikli personelin işe alınması ve görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilecek biçimde eğitilmesi zorunludur. Denetim elemanlarının meslek yaşantısı süresince de gerek denetimdeki sürekli gelişmeler ve gerekse denetimin dış çevresel koşulları (sosyal çevredeki değişim, kamu yönetimindeki çağdaş gelişmeler vb.) konusunda yeterli düzeyde bilgilendirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Denetim elemanlarının teknolojideki gelişmeleri sürekli olarak izlemesi, deneyimlerini geniş bir perspektifte geliştirmesi ve bunların paylaşılmasına olanak hazırlaması, mesleki davranış kodlarını çağdaş normlara ve standartlara uyarlaması, denetimde ve denetlenen süreçlerde toplam kaliteyi amaçlaması, temel bir zorunluluktur. Bu çerçevede çağdaş denetimin demokratik ve insancıl bir araç olduğu unutulmamalıdır.

Ayrıca çağdaş denetim (gerek mali ve gerekse performans denetimi), sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın denetim elemanlarınca yürütülebileceğinden, denetim personelinin bu özelliklerinin de güçlendirilmesi ve takım çalışması anlayışı içinde denetimin özendirilmesi, eğitim politikalarının ve stratejik denetim planlarının bir unsurunu oluşturmalıdır.

Özetle denetçinin çağın ve mesleki kariyerinin gerektirdiği donanıma sahip kılınması, vizyon sahibi bir denetçi profilinin oluşturulması, çağdaş denetimde başarının temel koşuludur.

Denetimde Çağdaş Teknolojinin Olanaklarından Yararlanılması

Birçok ülkede beliren kısıtlayıcı, yasaklayıcı, önleyici mevzuatın kaldırılması (deregulation), KİT'lerin özelleştirilmesi (privatisation), merkezi yönetime karşı taşra teşkilatlarının yetkilerinin artırılması (decentralisation) ve yerel yönetimlerin güçlendirilmesi (localisation) eğilimleri karşısında geleneksel denetim yöntem ve tekniklerinin yetersiz kalması, performans denetimine geçişi zorunlu kılmış ve denetim alanında teknolojik gelişmelerden nasıl yararlanılacağı yüksek denetim kurumlarının gündemini uzun süre işgal etmiştir.

Performans denetimindeki gelişmelere paralel olarak incelikli ve güç yöntem ve tekniklerin kullanılması gereksiniminin ortaya çıktığı, bu gereksinimin sağlık ve eğitim gibi kamu hizmetlerinin yaygınlaşması, hizmetlerde kullanılan bilgisayar ve bilgi işlem teknolojilerinin daha karmaşıklaşması ve bireylerin kamudan giderek daha nitelikli hizmet beklemeleri gibi nedenlere bağlı olduğu, buna bağlı olarak kamusal denetim sonunda üretilen raporların kalitesinin yükseltilmesi gerektiği, çeşitli uluslararası denetim kongrelerinde dile getirilmiştir.[78]

Bilişim teknolojisindeki hızlı gelişmeler, denetim alanında da yeni olanaklar sunmaktadır. Denetlenen kurumlardaki hızlı bilgisayarlaşma eğilimi dünyanın her yerinde önemli bir olgu niteliğindedir. Bu eğilimin doğal bir sonucu olarak, bilişim yönetimi ve teknolojisine kamu fonlarından ayrılan paylar da giderek büyümekte, kamusal işlerin yürütülmesi giderek artan ölçüde bilişim teknolojisine dayandırılmaktadır. Gerek ayrılan fonların doğru bir şekilde harcandığından, gerekse kurumlarca geliştirilen sistemler içinde, amaca uygun ve yeterli bilgiyi doğru, zamanlı ve ekonomik maliyetle üretilebilecek etkili ve uygun kontrollerin kurulduğundan emin olma gereği, bilişim yönetimi ve teknolojisi alanının denetlemesini zorunlu kılmaktadır.

Bilgisayar teknolojisinin denetim alanında kullanılması iki şekilde gerçekleşebilir. Bilindiği gibi bilgisayar donanımları, bilgisayar sahteciliğine de büyük ölçüde zemin hazırlamakta ve kurumların ve işlemlerinin güvenliği açısından önemli riskleri de bünyesinde barındırabilmektedir. Nitekim bilgisayar sahteciliğini önlemeye yönelik denetim teknikleri hızlı bir şekilde gelişmesine rağmen, her yıl çok fazla sahteciliğin yapılıyor olması bir gerçektir.[79] Bilgisayar sahteciliğinin ve suiistimallerin ortaya çıkarılması ve önlenebilmesi için bilişim

[78] Bkz. Sayıştay, "Avrupa Yüksek Denetim Kuruluşları Teşkilatı Kuruluş Konferansı ve Birinci Kongresi Hakkında Rapor", **Sayıştay Dergisi,** Sayı:2 (Ekim-Aralık 1990) s.5

[79] Nilsson, Peter (Ed.), **Introducing Performance Audit of the use of EDP,** A project within the INTOSAI Standing Commitee on EDP Audit, The Swedish National Audit Office, Sweden 1997, p.17

sistemi doğrudan denetlenmek zorundadır. Bu tür denetime kısaca IT denetimi (Information Technology Audits) denilmektedir.

Bilişim Teknolojisi (IT) denetimlerinin başlıca amacı, kuruluşun mali tablolarının hazırlanmasında kullanılan bilgisayar donanımlarının ve uygulamalarının incelenmesi ve izlenmesidir. Bilişim teknolojisi ortamındaki risklerin teşhis edilmesi ve muhtemel risklerin giderilebilmesi için gerekli iç kontrol sisteminin oluşturulup oluşturulmadığının belirlenebilmesi, büyük ölçüde denetçilerin bunları inceleme ve değerlendirebilme yeteneklerinin geliştirilmesine bağlıdır.[80]

Diğer denetim şekli ise, denetim faaliyetinin yürütülmesi sırasında bilgisayardan yararlanmayı içeren Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleridir (Computer Assisted Audit Techniques- CAATS). Bu denetim tekniklerinin kullanılması, denetimde başta zaman olmak üzere çeşitli alanlarda sağlanacak tasarrufun yanı sıra, manuel olarak gerçekleştirilmesi çok zor olan alanlarda denetim olanağı sağlaması ve rutin denetim faaliyetlerinde de güven ve kaliteyi artırması açısından büyük önem taşır.

Bilgisayar dışında da denetim kurumlarının çağdaş iş görme yöntem ve tekniklerini tüm iş süreçlerinde uygulamaya koyması, denetimin geliştirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bütün işlemlerin teker teker elden geçirildiği ve sorumluluğun tekil işlemler bazında tespit edildiği, buna karşılık bu işlemlerin birer unsuru olduğu bütüncül sistemin aksaklık ve yetersizliklerinin görmezden gelindiği bir denetim sisteminin çağ dışı kaldığında kuşku yoktur. Bu tür bir denetimin klasik birtakım işlevlerini sınırlı da olsa yerine getirmesi olanaklı bulunsa da, modern işlevlerini yerine getiremeyeceği açıktır.

Denetimde Stratejik Planlamanın Önemi

Bir denetim çalışmasının başarıyla sonuçlandırılabilmesi için, denetim alanlarının sağlıklı ve objektif kriterler çerçevesinde belirlenmesi, denetlenecek alanın kapsamının sınırlarının ve denetimde kullanılacak yöntemlerin ortaya konması, kısacası denetimin iyi bir şekilde planlanması gerekir. Denetimde planlama hem denetim kurumlarının ellerindeki sınırlı insan gücünü ve mali kaynakları en iyi şekilde değerlendirebilmesini, hem de denetim çalışmalarının kendisinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri ışığında yürütülmesini sağlar.

Planlama, bütün örgütsel faaliyetlerde olduğu gibi, denetimin her alanında da önemli bir zorunluluktur. Ancak düzenlilik denetimlerine göre performans denetiminde çok daha fazla önem taşıdığı söylenebilir. Uzun bir süreci kapsadığından bu tür denetimlerin her aşamasının ayrıntılı olarak planlanması gerekmektedir.

[80] İbid, p.13

Düzenlilik denetimlerinde, denetim kurumunun faaliyetlerini planlaması önemlidir. Denetim alanının geniş olması ve denetlenecek işlem ve faaliyetlerin kabarıklığı nedeniyle denetim kurumunun seçici davranması, önemlilik ve risk gibi unsurları göz önünde bulundurarak belirli denetim alanlarında yoğunlaşması kaçınılmazdır. Aynı şekilde denetlenecek her bir konu ya da alan için de belirli bir denetim planı çerçevesinde hareket edilmesi önemli bir gerekliliktir.

Risk denetimi planları ise, her kuruluş için öngörülmüş risk denetimi çerçevesinde hazırlanır. Bu tür bir planda ele alınacak riskler ve bunların anlamları, benimsenen denetim yaklaşımı, personel ve mali kaynak gereksinimi ve muhtemel çıktının tasarlanmış şekli açık bir şekilde yer almalıdır. Aksi yönde bir karara varılmamış ise, risk denetimi planları ilgili kuruluşla tartışılmalı, çalışmanın nasıl ve niçin yapılacağı açıklanmalıdır.[81]

Denetim kurumlarının kullanabileceği kaynakların sınırlı olması dolayısıyla devletin uygulamaya koyduğu tüm projeleri veya tüm kurumları denetlemesi mümkün değildir. Bu nedenle projelerin sosyo-ekonomik etkilerinin önemliliği, ayrılan kaynakların büyüklüğü, kamuoyu ve medyanın projeye ilgisi gibi faktörler göz önünde bulundurularak hangi projelerin denetleneceği konusunda bir seçim yapılmalıdır. Bunların yanı sıra projeye bağlı potansiyel risklerin yüksekliği, proje denetimi için denetim kurumunun kaynaklarının yeterliliği, yasama ve yürütmeden gelen talepler vb. çok sayıda faktör göz önünde bulundurulabilir.

Performans denetiminin amacına ulaşması ve denetlenen kurum, program, proje ya da faaliyetlerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunun geliştirilmesine katkıda bulunabilmek için, denetlenecek konuların stratejik bir yaklaşımla belirlenmesi büyük önem taşır. Bu çerçevede öncelikle uzun vadeli kurumsal stratejik planlarda öncelikli denetim alanlarının belirlenmesi ve hazırlanacak yıllık planlarda değer katma potansiyeli en yüksek konuların kararlaştırılması gerekir.

Yıllık planda yer alan her bir denetim konusunun da ayrıntılı bir şekilde planlanması zorunludur. Bu amaçla hazırlanacak denetim planının temel bazı öğeleri şu şekilde sıralanabilir:[82] Denetimin amaçları ve denetimden hangi sonuçların beklendiği, denetlenecek alanlar, denetim çalışmasının kapsamı, derinliğine incelenecek konular, uygulanacak testlerin düzeyi, inceleme süreçleri, özellikle derinlemesine inceleme yapılacak alanlarda uygulanacak yasal hükümler; kritik alanların seçimi, incelemelerin performansı açısından önem taşıyan durumlar, odak noktaları, denetçilerin ehliyet ve yeteneklerine göre bireysel görev dağılımıyla birlikte denetim ekiplerinin oluşturulması, denetlenecek alanlara göre çalışmalara katılacak diğer meslek mensupları

[81] Tepe, Kenan, "Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrolların Denetimi", **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları Sempozyumu,** Sayıştay Yayınları, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 1, Ankara 1998, s.64-65

[82] Wesberry, James P., **Principal Adviser on Accounting and Auditing Public Sector Modernization Division Latin America and the Caribean Region,** The World Bank, 1995, p.11

ve/veya uzmanlar, denetlenecek kurumların önemli faaliyetlerindeki düzensizliklere ve risk taşıyan unsurlara ilişkin iddia ve tespitler.

Çağdaş Denetim Yöntem ve Tekniklerinin Uygulanması

Devletin küçük ve faaliyet alanının da sınırlı olduğu dönemlerde kamusal işlemlerin tek tek incelenmesi olanaklı ve belki de rasyonel bir davranıştı. Ancak modern devlette bu şekilde bir merkezi denetim mümkün değildir. Birçok ülkede devlet tek başına en büyük işveren, yatırımcı, üretici ve tüketicidir. Bu yeni süreçte denetim, her kurum ve kuruluşun kendi bünyesinde gerçekleştirilmek zorundadır. Yüksek denetim kurumlarına düşen ise, yapılan denetimlerin, iç kontrol mekanizmalarının ve iş akış süreçlerinin denetlenmesidir. Denetim için standartlar belirlemek, örnekleme yöntemi ile iç denetim ve iç kontrol sisteminin etkinliğini analiz etmek ve geliştirilmesine yardımcı olmak, iç denetçiler için rehberler geliştirmek, yeni denetim yöntemleri konusunda iç denetim elemanlarını eğitmek gibi işlevler, yüksek denetim kurumları için geleneksel denetim işlevlerinden daha fazla önem kazanmıştır.

Denetlenmesine karar verilen işlem ve faaliyetlerin de daha hızlı, ekonomik ve amaca uygun bir şekilde incelenebilmesi için değişik yöntem ve tekniklerden yararlanılması, çağdaş bir zorunluluktur. Denetçiler, yolsuzluk, usulsüz veya kanunsuz harcama, yetkisiz işlem, israf, verimsizlik ve dürüstlük dışı davranış göstergesi olabilecek kontrol zayıflıkları, kayıt tutma yetersizlikleri, maddi hatalar ve olağandışı işlemler konusunda müteyakkız olmalıdırlar.[83] Ancak amaçları, bu tür durumların ortaya çıkarılması olmamalı, bunları üreten sistemlerin iyileştirilmesi için çaba harcamak olmalıdır.

INTOSAI Denetim Standartlarının 86. maddesinde de ifade edildiği gibi, Sayıştay'ın kendisini iç kontrol mekanizmalarının güvenilirliğine dayalı denetim tekniklerini (sistem tabanlı teknikler), mali tablo analiz metotlarını, istatistiki örneklemeyi ve bilgi işlem sistemlerinin denetimini içeren tüm güncel denetim metodolojileri ile donatması gerekmektedir.

İç kontrol incelemeleri, çağdaş denetimin önemli bir yönünü oluşturmaktadır. Anılan standartlara göre denetimin kapsamına ve sınırlarına karar verirken denetçi, denetlenen kurumun iç kontrolünün güvenilirliğini gözden geçirmeli ve değerlendirmelidir. Düzenlilik denetimlerinde iç kontrol değerlendirmeleri, varlıkları ve kaynakları güvence altına almaya yönelik ve muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olmasını sağlayan iç kontroller üzerinde; uygunluk denetimlerinde ise, idarenin kanun ve nizamlara uymasını sağlayan kontroller üzerinde yapılmalıdır. Performans denetiminde ise bu değerlendirme, denetlenen kuruluşun işlemlerinin ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesine ve bu arada yönetsel amaçlara ulaşma düzeyi ve zamanlı, güvenilir mali ve yönetsel bilgi üretilmesine yardımcı olan kontroller gibi hususlar üzerinde

[83] INTOSAI Denetim Standartları, Madde 90

yoğunlaşmalıdır. Özellikle muhasebe ve diğer bilgi sistemlerinin bilgisayarlaştırıldığı ortamlarda denetçi, denetlenen kurumun iç kontrolünün doğruluk, tamlık ve güvenilirliğini ne dereceye kadar sağladığını araştırmak durumundadır.[84]

Denetim Sürecinin Yapılandırılması

Denetim Alanlarının Seçimi

Denetim alanlarının seçimi, denetim kurumları açısından özel bir öneme sahiptir. Denetim kurumunun hangi alanların denetim programlarına alınacağını ve hangi konulara öncelik tanıyacağını belirleyebilmesi, onun bağımsızlık düzeyiyle doğrudan ilişkilidir. Yüksek denetim kurumlarında bu yetki genellikle tamamen kurumun kendisine aittir. Bazı ülkelerde Parlamentonun ve Hükümetin bu alanda belirleyici olduğu ya da en azından tavsiyeleriyle yönlendirmede bulunduğu bilinmektedir. Örneğin ABD'de Parlamento'nun inceleme yaptırma yetkisi vardır. Bu yetki aracılığıyla yüksek denetim kurumları, Parlamentonun gereksinmelerine yönelik denetim yapma ve Parlamento ile ilişkilerini sürekli kılarak işlevselliğini artırma olanağı elde edebileceği gibi, bu yöntem denetim planının sağlıklı yapılmasına olanak tanımaması, politik baskılara ortam hazırlayarak denetimin politize olma ihtimalini yükseltmesi gibi birtakım olumsuzluklar[85] da içerebilmektedir.

Ancak yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığına zarar vermemek koşuluyla denetim alanlarının seçiminde en geniş katılımın sağlanması, hem demokratik bir yapı için, hem de daha sağlıklı sonuçlara ulaşabilme açısından önem taşır. Parlamento ve Hükümetin yanı sıra medya kuruluşlarının ilgi duydukları alanlar, denetim personelinin öncelik tanınmasını istediği alanlar, halkın öncelik verdiği veya beklenti ve taleplerini ilişkilendiren konuların denetim öncelikleri arasına alınması, denetimin başarısı için önemli bir etken olacaktır.

Denetim alanlarının seçimi, bu alanların ya da konuların sınırlandırılması gereğinin bir sonucudur. Günümüz için örgütlerin bütün faaliyetlerinin ve bunlara ait bütün belge ve işlemlerin denetlenmesi olanak dışı kalmıştır. Özellikle kamunun faaliyet ve harcamalarındaki artış dikkate alındığında, denetim alanına giren bütün olay ve belgelerin tümünün denetime tabi tutulmasının olanaksız olduğu kabul edilerek denetlenecek konuların daha özenli seçilmesi ve denetimin verimli sonuçlar doğuracak alanlara kaydırılması bir zorunluluk olmakta ve yüksek denetim alanındaki uluslararası örgütler de üyelerine bu yönde telkinlerde bulunmaktadır.

[84] INTOSAI Denetim Standartları, Madde: 141-144

[85] Downey, Sir Gordon, "Yüksek Hesap Kontrolü Fonksiyonu ve Parlamento", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu,** Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1987, s.22

Denetim Programının Düzenlenmesi

Denetim programı, planlanan denetim faaliyetlerinin yürütülmesini düzenleyen ve denetim çalışmalarının izlenmesinde yardımcı olan bir araçtır. Her denetim çalışması, belirli bir program çerçevesinde yürütülmek zorundadır. Bu programda yapılacak denetimin amaçları, denetimde uygulanacak yöntemlerin detayları, denetimin zamanlaması, denetimin performansından sorumlu olan kadronun belirlenmesi gibi temel veriler yer alır.

Denetim programı denetim süreci boyunca uyulacak kuralların düzenli bir listesini içerir. Bu kuralların belirlenmesi, denetim çalışmalarının belirlenen amaçlarla uyumlu ve ilkeli bir şekilde yürütülmesine olanak sağlar. Ön inceleme raporunun sonuçlarına bağlı olarak hazırlanan denetim programı, denetim ekibinin her üyesinin yapması gereken işleri ve bunları hangi sürelerde tamamlamaları gerektiğini gösterir; denetçiler düzeyinde ayrıntılı görev dağılımını içerir.

Denetim programı denetçiye çalışmalarında rehberlik işlevi gördüğü gibi, yapılan işlerin kontrolünde de yarar sağlar. Önceden belirlenen amaçlara ulaşılma derecesinin belirlenmesine, uygulanan yöntem ve süreçlerin yeterliliğinin değerlendirilmesine olanak verir.[86]

Denetimin Yürütülmesi ve Sonuçlarının Raporlanması

Denetim faaliyetinin yürütülmesi, denetlenecek kurum veya projenin üst düzey yönetiminin bilgilendirilmesi ile başlar. Denetimin kapsamı, süresi, uygulanacak teknik ve yöntemler, denetim ekibinin denetlenenlerden istek ve beklentileri gibi konularda bir ön görüşme yapılır.

Özellikle performans denetiminin yürütülmesinde, karşılıklı anlayış ve işbirliğinin sağlanması büyük önem taşır. Denetim amaçlarının, kapsamının ve kriterlerinin denetlenen kurum yönetimi ile paylaşılması gerekir. Denetlenenlerin görüşleri, sağlıklı denetim bulgularına ulaşılması açısından oldukça önem taşırlar.

Denetimin yürütülmesi safhasının en önemli faaliyetini, planlama safhasında riskli bulunan konulara ilişkin mali ve mali olmayan birçok verinin toplanmasıdır. Verilerin birinci kaynağı, mali tablolar ve belgelerdir. Düzenlilik denetiminde bu veriler büyük ölçüde tek başına yeterlidir ve denetim bulgularının kaynağı bunlardır. Ancak performans denetiminde bunların yanı sıra birçok veriye daha gereksinim duyulur ki bunların başlıcaları ön inceleme raporları, fizibilite raporları, organizasyon şeması, bütçe ödenekleri, ana programlar, iç denetim raporları gibi somut veriler ve bunların yanında denetçinin çeşitli gözlemleri ve veri ve kanıt toplama yöntemlerini kullanarak elde ettiği bilgileri iyi analiz etmesi ve yorumlaması sonucu ulaştığı kanılardır.

[86] Wesberry, p.13

Denetimde kullanılan başlıca veri ve kanıt toplama teknikleri mülakat, anket, analiz, uzman görüşlerine başvurma, fiziki gözlem ve yerinde inceleme gibi tekniklerdir.

Denetim bulguları, denetim hedeflerine ulaşmak için denetçi tarafından toplanan belli kanıtlara dayanılarak ulaşılan sonuçlardır. Denetim bulguları sonuç ve tavsiyeler için temel teşkil eder. Denetim sonucunda denetçi denetim kriterlerini ortaya koyar ve ulaştığı sonuçları kriterlerle karşılaştırarak olumlu ya da olumsuz bulgulara ulaşır. Gerçek durum kriterlerden farklıysa nedenleri en ince ayrıntısına kadar analiz edilir.

Denetçi mevcut olumsuz durumdan yönetimin ne derece sorumlu olduğunu, denetlenenin söz konusu etkilerden kaçınmak için ve pozitif etkileri artırmak için neler yaptığını ortaya koymalıdır. Elde edilen sonuçların önemlilik derecesi değerlendirilerek rapora alınıp alınmama kararı verilir. Denetçi dolaylı veya dolaysız olarak dikkate değer bulgularının sonuçlarını rapora alır.

Her düzeydeki denetim görevlisinin çalışmasının ve denetimin her safhasının uygun bir biçimde gözetime tabi tutulması, belgelendirilmiş denetim çalışmasının kıdemli bir denetim elemanı tarafından gözden geçirilmesi de, sağlıklı bir raporlama sürecinin temel bir gereğidir. "Gözetim, denetim amaçlarının yerine getirilmesini ve denetim işinin kalitesinin korunmasını sağlamak açısından gereklidir. Uygun bir gözetim ve kontrol, denetçilerin bireysel yeterliliği ne olursa olsun, her durumda gereklidir."[87] Gözden geçirme, denetim çalışmasının daha fazla birikim ve deneyim ile desteklenmesini sağlayarak, nihai denetim kanaatine ve raporuna temel oluşturan tüm değerlendirme ve sonuçların yeterli, uygun ve makul denetim kanıtlarına dayanmasına katkıda bulunur.

Denetim raporu denetçinin çalışmasının son ürünüdür. Rapor güncel ve geçerli bilgiler içermeli, doğru ve tarafsız olmalıdır. Konuya denetlenen açısından da bakılarak, denetlenen kurumun işini yürütürken tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkelerini gözetirken karşılaştığı sınırlamalar dile getirilmelidir. Raporun bu şekilde hazırlanması, denetlenenin denetçinin önerilerini kabul etmesini kolaylaştıracaktır. Sadece küçük hataları ortaya koyan, çözümler üretmeyen bir rapor hiçbir yarar sağlamaz.

Denetim raporunun şekil şartları açısından, çok sayıda uluslararası meslek kuruluşu ve diğer çeşitli kuruluşlarca da benimsenen genel ilkelere uygun olması arzulanan bir durumdur. Bu ilkeler, raporda başlık, imza ve tarih bulunması, denetimin hedeflerini ve kapsamını belirtmesi, bütünlük taşıması, muhatabının belirtilmesi, konunun belirlenmesi, yasal dayanakların açıklanması, standartlara uygunluk, vaktindelik vb. olarak sıralanabilir.

Denetim raporlarının içeriği, uygulanan denetim türüne göre değişebilmektedir. Mali denetimde daha çok işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığı ile

[87] INTOSAI Denetim Standartları, Madde: 138

yolsuzluklar, yasalara aykırı fiiller ve iç kontrol sistemlerindeki yetersizlikler rapor konusunu oluşturur. Yıllık bütçe ile bu bütçenin uygulama sonuçlarını gösteren rakamlar arasındaki mutabakatsızlıklar ve bütçe kanunlarının uygulanmasına yönelik genel değerlendirmeler de mali denetim raporlarının içeriğini oluşturabilir.

Kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasındaki tutumluluk ve verimliliği ve hedeflere ulaşmadaki etkinliği değerlendiren performans denetimi raporları, nitelik ve kapsam bakımından önemli ölçüde farklılık gösterebilir. Bu raporlar örneğin kaynakların sağlıklı bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını kapsayabilir, program ve politikaların etkisi konusunda yorum yapabilir ve iyileştirmeye yol açacak tavsiyeleri içerebilir.[88]

Denetim Sonuçlarının Parlamentoya ve Kamuoyuna Duyurulması

Hazırlanan denetim raporlarının yeterli etkiye sahip olabilmesi ve denetimden umulan sonuçların elde edilebilmesi için, bu raporların içeriklerinin denetlenen kurum yetkililerinin yanı sıra Parlamentoya ve kamuoyuna yansıtılmasının yararı yadsınamaz. Gizlilik özelliği öne çıkan (savunma, diplomasi, dış ticaret vb.) alanlara ilişkin denetim bulguları dışında kalan konuların, halkın ve halkın temsilcilerinin bilgisine sunulması, demokratik yönetim biçiminin de bir gereğidir.

Denetim sonuçlarının Parlamentoya sunulması konusundaki uygulamalar ülkeden ülkeye değişmektedir. Yüksek denetim kurumlarının Parlamentoya rapor vermesi genel kural olmakla birlikte, verilecek raporların kapsamı, niteliği, sayısı vb. değişmektedir. Yargısal yetkileri kullanan yüksek denetim kurumları daha çok denetim bulgularını kendi içinde sonuçlandırmaya yönelirken ve Parlamentoya sunacakları raporları çoğu kez ikinci planda tutarken (özellikle ülkemizde durum böyledir), Anglo-Sakson türü yüksek denetim kurumlarının raporlarının hemen hepsi Parlamentoya yönelik bulunmaktadır.

Örneğin İngiltere'de hazırlanan rapor taslağı çeşitli kademelerdeki yöneticilerle görüşüldükten ve üst düzey yönetimin fikirlerini kapsayacak şekilde yeniden düzenlendikten sonra Sayıştay Başkanı tarafından gözden geçirilir ve onaylanır. Daha sonra söz konusu rapor yayımlanır, denetlenen kurum veya kuruluşa gönderilir ve Parlamentoya sunulur. Parlamentoda ilgili Komisyonda (Kamu Hesapları Komisyonu) görüşülür. Eyalet hesapları ile ilgili raporlar ise Parlamento yerine Eyalet Meclisine sunulur. ABD'de ise, denetim faaliyetlerinin çok önemli bir kısmı Kongre'nin talepleri üzerine gerçekleştirildiğinden, doğal olarak sonuçları da Kongre'ye sunulmaktadır.

[88] INTOSAI Denetim Standartları, Madde: 166-167

Denetim sonuçlarının medya ya da sivil toplum örgütleri vb. aracılığıyla kamuoyuna duyurulması da, çağdaş dünyada artık denetim kurumlarının sahip oldukları bir hak olmanın ötesinde, sorumluluklarının bir parçası olarak değerlendirilmektedir. Özellikle Parlamento adına denetim yapan örgütlerin, halka ait kamusal kaynakların kullanımı konusunda halkı bilgilendirmeleri, işlevlerinin bir gereği olduğu gibi, yaptıkları denetime etkinlik kazandırmaları açısından da önem taşımaktadır.

EUROSAI tarafından 1992 yılında İstanbul'da düzenlenen "Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması" konulu seminerde de, denetim sonuçlarının basında yer almasının, bu sonuçların izlenmesinde en etkili yol olacağı düşüncesinden hareketle bulguların basına doğru yansımasını teminen yıllık rapora özet bölümün eklenmesi ve bu konuda uzman gözetici istihdamından yararlanılması önerilmiştir.[89]

Denetimden sonuç alınmasında denetçinin kamuoyundaki görünümü, denetim kurumunun prestij ve güvenilirliği, halkın kamu yönetiminin işleyişindeki aksaklık ve yolsuzluklara, etkin ve verimli olmayan faaliyetlere karşı duyduğu tepkinin düzeyi, temiz toplum ve temiz yönetim konusundaki duyarlılıkları gibi birçok dışsal faktör de belirleyici rol oynayabilmektedir. Bu nedenle denetim sonuçlarının Parlamento ve kamuoyuna aktarılmasında değişik etkenlerin birlikte göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Yüksek Denetimin Niteliği ve Kapsamı

Mali Denetim

Mali denetim genel olarak mali nitelikteki işlem ve olayların ilgili yasal düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, sunulan mali raporların gerçekleri yansıtıp yansıtmadığı ve denetlenen kurumun yasal düzenlemelerin yanı sıra, birtakım ilke ve kurallara ne ölçüde uyduğunu saptamaya yönelik olarak bağımsız denetçilerce yapılan inceleme ve değerlendirmeleri kapsar. Bu niteliğiyle mali denetim, düzenlilik denetimi olarak da adlandırılabilmektedir.

Mali denetim dar anlamda muhasebe denetimiyle eş anlamlı olarak kullanılabilmektedir. Buna göre mali denetim, dönem sonu mali tablolarının incelenerek bir kurum ya da işletmenin mali yapısına ilişkin değerlendirmelerde bulunmak amacıyla gerçekleştirilen faaliyetler bütünüdür. Geniş anlamda ise mali denetim kavramı, mali ya da diğer bir ifadeyle parasal boyut taşıyan bütün denetim işlemlerini kapsamak üzere kullanılabilir. Bu açıdan bakıldığında, hangi

[89] EUROSAI Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması Semineri Notları, (Kaleme alan: Gül Alptürk), **Sayıştay Dergisi,** Sayı:8 (Nisan-Haziran 1992), s.22

yöntem ve tekniklerle ve hangi amaçlarla yapılırsa yapılsın, mali konuları içeren tüm denetimler, mali denetim olarak nitelendirilebilir.

Bu çerçevede mali denetim, "uygulama sırasında ve uygulama tamamlandıktan sonra gelir ve giderlere ilişkin bütçe işlemlerinin yasal yetkiler ve amaçlara uygun kullanılıp kullanılmadığı, yasalara uygun hareket edilip edilmediği, kaynak kullanımında en az girdi ile en çok çıktının elde edilmesini sağlayacak yöntemlerden yararlanılıp yararlanılmadığı, yani harcamalarda etkinlik ve verimliliğin gözetilip gözetilmediği, harcamalara ilişkin belgelerin bir değerlemeye ve kontrole imkan sağlayacak biçimde düzenli tutulup tutulmadığı, değerleme raporlarının çıkarılıp çıkarılmadığı hususlarının incelenmesi ve değerlendirilmesi"[90] olarak tanımlanabilir.

Bu tanıma göre mali denetim, hukukilik ve düzenlilik denetimlerinin yanı sıra, etkinlik denetimlerini de içermektedir. Ancak geleneksel olarak mali denetim düzenlilik denetimini, bir başka deyişle, mali doğruluk ve uygunluk denetimlerini içeren bir denetim türü olarak kabul edilmektedir.[91]

Bu nedenle mali denetim başlığı altında uygunluk, mali doğruluk ve risk denetimleri incelenmeye çalışılacak, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimlerini kapsayan performans denetimine ise ayrı bir başlık altında yer verilecektir.

Klasik Mali Denetim

Mali tabloların tam, doğru, güvenilir ve yeterli olup olmadığının ve bu tablolara dayanak olan işlem ve belgelerin yasal düzenlemelere uygunluğunun araştırılması, varsa hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması, klasik denetim uygulamalarının genel çerçevesini oluşturur. Daha çok düzenlilik denetimi olarak bilinen bu denetim, geleneksel olarak mali doğruluk ve uygunluk denetimlerini kapsar.

Denetlenen birimlerin mali işlemlerinin ve muhasebesinin düzgün ve doğru işleyip işlemediğini araştıran, hesapların doğruluk ve denkliği üzerinde duran denetim, mali doğruluk denetimi (financial audit, propriety audit), yapılan işlemlerin kanun, tüzük, yönetmelik vb. yasal düzenlemeler ile önceden belirlenmiş diğer ilkelere uygunluğunu araştıran denetim de, uygunluk denetimi (compliance audit) olarak bilinmektedir.

Mali doğruluk ya da finansal tablo denetiminden amaç bilanço, gelir-gider tablosu gibi dönem sonu mali tabloların önceden belirlenmiş kriterler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyumlu olup olmadıklarının saptanmasıdır.

---

[90] Bulutoğlu, Kenan ve Kurtuluş, Erciş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları,** Ekin Yay., İstanbul 1988, s.236

[91] Özellikle çeviri eserlerde İngilizce'deki "financial" teriminin "mali" olarak dilimize çevrilmesi nedeniyle mali denetim kavramı sadece finansal tablolar üzerinden gerçekleştirilen denetimi karşılamak üzere kullanılmakta ise de, dilimizdeki bu kavramın çok daha geniş anlamda kullanıldığı ve İngilizce karşılığının "fiscal" olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

Uygunluk denetiminde yasal düzenlemelere, yazılı sözleşmelere, iyi yönetim ilkelerine, üst yönetimce ya da yetkili makamlarca belirlenmiş politika, kural ve talimatlara uyulup uyulmadığı araştırılır. Alınan kararların ve yapılan uygulamaların önceden saptanmış hukuk normlarına aykırı olmaması gereği, denetimin alt sınırını belirler. Hukuka uygunluk denetimi ya da hukuksal denetim hiyerarşik ve vesayet denetimi biçimlerinde yapılabileceği gibi, yargısal denetim şeklinde, yargı organları tarafından da yapılabilir.

Hukuka uygunluğun yanı sıra, alınan kararların ya da gerçekleştirilen uygulamalarının isabetli ve yerinde olması büyük önem taşır. Kararın isabetliliği ve yerindeliği, kararın zamanında alınmış olması ve araçlar, uygulama çevresi, amaçlar, maliyet, etkinlik ve süratlilik yönlerinden en uygun çözümün belirlenmesidir.[92] Dolayısıyla karar alınırken çeşitli seçenekler arasında en isabetli ve uygun seçimin yapılması, etkin ve verimli bir yönetim sisteminin gerçekleştirilmesi açısından zorunludur.

Yüksek denetim açısından bakıldığında klasik mali denetim, yürütmenin fonların harcanmasında, tahsilinde, borçlanmada ya da diğer amaçlarla giriştiği mali işlemlerde, Parlamento tarafından verilen yetkinin amaçlarına ve sınırlarına uyup uymadığını saptamak için yapılan denetimdir.[93] Bu bağlamda Devlet Bütçesi ile bunun uygulama sonuçlarını gösteren Kesin Hesap Kanunu arasındaki ilişkinin ortaya konması amacıyla hazırlanan Genel Uygunluk Bildirimleri önem taşır. Ancak saptanan bu uygunluk maddi uygunluk niteliğinde olup, denetlenen kurumların kuruluş amacını yerine getirip getirmediği gibi konular genellikle dikkate alınmamakta, kamu kaynakları üzerinde tasarruf etme yetkisine sahip yöneticilerin bireysel ve tekil işlemleriyle ilgili hesap verme yükümlülükleri üzerinde yoğunlaşılmaktadır.

Bu denetimler merkezde ya da yerinde gerçekleştirilir ve incelemeler belge üzerinde yapılır. Düzenlilik denetimi genel olarak şu konuları araştırır:[94]

1) Kamu kurumlarının kendilerine tahsis edilen kamu fonlarını harcama sürecinde (taahhüt, tahakkuk, ödeme) mali mevzuat hükümleri ile devlet muhasebesi kurallarına, yasal koşullara uyup uymadıkları;
2) Tüm mali işlemlerin kayıtlara geçirilip geçirilmediği;
3) Kayıtların matematiksel doğruluk taşıyıp taşımadıkları;
4) Harcamaların yetkili görevliler tarafından onaylanıp onaylanmadığı,
5) Mali kaynakları kullanma kararını veren kamu yöneticilerinin görevlerini yasal şekilde yapıp yapmadıkları,

[92] Atay, s.43
[93] Kanada Sayıştayı, **Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Yasayla Verilen Yetkilere Uygunluğun Denetimi,** (Çeviri), Sayıştay, Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi: 4, Ankara, Aralık 1998, s.1
[94] Coşkun, s.250; Abid, Naimatullah, "Performans Denetiminde Pakistan Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 29 (Nisan-Haziran 1998), s.106

6) Harcamaların, mali uygunluğun genel ilke ve standartlarına uygun olup olmadığı.

Bu denetimler genellikle mali yılın bitiminden sonra, bir yıla ait işlemlerin mali yıl başında çizilmiş yasal çerçeveye uygunluğunu araştırmak şeklinde yürütülür. Aslında artık bitmiş işlemlerin yasallığını ve düzenliliğini araştırmanın yararlılığı büyük ölçüde tartışma konusu olmaktadır. Yasal kurallara uymakla harcamalarda akılcı, verimli ve etkin olunamayacağı gerçektir. Bu nedenle geleneksel denetimin kırtasiyeciliği artırdığı, yöneticileri ayrıntılarda boğup kamu hizmetlerinin sağlıklı işlemesine engel oluşturduğu, buna karşılık kamu kesimindeki savurganlığı ve kötü işleyişi ortaya çıkaramadığı gibi eleştiriler getirilmektedir.

Eleştirilere ve yetersiz kalan birçok yönlerine rağmen düzenlilik denetimleri, çağdaş denetim yöntemleri açısından da vazgeçilmez niteliktedir. Bu tür denetimler, çağdaş denetimin de temelini oluşturmaktadır. Dolayısıyla geleneksel denetimin çağdaş denetim anlayışına uyarlanması, bu denetimlerde de birtakım yeni ilke ve tekniklerin geliştirilmesi kaçınılmaz olmuştur.

INTOSAI Denetim Standartlarına göre düzenlilik denetimi şunları kapsamaktadır:

a) Sorumlu kurumların mali hesap verme sorumluluklarının, mali kayıtların incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolar hakkında kanaat belirtilmesi de dahil olmak üzere doğrulanması (tasdik edilmesi);

b) Bir bütün olarak devlet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması;

c) Mali sistemlerin ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere denetimi;

d) İç denetimin ve iç kontrol fonksiyonlarının denetimi;

e) Denetlenen kuruluşlarca alınan idari kararların doğruluk ve uygunluğunun denetimi;

f) Denetimden doğan veya denetimle ilgili olan ve Sayıştayca açıklanması gerekli görülen konuların rapor edilmesi.

Görüldüğü gibi bu kapsam, klasik düzenlilik denetiminden çok daha ileri bir yaklaşımı ifade etmektedir. Daha sonra incelenecek olan çağdaş performans denetimini de destekleyen bu denetimlerin de yeni anlayış ve tekniklerle yürütülmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Ayrıca performans denetiminin güçlükleri, birçok ülkede siyasal ve yönetsel yapının ve yasal çerçevenin elverişsizliği ve daha birçok engeller nedeniyle klasik denetim uygulamaları, aralarında bazı gelişmiş ülkelerin de yer aldığı çok sayıda ülkede denetim kurumlarının uyguladıkları tek denetim türü olmaktadır. Bu

ülkelerde yüksek denetim kurumları hala bir bütün olarak devlet yönetiminde hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi konusunda fazla bir etkinlik gösterememekte, mali sisteme ilişkin topyekün değerlendirmelere girişememekte, idari kararlar üzerinde değerlendirme yapamamakta, iç denetimin denetlenmesi yerine, aynı sahaları iç denetçi mantığıyla yeniden denetlemekte ve önemli bulgularını Parlamento ve kamuoyuna raporlama faaliyetlerinden aciz bulunmaktadır. Bu da klasik denetim uygulamalarının günümüzde de çok büyük önem taşıdığını göstermektedir.

Risk Denetimi

Risk denetimi, yasallık ve düzenliliğin sağlanmasının yanı sıra, özellikle iç kontrol mekanizmalarının değerlendirilmesini kapsayan ve denetlenen kurumların iç örgütsel işleyişlerinde karşılaşılabilecek aksaklıkların ve rasyonel olmayan durumların saptanması amacına yönelik bir denetim uygulamasıdır. Bu denetimler, yıllık veya periyodik olarak yapılmaz, süresi birkaç yıl ya da bir yıldan daha az olabilir. Risk denetimi, denetlenen kurumun mali tablolarından çok, kurumun örgütsel yapı ve işleyişiyle ilgilenir ve kurumun bütün faaliyetlerini kapsamayıp, olası risk alanlarına öncelik verir.

Risk denetiminin amacı, denetlenen kuruluşun faaliyetlerinin belirli bir zaman süreci bazında gözden geçirilerek potansiyel risklerin teşhis edilmesini, gerekli görüldüğünde ilgili mercilere raporlanmasını sağlamaktır. Bir başka deyişle risk unsuru taşıyan alanların ortaya konarak alternatif mekanizmaların geliştirilmesi konusunda öneriler getirmektir. Denetçi yapıcı öneriler geliştirerek, kuruluşun yönetimini, mali sorumluluğunu geliştirmeyi amaçlar ve uzmanlık alanına giren konularda kuruluşun yardım taleplerini olumlu karşılar.[95]

Risk değerlendirmesinin perspektifi geleceğe odaklanmış olmakla birlikte, denetimde kullanılan temel kanıtlar, mevcut program, proje veya süreç hakkında geçmişe dönük olarak sistematik şekilde toplanmış olan verilerdir.[96]

Etkili bir risk denetimi programı geliştirmek için, denetlenecek kurumun ve onun faaliyetlerinin iyi anlaşılması ve periyodik olarak gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle çoğu kere aynı denetçiler normal olarak hem mali doğruluk, hem de risk denetiminden sorumlu tutulurlar. Yıllık mutat denetimlerin hem planlanmasından ve hem de yürütülmesinden elde edilen bilgiler, risk denetimi programının geliştirilmesinin tabanını oluşturur. Finansal kontrol çevresinin gözden geçirilmesi, işlemlerin test edilmesi, kontrollar ve kurum personeli ile yapılan görüşmeler kurum içinde mevcut risklerin kapsam ve niteliğine ilişkin verileri de sağlayacaktır.[97]

[95] Tepe, s.61
[96] Barzelay, p.25
[97] Tepe, s.63

Risk denetimleri, özellikle iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarının yeterliliğinin ve etkinliğinin araştırılması, yüksek denetim açısından giderek artan bir önem taşımaktadır. Çünkü kamusal alanda geleneksel yöntemlerle her işlem ve olayın ayrı ayrı inceleme konusu yapılması artık fiilen mümkün görünmemektedir. Bu nedenle her kurumun kendi iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarını sağlıklı bir şekilde geliştirip işletmesi, yüksek denetim kurumlarının da bu kuruluş ve işleyişi denetlemeleri en rasyonel ve ekonomik yol olarak görülmektedir. Bu yüzdendir ki, yüksek denetim kurumlarının çeşitli yayınlarında "çağdaş denetim, denetimin denetlenmesidir" şeklinde bir yaklaşımın özdeyiş halini aldığını görüyoruz.

Mali Denetimde Yöntem ve Süreç

Düzenlilik denetiminde geleneksel yaklaşım, denetlenen kurumların tüm işlemlerinin teker teker gözden geçirilmesidir. Ancak daha önce belirtildiği gibi, günümüzde bu yaklaşım geçerliliğini büyük ölçüde yitirmiştir. Bu nedenle düzenlilik denetimlerinde de planlamanın ve önemlilik ve risk gibi kavramların önemi gittikçe artmaktadır.

Günümüzde tüm işlemlerin test edilmesini içeren %100 inceleme yöntemi hem gereksiz ve hem de çoğu zaman olanaksız olduğundan, ya seçerek inceleme, ya da örnekleme yapma yöntemlerine başvurulmaktadır.

Seçerek incelemede "yüksek değerli işlemlerin" (high value items) tamamı inceleme kapsamına alınır. Böylelikle hatalı olmaları halinde denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşünü önemli ölçüde etkileyebilecek büyüklükteki hiçbir işlem inceleme kapsamı dışında tutulmamış olur. Seçerek incelemede kullanılan diğer bir yöntem ise "kilit işlemlerin" (key items) seçilmesidir. Denetçi kendi bilgi ve birikimine dayanarak bazı işlemlerin özel bir dikkatle incelenmesine karar verebilir.[98]

Diğer bir yöntem, geneli temsil edecek örneklerin incelenmesidir. Ancak örnekleme yöntemiyle ulaşılan sonuçların, tüm popülasyonun incelenmesi halinde ulaşılan sonuçlardan farklı olmaması amaçlandığından, seçilen örneklerin geneli temsil etmesine büyük özen gösterilmesi gerekmektedir. Örnek seçiminde istatistiksel yöntemlerden yararlanılabilir ya da başka örnekleme yöntemleri kullanılabilir.

Doğrudan inceleme ve raporlama aşamalarında olduğu gibi, planlama aşamasında da analitik değerlendirmeden yararlanılabilir. Planlama aşamasında denetlenecek kurumların gelir ve gider rakamları dikkate alındığından, cari yıl bütçe rakamları ile geçmiş yıl bütçe rakamları arasındaki karşılaştırma değerli bilgiler sağlar. Bütçelerin genel toplamları arasındaki farklılıklara, belirli harcama alanlarında ortaya çıkan artış ya da azalışlara ilişkin bilgiler denetçiye

[98] Gülen, Fikret, **Finansal Denetim,** Sayıştay Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 6, Ankara, Aralık 1998, s.38

hangi alanlara özel önem vermesi gerektiği konusunda ve önceki inceleme yöntemini değiştirip değiştirmemesi konusunda çok yararlı ipuçları verir.

Raporlama aşamasında hesapları son kez gözde geçirirken de analitik değerlendirme yapılır. Son bir değerlendirme yapmadan önce, gözden kaçmış olabilecek önemli hataların veya düzensizliklerin olup olmadığı araştırılır. Özellikle de birbirleriyle bağlantılı rakamlar arasında tutarsızlık olup olmadığı araştırılır. Örneğin personel sayısında azalma olmasına karşın personel ücretleri artmışsa veya satışlardaki azalışa karşın borçlular hesabı artmışsa, denetçi bu tutarsızlıkların nedenini araştırarak bulmak durumundadır.

İnceleme aşamasında yapılan analitik değerlendirme, doğrudan inceleme yaklaşımı prosedürü kapsamındaki bir yöntem olarak kabul edilmelidir. Planlama ve raporlama aşamasındaki analitik değerlendirme, denetçiyi çalışma yapılması gereken alanlara yöneltir. Bu alanların analitik değerlendirme ile belirlenmesinden sonra denetçi denetimini nasıl yapacağına karar verir. Analitik değerlendirme, örnekleme yoluyla denetim yapıldığında denetçinin doğrudan yapacağı incelemenin sayısını azaltan çok yararlı bir tekniktir.[99]

Performans Denetimi

Performans Denetiminin Amaçları ve Özellikleri

Performans Denetimini Doğuran Etmenler

Gelişim süreci içerisinde uzun yıllar kamu yönetimi özel sektör için örnek oluşturmuş ve ekonomide devletin etkin olması, özel kesimin başarısızlıklarıyla haklı kılınmaya çalışılmıştır. Ancak bugün için gelinen noktada serbest piyasa karşısında devletin mal ve hizmet üretme süreçlerinin hantallaştığı, kamusal kaynakların verimsiz kullanıldığı, hizmette etkinliğin sağlanamadığı gibi gerekçelerle kamu sektörü başarısız görülmekte ve devletin küçültülmesi, özelleştirme ve yerelleştirme gibi politikalar çözüm olarak öne sürülmektedir. Uygulamada ise, özelleştirme, yerel yönetimlerin güçlendirilmesi gibi merkezi devleti küçültme politikalarına rağmen, devletin ulusal ekonomi içindeki yeri sürekli gelişme göstermektedir.

Modern devletin işlevlerindeki değişime bağlı olarak kamusal program ve projelere aktarılan kaynaklar önemli ölçüde artış göstermiştir. Geleneksel devlet yapılarında ise, özel sektörün gelişmemişliği nedeniyle devlet, ulusal kaynakların önemli bir bölümünü elinde tutmaya devam etmektedir. Kamusal faaliyetlerin ülkelerin ulusal hasılaları içindeki yeri ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, bu oran OECD verilerine göre gelişmiş ülkelerde %50'yi yakalamakta, azgelişmiş ülkelerde de %25'in altına düşmemektedir. Bütün küçültme çabalarına karşın

[99] Gülen, s.65, 66

devletin bu olağanüstü büyüklüğünü kararlılıkla sürdürmesi, kamusal alandaki devlet denetiminin gün geçtikçe daha ihtiyaç duyulur olmasını sağlamaktadır.

Son yıllarda kamu yönetimi anlayışlarında da birtakım gelişmeler gözlenmektedir. Demokratik gelişmeyle paralellik gösteren bu değişim, kamusal alanda sorumluluk anlayışının güçlendirilmesine dayanmaktadır. Demokratik gelişime bağlı olarak halkın kamu kaynaklarının kullanımına olan ilgisinin artması karşısında kamu yönetiminde de sorumluluk anlayışının yerleşmesi, mali ve yönetsel faaliyetlerin yeni bir denetim yaklaşımıyla incelenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu da, geleneksel denetimin yanında çağdaş denetim tür ve tekniklerinin uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Bunların başında da performans denetimi gelmektedir.

Özetle denetimin işlevlerinin 1970'lerde bir genişleme dönemine girmesini doğuran etmenleri şöyle sıralayabiliriz:[100]

1) Hükümetlerin, ülkelerin sosyo-ekonomik gelişiminde aktif bir rol üstlenmesi ve bu nedenle hükümet faaliyetlerinin hacminin artması,
2) Kamu kaynaklarının kıtlığı nedeniyle harcanan paralardan tam verim sağlama ve bu nedenle rasyonel karar verme gereğinin ortaya çıkması,
3) Demokratik kurumların gelişmesiyle halkın ve temsilcilerinin bilincinin artması, dolayısıyla kamu kaynaklarını kullananlardan hesap verme sorumluluğuna sahip olmasının beklenmesi,
4) Kamu sektöründe hükümet harcamalarında çok büyük artışların olması, harcamaların fiili sonuçlarının bağımsız ve tarafsız olarak değerlendirilmesi gereksinimi ve kamu fonlarının kullanımında tarafsız olarak hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi gibi iki grup talep yaratması,
5) Geleneksel denetim sadece mali işlemlerin yasallığı ve uygunluğu üzerinde yoğunlaştığından, bu iki talebin karşılanmasında yetersiz kalması,
6) KİT'ler gibi kamu ekonomik girişimlerinde üretim olanakları, süreçleri, işletmenin ve yönetimin faaliyetleri gibi mali olmayan alanların incelenmesi, bunların yetersizliklerini, israfları ve darboğazları, kaynakların verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığının sorgulanması ihtiyacı,
7) Kamu kesiminde özel kesimde olduğu gibi dengenin kendiliğinden oluşamaması, fiyat mekanizması ve rekabet gibi bir iktisadi aracın bulunmaması, buna karşılık kamu kesiminin ekonomideki payının hızla artması.

Tüm bu etmenler, geleneksel mali denetimin yeni gereksinmeler karşısında yetersiz kalmasını ve yeni denetim tür ve tekniklerinin gündeme girmesini

[100] Özer, Hüseyin, **Kamu Kesiminde...,** s.62-63

kaçınılmaz kılmıştır. Denetim literatüründe değişik isimler altında tartışılmaya başlanmış olan bu yeni denetim türü ilk defa INTOSAI'nin 1977'de Lima'da gerçekleştirdiği Kongresinde resmen dile getirilmeye başlanmıştır. Ünlü Lima Deklarasyonunda bu denetim türünün niteliği şu şekilde ifade edilmiştir: "Yeni denetim türü, kamu yönetiminin performansı, etkinliği, tutumluluğu ve verimliliğine yönelmektedir. Bu denetim, yönetimin sadece spesifik yönlerini değil, aynı zamanda örgüt ve yönetim sistemlerini de içeren yönetim faaliyetlerini kapsamaktadır."[101]

Performans Denetiminin Amaçları

Performans denetiminin temel amacı, kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanıp kullanmadıkları konusunda Parlamentoya bağımsız bilgi sağlamak ve önerilerde bulunmaktır. Parlamento'nun yanı sıra medya kuruluşlarına ve halka, kamusal kaynakların kullanımı konusunda objektif, bağımsız ve tarafsız bilgi sunmak, kamusal kaynakların makul (rasyonel) kullanımı konusunda güvence sağlamaktır. Bir başka deyişle yürütmenin denetlenmesi alanında yasama organına ve halka sağlıklı değerlendirme yapabilmelerini sağlayacak olanaklar sunmaktır.

Performans denetiminin ikinci amacı ise, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa ulaşmak için yapılan çalışmaları geliştirmek ve denetlenen kurumlara bu konuda yardımcı olmaktır. Denetlenen kurumlara tasarruf sağlamak veya maliyetleri azaltmak, hizmetleri daha iyi kalitede sunmak, yönetim ve organizasyon süreçlerini geliştirmek ve güçlendirmek, amaçlarına ve hedeflerine maliyet etkinliğini sağlayacak şekilde ulaşmak için geliştirebilecekleri yöntemleri göstererek veya bu yöntemlere dikkat çekerek, kurumların verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunu artırmaya çalışmak, performans denetiminin temel amaç ve işlevlerindendir.[102]

1986 yılı Nisan ayında Sidney'de gerçekleştirilen 12. INTOSAI Kongresinde performans denetiminin başlıca amaçları şu şekilde açıklanmıştır:

a) Kamu yönetiminin geliştirilmesi,
b) Yasama organına, kamuoyuna yönetimin faaliyetlerinin sonuçları hakkında güvenilir bilgi sunma,
c) Yönetimin kendi performansını değerlendirmeye teşvik edilmesi,
d) Sorumluluk zincirinin genişletilmesi.

Performans denetiminin amacı değer katmak, geçmişi inceleyerek gelecek için dersler çıkarmak olmasına rağmen, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu sağlama sorumluluğunun denetlenen kurumların yönetimlerine ait olduğu unutulmamalıdır. Denetçinin görevi, kurumun ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu çalıştığını, belirlenmiş kriterleri, sözgelimi iyi uygulama örneklerini ya

[101] INTOSAI, **Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts,** Vienna, Austria, 1977, p.7
[102] İngiltere Sayıştayı, **Performans Denetimi Özet El Kitabı,** s.6

da kıyaslama örneklerini (benchmarks) esas alarak, bağımsız bir şekilde değerlendirmek ve gerekirse, kurum yönetimlerinin sorumluluklarını ne denli başarıyla yerine getirdiklerini raporlamaktır.[103]

Performans denetimi bu işlevleriyle demokratik yönetimin temelini oluşturan kamusal alanda hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesinde anahtar rol oynar. Kamu görevlilerinin topluma, hükümetlerin halkın temsilcilerine ve vergi verenlere, alt düzey yöneticilerin ve çalışanların üstlerine karşı sahip olmaları gereken sorumluluk duygusunun geliştirilmesine katkıda bulunur.

Performans Denetiminin Nitelik ve Kapsamı

Performans denetimi, kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilmesinin ve çevresel ve benzeri dışsal çıktılarının değerlendirilerek, hesap verme sorumluluğunun gereklerine uyulup uyulmadığının araştırılmasını içerir. Bu niteliğiyle performans denetimi, kaynakların en ekonomik koşullarda elde edilip edilmediğinin, kaynaklardan en verimli şekilde yararlanılıp yararlanılmadığının ve planlanan amaçların etkin olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi[104] olarak tanımlanabilir.

INTOSAI Denetim Standartlarına göre performans denetimi verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimine ilişkin olup, şunları kapsamaktadır:

Kurumların faaliyetlerinin tutumluluğunun iyi yönetim ilke, uygulama ve politikalarına göre denetlenmesi;

a) İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilişim sistemleri, performans ölçütleri ve izleme ve düzeltme sistemlerinin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi;

b) Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki uygulamalarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi.[105]

INTOSAI'nin 1986 Avustralya Kongresi sonucunda yayınlanan Sidney Deklarasyonuna göre ise performans denetimi, bir kuruluşun programının, faaliyetlerinin ya da fonksiyonlarının mali ve matematiksel performansının objektif olarak incelenmesini ve sistemler ile idari prosedürlerin bir revizyonunu içerir.

Performans denetimi daha çok verimlilik, etkinlik ve tutumluluk sağlamaya yönelik olarak, mali ve mali olmayan olayların, faaliyetlerin, bağımsız, sistemli

[103] A.g.e., s.9
[104] Kubalı, Derya, **Performans Denetimi - Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar,** Sayıştay, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi:11, Ankara, Aralık 1998, s.30
[105] INTOSAI Denetim Standartları, Bölüm 1 Md. 40

ve objektif olarak incelenmesidir.[106] Temel hedef, kamu yöneticilerinin hesap verme sorumluluğunu geliştirerek kamusal kaynakların rasyonel kullanımını sağlamaktır. Bu doğrultuda temel felsefesi, denetlenen birimlerde işlerin doğru yapılıp yapılmadığının, doğru işlerin yapılıp yapılmadığının, doğru işlerin doğru yapılıp yapılmadığının incelenmesidir.

Harcamaların karşılığının alınması sorumluluğu yönetimde olmakla birlikte, denetçinin görevi bu sorumluluğun nasıl ve ne derece yerine getirildiğine dair bağımsız bir inceleme yapmaktır. Bulguları ve kanaatleri siyasal tercihlerin değişikliğini gerektirse dahi kararların alınışına müdahalede bulunmaz ve siyasal kararların değerini, erdemini tartışma konusu yapmaz. Siyasal tercihler sorgulanmamakla birlikte, siyasal kararları uygulamaya koyan sistem ve işlemleri inceleme konusu yapar. Üzerinde durulan konular şunlardır:

Siyasal hedeflerin ve kararların güvenilir ve yeterli verilere ne ölçüde dayandığı,

Siyasa amaçlarının ve hedeflerinin açıkça belirlenmiş olup olmadığı, uygulanması ile ilgili kararların amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığı,

Alternatiflerin saptanması ve değerlendirilmesine yönelik düzenlemelerin yeterli olup olmadığı,

Siyasal kararların uygulamadan sorumlu olanlara açıklıkla iletilmesi,

Daha alt düzey hedeflerin ve önceliklerin uygunluğu ve tutarlılığı.[107]

Performans denetimi, paranın değeri denetimi (value for money audit) olarak da bilinmektedir. Diğer Dünya Sayıştaylarının büyük çoğunluğu, INTOSAI'nin 1986 Avustralya Kongresinde de benimsenen performans denetimi terimini tercih ederken, İngiltere ve Kanada paranın değeri denetimi deyimini kullanmaktadırlar. Özel sektörde ise bu tür denetim bazen faaliyet denetimi (operational audit) olarak anılmaktadır. Bu terimler eşanlamlıdır.[108]

Performans denetimini bazen birkaç Sayıştay kaynaklarını ortaklaşa yapabilmektedir. İsveç, İngiltere ve Hollanda Sayıştayları güçlerini birleştirerek yardım programı yönetimini birlikte denetlemişlerdir. Daha önce de İngiltere, Almanya, İtalya ve İspanya Sayıştayları, Avrupa savaş uçağı programını birlikte denetlediler. Son yıllarda ise, daha çok çevre alanında bu tür ortak denetimlerin yaygınlaştığı gözlenmektedir.

Performans denetiminin diğer bir yönü, konu denetimleridir. Konu denetimi, bir konunun birkaç bakanlık açısından değerlendirilmesidir. Satın almaların, seyahatlerin, insan kaynakları yönetiminin, nakit yönetiminin performans denetimi, konu denetimi örnekleridir. Bakanlıklar açısından yapılan bu konu denetimleri, birden fazla ülke yönetimleri açısından da yapılabilir.

---

[106] Handbook of Government Auditing in Developing Countries, UN Department of Economic and Social Affairs, New York, 1977, s.35

[107] NAO, **A Framework for Value for Money Audits,** London, p.8

[108] Dye, Kenneth M., **Performance Auditing in Asian Supreme Audit Institutions, *Opportunities for Development,*** The World Bank, June 1997, s.35

Performans denetiminin kapsamı oldukça geniştir. Ancak uygulamada çeşitli açılardan sınırlandırmalara girişilmesi kaçınılmazdır. Yasal düzenlemeler, bilgiye ulaşma olanakları, politik faktörler, güvenlik, gizlilik vb. etmenler denetimin kapsamını sınırlandıran başlıca nedenlerdir. Denetim kurumunun zaman, insan, mali vb. kaynaklarının yetersizliği de bir sınırlandırma nedenidir.

Performans Denetiminin Ayırıcı Özellikleri

Klasik denetim (düzenlilik denetimi) ile performans denetimi arasındaki başlıca farkları şu şekilde sıralamak mümkündür:[109]

1- Düzenlilik denetiminde mali durum ve mevzuata uygunluk hakkındaki kanaati açıklamak için sadece mali veriler kullanılabilirken, performans denetiminde kurumun başarısı ve gerçek performansı üzerinde değerlendirme yapmak için hem mali ve hem de mali olmayan veriler kullanılır.

2- Düzenlilik denetimi sadece harcamaların meşruluğu, uygunluğu ve düzenliliği yönlerinden inceleme yaptığından, kapsamı dardır. Performans denetimi ise verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun gerçekleşme derecesini saptamak için çeşitli yönetim işlerini incelediğinden kapsamı geniştir.

3- Düzenlilik denetiminin süreci ve kriterleri gelişmiş olmasına karşın performans denetiminin belirli kriterleri yoktur. Bu denetim türü için uygulanacak denetim yaklaşımı ve kriterler, kurumun türü ve niteliğine göre hazırlanır.

4- Düzenlilik denetiminde işlemler üzerinde durularak hata, atlama, yolsuzluk ve uygunsuzluklar belirlenirken, performans denetiminde bir kuruluş, bir program veya projenin genel işleyişi hakkında rapor vermek asıldır. Bu genel işleyiş hakkında fikir verirken tabii ki hata, atlama ve yolsuzluk konuları da incelenir.

5- Performans denetimi kurumların hedef ve amaçlarını gerçekleştirme derecesini değerlendirir. Ancak düzenlilik denetiminde bu tür yorumlara girilmez.

6- Düzenlilik denetimi işlemler bittikten sonra onlar üzerinde yapılan denetimdir. Performans denetimi ise geleceğe yöneliktir. Geçmişi ve şu andaki durumu gelecekteki projeler açısından inceler.

7- Düzenlilik denetiminde alışılmış mesleki kurallar ve denetim teknikleri kullanılırken, performans denetimi için uzmanlık bilgisi gerekmektedir.

---

[109] Özer, Hüseyin, "Performans Denetimi"**, Sayıştay Dergisi,** Sayı: 7, Ocak-Mart 1992, s.31-32; Abid, Naimatullah, **Performance Audit and Performance Evaluation,** Lahore, 1990, p.10

8- Düzenlilik denetimi sadece düşünceleri açıkladığından statiktir; ancak performans denetimi sistemler, işlemler ve usullerin geliştirilmesi için genel yorumlarda bulunduğundan dinamiktir.

9- Düzenlilik denetimi yönetimi sınırlayan etkenleri göz önüne almaz, fakat performans denetimi rapora yönetimin başarısızlıkları yanında başarılarını ve onu sınırlayan etkenleri de alarak mümkün olduğunca tarafsız olmaya çalışır.

Performans Denetiminin Unsurları

Performans denetimi, "3 E" denetimi olarak da bilinmektedir. Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik kavramlarının İngilizce karşılıklarının (economy, efficiency, effectiveness) baş harflerini niteleyen 3 E, performans denetiminin başlıca unsurlarını da göstermektedir. Son zamanlarda bunlara dördüncü bir "E" daha eklendiği görülmektedir: Çevre (Environmental) denetimi.

Farklı bir yaklaşıma göre performans denetimi, verimlilik denetimi, program etkinliğinin denetimi, performans yönetim kapasitesinin denetimi, performans verilerinin denetimi ve en iyi uygulama incelemelerinden oluşmaktadır. Bunlardan farklı nitelik taşıyan "performans verilerinin denetimi (performance information audit)", denetlenen kurumların parlamento ya da hükümete sundukları performans verilerinin doğruluğunu ya da gerçekçiliğini ortaya koymak için yapılan incelemedir. Performans verilerinin denetimi gibi giderek önem kazanan diğer bir performans denetimi türü ise, en iyi uygulamaların incelenmesidir. İncelemenin amacı, çok sayıda örgütün yerine getirdiği işlevleri - örneğin hastane sektöründe radyoloji, tüm kamu kurumlarında bilgi sistemleri gibi - incelenerek, en iyi uygulama örneklerinin benzer diğer örgütler tarafından benimsenmesini sağlamaktır.[110]

Diğer üç unsur ise "3 E" ile paralellik göstermekte olup, aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Verimlilik

Verimlilik, mal ve hizmet üretim sürecinde kaynakların en iyi kullanımını amaçlayan bir ilke olup, kullanılan girdiler ile elde edilen çıktılar arasında rasyonel bir ilişki kurulmasını gerektirir. Kurum hedeflerinin göz önünde tutularak kaynaklardan en iyi şekilde yararlanılması, bir başka deyişle belli girdilerle en yüksek çıktının elde edilmesi veya sabit miktar ve değerdeki çıktının en az girdiyle elde edilmesi, verimliliktir.

Kaynaklardan yararlanmanın optimum düzeyini saptamak, girdiler ile çıktılar arasındaki ilişkide yatar. Üretim sürecinde kaynakların en uygun bileşimi, belirli bir amacın en düşük maliyetle gerçekleştirilmesini sağlar. Aynı girdi ile daha fazla çıktı sağlamak veya aynı çıktının daha az girdi ile elde edilmesi ya da

[110] Barzelay, p.22, 25

çıktının girdi artışından daha yüksek düzeyde artırılması, verimlilik artışını ifade eder.

Bununla birlikte verimlilik ölçümü, girdilerle çıktılar arasındaki basit bir matematiksel orandan ibaret değildir. Temel üretim kaynakları ve bunların bileşimi yanında kullanılan teknoloji, örgüt yapısı, çalışma koşulları gibi birçok unsur da verimliliği etkiler.

Verimliliğin ölçümünde nicel özellik taşıyan girdi ve çıktılar dikkate alınmakta, çıktı ile birlikte oluşan dışsallık ve girdi ile birlikte performansı etkileyen araştırma-geliştirme gibi unsurlar dikkate alınmamaktadır.[111]

Verimlilik ölçümlerinin yapılabilmesi için belirli standartların oluşturulmuş olması gerekir. Ancak çoğunlukla bu konuda hazır standartlar bulmak mümkün değildir. Bu durumda denetçinin, üzerinde görüş birliğine varılmış standartları belirlemek için denetlenen kurum ve diğer uzmanlarla birlikte çalışması gerekmektedir. Standartların mevcut olması durumunda ise denetçi, bunların geçerliliğini koruyup korumadığını incelemek durumundadır.

Verimlilik standartları, her kurumun, program veya projenin girdi ve çıktılarının yapısına bağlıdır. Girdi ve çıktılar arasında birtakım ilişkiler kurularak verimlilik için birtakım ölçütler geliştirilebilir. Bu ölçütler bezerleriyle de karşılaştırılarak ve çeşitli testlerden geçirilerek genel kabul görmüş standartlara dönüştürülür.

Üretilen mal ve hizmetlerin miktarları ile kullanılan kaynakların miktarı arasındaki aritmetik oranlar bazı kabul görmüş standartlarla karşılaştırılmadığı sürece, yalnız başına bir anlam ifade etmezler. Hangi düzeydeki prodüktivitenin normal, normalin üstünde veya altında olduğunun bilinmesi için bir ölçüye ihtiyaç bulunmaktadır. Örneğin bir hastanede yatakların veya ameliyathanelerin doluluk oranları ya da ilaçların maliyetinin hasta sayısına oranı, hastane işletmeciliğinin verimli bir düzeyde olup olmadığı konusunda bir fikir vermez. Mevcut girdilerle çıktılar arasındaki oranlamaların bir performans standardı ile ilişkilendirilmesi gerekir. Standartların saptanması kolay olmayıp, genellikle uzman kişilerin teknik yargılarını gerektirir. Bu güçlüğün nedeni, verimlilik ölçümlerinde niteliğin değil, niceliğin önem kazanmasıdır[112].

Kurumlar, verimliliklerini artırmak için kaliteden ödün vererek çıktı miktarlarını artırma eğiliminde olabilirler. Bazen de kalitenin artırılmış olması nedeniyle çıktı miktarı düşebilir. Bu durumda çıktıdaki değişikliklerin kalitedeki değişikliklerin kalitedeki veya teknolojideki değişiklikler ya da bazı yeni yöntem ve kuralların uygulamaya konulması ile açıklanıp açıklanamayacağının analiz edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle çıktıların kabul edilebilirliği konusunda profesyonel bir değerlendirmeye ihtiyaç vardır. Denetçiler verimlilik standartlarının belirlenmesinde kalitenin dikkate alınıp alınmadığını ve bunun

[111] Akal, s.154, 155

[112] Atakan, Nevin ve diğerleri, **Performans Denetimi Pakistan Sayıştayı Uygulaması**, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997, s.9

verimlilik standartlarına nasıl yansıtıldığını araştırmalıdır. Kısacası mevcut verimlilik standartları kabul edilmeden önce standartların denetimi yapılmalıdır.[113]

Verimlilik standartları genellikle kurumlararası karşılaştırma, kurum içi karşılaştırma, özel sektörle karşılaştırma, geçmişteki performans verileriyle karşılaştırma, gerçekleşen çıktılarla planlanan (hedeflenen) arasında karşılaştırma gibi yöntemlerle de belirlenebilmektedir.

Verimlilik denetimlerinin dört önemli aşaması bulunmaktadır:[114]

Denetim hedeflerinin ne olduğuna başlangıçta karar verilmesi,

(a) İncelenmekte olan program, faaliyet ya da hizmette neyin verimliliği oluşturduğunun belirlenmesi,

(b) İncelenen program, faaliyet veya hizmetin verimliliğinin ölçülmesinin fizibil olup olmadığının değerlendirilmesi ve uygun bir metodoloji seçilmesi; ve,

(c) Program, faaliyet veya hizmetin yönetim ve organizasyonunun, kaynakların verimli bir biçimde kullanılmasını ne derece sağladığının değerlendirilmesi.

Verimlilik denetimleri sonucunda;

Bakanlık ve diğer resmi kurum yetkililerinin, verimliliğe gerekli önemin verilmesi konusunda daha fazla duyarlı olmaları teşvik edilebilir,

- Mevcut kontroller, faaliyet sistemleri ve çalışma süreçlerinde kaynakların daha iyi kullanımına yardımcı olacak iyileştirmeler belirlenebilir,
- Verimliliğin ölçülmesinin önemi ve bu bilginin faaliyetlerin yönetiminde kullanılması vurgulanabilir,
- Verimliliğin ölçülmesinin zor olduğu faaliyetlerde dahi verimliliğin geliştirilebilmesinin yolları belirlenebilir,
- Çıktıların veya hizmet seviyelerinin miktarı ya da kalitesi düşürülmeden programların maliyeti azaltılabilir ve,
- Harcama artırılmadan çıktıların ve hizmet seviyesinin kalitesi geliştirilebilir ve bunlarda miktar yönünden artış sağlanabilir.[115]

Etkinlik

Etkinlik (effectiveness), önceden belirlenen hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğini ifade eder. Kaynaklar tutumluluk prensibine uygun olarak elde edilmiş ve

[113] A.g.e., s.10
[114] **Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım**, Sayıştay, 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 10, s.5

verimli bir şekilde kullanılmış olsa bile, kurum, hedeflerine ulaşamamış olabilir. Örneğin bir işletme hammadde ve diğer girdilerini ekonomik yolla sağlamış, ürettiği malları verimli bir şekilde üretmiş olabilir. Ancak hedeflediği satış miktarına ulaşılamamışsa, amaç gerçekleşmemiş demektir.

Etkinlikte kamusal programların hedef ve sonuçlarının ölçülebilir olduğu varsayılır. Bu hedef ve sonuçlar, denetçi için kriter oluşturur. Denetimde etkinliğin ele alınması, denetimin geleneksel kapsamı içinde önemli bir gelişmedir. Tutumluluk ve verimlilik geleneksel denetim içinde belirli bir ölçüde karşılandığından, bir kısım ülkelerde performans denetimi etkinlik denetimi olarak bilinmektedir.

Verimlilik ve tutumluluk denetimlerinden farklı olarak etkinlik denetimi, zamana, yere ve kişisel bakış açılarına göre değişen sübjektif unsurları içerir. Bir kurumun etkinliği, o kurumla ilişkili olan her kesim (çalışanlar, iş sahipleri, müşteriler vb.) açısından farklı ölçütlere bağımlı olabilir. Denetimlerde de kişisel yaklaşımların etkili olması kaçınılmazdır. Bu nedenle etkinliğin kesin bir tanımının yapılması ve çerçevesinin belirgin biçimde çizilmesi zorlaşmaktadır.

Bir örgütte etkinliğin sağlanması çok sayıda faktöre bağlıdır. Bunlar arasında örgüt amaçlarının rasyonel bir şekilde saptanmış ve ilgili herkes tarafından anlaşılabilecek şekilde açıklanmış olması; örgütün eylemlerinin bu amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olması; eylemler, süreçler, aşamalar ve alt programlar arasında bir önemlilik sıralamasının yapılması ve kaynakların buna uygun dağıtılması; sürekli izleme ve ölçümleme sistemlerinin geliştirilmesi, iç kontrol mekanizmalarının oluşturulması; hedef kitlenin tatmin edilmesi; örgütün ve amaçlarının değişen koşullara uyum sağlama kapasitesine sahip olması; örgüt çalışanlarının örgütle ve örgütün amaçlarıyla bütünleşmiş olması vb. sayılabilir.

Etkinlik denetimi, performans denetiminin en önemli alanıdır. Etkinliğin ölçümü oldukça zor olup, girdi-süreç-çıktı-sonuç-etki aşamaları izlenerek yapılır. Örneğin bir bataklığın kurutularak tarıma kazandırılması projesinde bataklığın kurutulması çıktı, tarıma kazandırılması sonuç, halkın gelir düzeyinin ve yaşam standardının yükseltilmesi projenin nihai etkisidir.

Etkinliğin ölçümünde göz önünde bulundurulacak hususlar şunlardır:[116]

- Denetlenen kurumca hedeflerin tanımlanıp tanımlanmadığı, tanımlandıysa kesin ve ölçülebilir olması,

Hedeflerin gerçekçi olup olmadığı, (hedefler hükümetten ek kaynak sağlamak için konulmuş olabilir.)

Belirlenen hedeflerin bilimsel temellere, tarihsel verilere, geçmiş deneyimlere ve gerçekçi tahminlere uyup uymadığı,

[115] A.g.e., s.6
[116] Atakan ve diğerleri, s.13

Hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiği, varsa sapma derecesinin ne olduğu ve hedeflere ulaşılmasını engelleyen faktörlerin neler olduğu,

Hedeflerin gerçekleşmesi için izlenen yolun gerçekçi olup olmadığı,

Başarının, yönetimin faaliyet ve politikalarına atfedilip atfedilemeyeceği,

Yönetimin kendi politikasının etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını görmesini sağlayan herhangi bir mekanizmasının olup olmadığı incelenmelidir.

Etkinlik denetiminin içeriği ise, şunlardan oluşmaktadır:[117]

- Hedeflerin gerçekleştirilmesinde maliyetlerin saptanması,
- Hedeflere ulaşmadaki başarısızlık nedenlerinin analiz edilmesi,
- Hedeflerin gerçekleştirilmesine yardımcı olan veya engelleyen dışsal faktörlerin belirlenmesi,
- Hedeflere ulaşılması hakkında rapor verilmesi,
- Kurumca sürdürülen etkinlik kontrol sistemi hakkında rapor verilmesi.

Etkinlik denetimi, kurumun öngörülen hedeflere ulaşmadaki başarısının değerlendirilmesi üzerine kurulmuştur. Denetçinin etkinlik incelemelerini kendi başına yürütmesi beklenemez. Denetçinin görevi, denetlenen kurumun kendi etkinliğini değerlendirecek güvenilir bir sisteme sahip olup olmadığını araştırmaktır. Denetlenen kurum böyle bir sisteme sahip değilse, denetçi kendi verilerini oluşturmak zorunda kalacaktır.

Tutumluluk

Tutumluluk (tasarruf, ekonomi), amaçların en düşük maliyetle gerçekleştirilmesi, bir başka deyişle bir çıktının mümkün olan en az girdi ile elde edilmesidir. Bu niteliğiyle tutumluluk, ancak alternatifler arasında seçim yapma olanağının söz konusu olduğu durumlarda sağlanabilir.

Kamu kesiminde tutumluluktan söz etmek için, pozitif dışsallıkların mümkün olduğunca arttırılması, negatif dışsallıkların azaltılması, mal ve hizmetlerin optimum ölçekte üretilmesi gerekir; yani, üretimde gerekli olan girdi miktarından fazlasını kullanmamak, fazla olan girdileri başka mal ve hizmet üretimine kaydırmakla hizmet üretiminde tasarruf gerçekleşir.[118]

Tutumluluk açısından yapılan incelemelerde, denetçi uygun nitelikteki çıktıların uygun miktarda, uygun yerde, uygun zamanda ve uygun maliyetle elde edilip edilmediğini sorgular. Böyle bir denetimde genel kabul görmüş standartların olduğu varsayılır. Fakat genellikle söz konusu standartlar mevcut

[117] Atakan ve diğerleri, s.15
[118] Altuğ, s.29

bulunmamakta, denetçi kriterlerini örgütün temel hedeflerine başvurarak saptamak zorunda kalmaktadır.[119]

Kaynakların *uygun miktarı* saptanırken yönetimin ihtiyaçlarını yeteri kadar ve açık bir şekilde planlayıp planlamadığına bakılır. İhtiyaç belirlenirken, en düşük maliyetle elde edilebilecek alternatifler üzerinde durulur.

Çıktıların üretiminde uygun zaman, karşılanacak ihtiyaçla ilgilidir. Elde edilen çıktı, ihtiyaç duyulduğu an, ihtiyacı karşılamak üzere mevcut olmalıdır.

Uygun yer, bir kaynağın ihtiyaç duyulduğu yerde kullanılmasını,

Uygun maliyet, bir çıktının geçerli en düşük maliyetini,

Uygun nitelik ise, belli tanımlamalar ışığında kabul edilebilir kaliteyi ifade eder.

Kısacası tutumluluk denetimleri, uygun nicelik ve nitelikteki mal ve hizmetlerin en düşük maliyetle ve zamanında elde edilmesinin sağlanması amacıyla, etkinlik hususunu da göz önüne alarak, değişik seçeneklerin analiz edilmesini kapsamaktadır.

Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk İlişkisi

Günümüzde hem piyasa, hem de kamu kesimlerinde kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde kullanımı, uyulması gereken temel hareket noktaları olarak kabul edilmektedir. Çünkü ancak bu kavramlar ve kıstaslar çerçevesinde önemli kaynak tasarrufları sağlanmış ve alternatif çözüm ve kullanım alanları geliştirilebilmiştir.[120]

Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik faktörleri birbirleriyle bağlantılıdır. Bazı durumlarda ise birbirleriyle çatışırlar. Örneğin posta hizmetlerini yürüten bir kurumun tutumluluğu, mektupların haftada bir kez dağıtımıyla artırılabilir. Ancak bu, kurumun etkinliğini arzu edilmeyen bir seviyeye düşürür. Benzer şekilde bir şirket ürününü oldukça yüksek bir rekabet ortamında verimli bir şekilde üretebilir. Ancak satış miktarını istenilen düzeye ulaştıramazsa kurumun etkinliğinden söz edilemez.

Bir kurumun etkin olması verimli olduğu anlamına gelmediği gibi, verimli bir kurum da her zaman etkin olmayabilir. Verimli bir kurumun gerçekleştirdikleri eğer önceden belirlenmiş amaçlara hizmet etmiyorsa, bu kurum verimli ama başarısız veya etkin olmayan bir kurumdur. Verimlilik ve tutumluluk birbirleriyle yakından ilişkili olmakla birlikte, etkinlik farklı boyutlar içerir ve genellikle siyasal hedeflerle doğrudan ilişkili olduğundan, ölçümlenmesi ve denetlenebilirliği konusu sorunlara yol açabilmektedir.

Ancak etkinlik boyutu değerlendirilmeden yapılacak bir faaliyet denetiminin sağlıklı sonuçlar vermesi de güçtür. Verimlilik ölçümlerinin çoğu zaman başarı

[119] Atakan ve diğerleri, s.6

[120] Falay, Nihat, "Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay", **Sayıştay Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997, s.19

derecesini ortaya koyamayacağı açıktır. Kısacası, etkinlik başarı için temeldir, verim ise bu başarıyı sağlamlaştıran bir etmendir.[121]

Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik faktörlerinin makul bir denge içinde gözetilmesi, denetçi için oldukça zordur. Genel yaklaşım denetçinin, kurumun amaçlarını göz önüne alarak tutumluluk ve verimlilik faktörlerinin bu amaçların gerçekleştirilmesine yardımcı olup olmadığını araştırmasıdır. Diğer bir deyimle daha fazla tutumluluk ve verimlilik arayışı içerisinde, hizmet kalitesinden ödün verilmemelidir.[122]

Performans Denetiminde Süreç ve Uygulama

Performans Denetiminin Planlanması ve Alan Seçimi

Planlama aşamasında öncelikle gerekli araştırmalar yapılarak, potansiyel önem taşıyan konular, denetimin hedefleri, kapsamı, süresi ve gereksinim duyulan mali ve insan kaynakları saptanır. INTOSAI Çalışma Standartlarında da ifade edildiği gibi, yüksek kalitede bir denetimin verimli, etkin, tutumlu ve zamanında yapılmasını sağlamanın yolu, iyi bir planlamadan geçmektedir. Stratejik planlama bütün denetimler için önemlidir; fakat performans denetimi diğer denetimlere göre daha geniş erime sahip, dolayısıyla daha kompleks olduğundan, ayrıntılı bir planlama olmaksızın gerçekleştirilmesi olanaksızdır. Planlar, denetimin kapsamını, amacını, kaynaklarını ve süresini içeren denetim süreçlerini kapsamaktadır.[123]

Performans denetiminin başlangıç noktası, stratejilerin ve geleceğe yönelik hedeflerin belirlenmesidir. Uzun dönemli amaçlar ve yıllık programlar stratejik planlama ile saptanır. Planda yapılacak incelemenin kaynak ve süreç boyutunun genel bir çerçevesi çizilir. Öncelikle genel denetim alanları gözden geçirilerek önerilen çalışma teklifleri değerlendirilir. Daha sonra önemlilik analizleri yapılarak öncelikler belirlenir; denetim stratejileri doğrulanır veya değiştirilir, gerekli kaynaklar saptanır.

Performans denetimi, kapsamının genişliği ve seçiciliği ile karakterize edilebilir.[124] Ancak bu, bir kurumun bütün faaliyetlerinin, süreçlerinin, sistemlerinin ve programlarının tek tek incelenmesini ifade etmez. Maliyet etkinliğinin sağlanması için belirli bir zaman dilimi içinde seçici bir yaklaşımla ve spesifik alanlara odaklanılarak gerçekleştirilir. Denetim, bir kurumun tüm faaliyetlerini kapsayabileceği gibi, bir grup ilgili faaliyet alanını veya büyük örgütlerde belirli projeler ya da program harcamalarını kapsayabilir.

Alan seçiminin yapılabilmesi için öncelikle genel alan araştırması yapılır. Performans denetiminde başarıya ulaşabilmek için, genel araştırma safhasında

[121] Akal, s.18
[122] Akal, s.17
[123] Kubalı, a.g.m., s.47
[124] Kubalı, a.g.m., s.43

denetlenecek kurumun amaç ve hedeflerinin, bu amaç ve hedeflere ulaşmak için kullandığı yöntemlerin, temel faaliyet alanlarının, önemli kaynaklarının ve potansiyel zayıflıklarının tanımlanması gerekir. Genel araştırma aşamasında stratejik planlama için çalışma tekliflerinin hazırlanmasına dayanak oluşturmak üzere kurumlar ve faaliyetleri hakkında bilgi toplanır ve değerlendirilir. Kurumların topyekün performansının ölçümündeki zorluklar ve denetimin maliyet etkinliği göz önünde bulundurularak, denetlenecek alanlar sınırlandırılır.

Bu aşamada denetçi veya denetleme grupları denetlenecek birimlerin ya da faaliyetlerin iyi anlaşılabilmesi için sektörü bir bütün olarak ele alıp araştırır, gerekli bilgileri toplar ve bunları değerlendirir. Bu arada medyanın gündemi, Parlamentodaki görüşmeler, daha önceki denetim çalışmaları, diğer denetim organlarının denetim sonuçları gibi hususlar da araştırma konusu yapılır.

Genel araştırma sonuçlarının sistematik bir şekilde güncelleştirilmesi de önem taşır. Denetlenen kurumun genel durumundaki değişiklikleri denetim stratejisine yansıtmak için verimlilik, etkinlik ve tutumlulukla ilgili bilgiler ve gelişmeler izlenir. Yönetim ve mali bilgi sistemlerine önem verilir. Güncelleştirme her yıl tekrarlanır.[125]

Ön İnceleme Aşaması

Genel araştırmadan sonra denetlenecek spesifik konular belirlendikten sonra, belirlenen konu hakkında ön inceleme aşamasına geçilerek, yapılacak denetim için açık ve kesin hedefler belirlenir. Ön inceleme çalışmaları ile denetlenecek kurumun stratejik hedef ve amaçları, temel performans risklerinin saptanması, denetim kriterleri ve metodolojisinin tespiti, üst düzey yönetimin bilgilendirilmesi, çalışmanın yapılabilirliği ve kapsamının kararlaştırılması gibi aşamalardan sonra ayrıntılı bir plan yapılır. Proje planlaması ile neyin ne zaman, kim tarafından ve ne şekilde yapılacağı kararlaştırılır.

Denetimin yürütülüp yürütülemeyeceği, ön incelemenin sonuçları çerçevesinde yeniden değerlendirilir. Denetimden vazgeçilmesini gerektirecek engellerin tespiti durumunda, bu aşamada denetimden vazgeçilir. Denetim çalışmasının sürdürülmesi kararlaştırıldığında ise, bu çalışmanın hangi zaman sürecinde, hangi kaynaklarla ve hangi metodoloji ile yürütüleceğine ilişkin bir denetim planı (ön çalışma raporu) hazırlanır.

Ön inceleme aşamasında, öncelikle denetimin amacı ve kapsamı açık bir şekilde belirlenir. Denetim kriterlerinin oluşturulması, bu aşamanın en önemli faaliyetidir. Kriterler belirlendikten sonra, bu kriterleri karşılayacak kanıt kaynakları ve yeterli ve güvenilir kanıtlar elde etmek için kullanılacak teknikler kararlaştırılır. Yürütülecek denetim çalışmaları için bir iş planı hazırlanır ve her bir faaliyet için gerekli zaman ve diğer kaynaklar ortaya konulur. Denetlenecek

[125] Kubalı, a.g.m., s.50

konu ile bağlantılı olarak araştırılacak spesifik hususların ve potansiyel önem ya da risk taşıyan konuların belirlenmesi, denetim sürecinde karşılaşılabilecek güçlüklerin ve bunlar karşısında alınacak önlemlerin ortaya konulması, ön incelemenin diğer temel konularıdır.

Tam İnceleme Aşaması

Planlama aşamasının tamamlanması ve denetim kanıtlarının toplanmasından sonra tam inceleme ya da denetimin yürütülmesi/uygulanması aşamasına geçilir. Tam incelemede amaç, denetlenen kurumun performansına ilişkin denetim bulgularına ulaşmak için yeterli, güvenilir ve uygun kanıtlar toplamak ve bu kanıtları sonuca ulaşmak üzere değerlendirmektir.

Ön inceleme aşamasında tam incelemenin temel konuları, metodolojisi, kaynakları, bütçesi, çalışmayı yürütecek ekip ve tam incelemenin gerekliliğine ilişkin bilgiler sistematik bir şekilde rapor konusu yapıldığından, bu aşamada amaç, ön inceleme raporundaki verilerin değerlendirilmesi, oluşturulan sorulara yanıtlar aranmasıdır. Diğer aşamalarda olduğu gibi bu aşamada da ilgili diğer taraflarla işbirliği içinde çalışılması ve tarafların çalışmanın gelişimi konusunda sürekli olarak bilgilendirilmesi ve hatta denetim ekibiyle çalışacak danışmanlar ve diğer uzmanların seçimi gibi konularda denetlenen kurumla mutabakat sağlanması[126], incelemenin sağlıklı yürütülmesi açısından büyük önem taşır.

Performans Denetiminde Kanıtlar ve Analizler

Planlama aşamasının tamamlanması ve bunun sonucunda genel denetim yaklaşımının ortaya konmasından sonraki adım, denetim alanındaki farklı birimlerden daha ayrıntılı bilgi (kanıt) toplamak ve bu bilgileri analiz etmektir. Aranan bilginin özelliği, denetlenen kuruluşun ve potansiyel performansının en düşük maliyetle anlaşılabilmesine imkan sağlamasıdır.[127]

Kanıt toplanması ve toplanan kanıtların değerlendirilmesi, denetimin özüdür. Denetim raporunun değeri, dayandığı kanıtların güvenilirliğiyle doğru orantılıdır. Ancak performans denetiminde denetim kanıtlarının önemi daha fazla olup, nitelik açısından da farklılıklar gösterir.

Denetim kanıtlarını dört ayrı kategoriye ayırmak mümkündür. Bunlardan *fiziki kanıtlar,* gözlem ya da fiziki doğrulama sonucu elde edilen kanıtlar olup, malzeme kontrolleri, sayımlar, proje uygulamalarının gözlenmesi gibi yollarla elde edilir. *Görüşmelere dayalı kanıtlar* ise, ilgililerden sorgulama veya mülakat yoluyla alınacak sözlü veya yazılı bilgilerdir. En güvenilir kanıt türü olan *belgeler,* dosyalar, raporlar, rehberler, talimatlar vb. dokümanlardan oluşur. *Analitik kanıtlar* ise, denetimin yürütülmesi sırasında ulaşılan kanıtların analiz edilmesiyle elde edilir.

---

[126] İngiltere Sayıştayı, **Performans Denetimi Özet El Kitabı,** s.52-53

[127] İngiltere Sayıştayı (NAO), **İnceleme Konusunun Seçimi,** Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 13, Ankara 1997, s.7

Kanıt toplama yöntemleri çok çeşitli olmakla birlikte, en sık kullanılan yöntemlerin mülakatlar, anketler,[128] gözlemler, kamuoyu araştırmaları, uzman görüşleri, pazar araştırmaları, bilirkişi raporları, analizler, işlemlerin test edilmesi vb. olduğu söylenebilir. Ancak hangi yöntemlerle elde edilmiş olurlarsa olsunlar, kanıtlarla ilgili en önemli husus, güvenilir ve yeterli olmalarıdır. Kanıtların uygunluğu, ekonomikliği ve objektifliği de önemli bir konudur.

Kanıt olarak elde edilen verilerin analizinde uzman tanıklığından mali analiz yöntem ve tekniklerine, duyarlılık analizi, olasılık analizi gibi istatistiki metotlara kadar uzanan çeşitli yöntemler kullanılabilir.[129]

Çalışma Kağıtlarının Önemi

Çalışma kağıtları, denetim süresince elde edilen ve denetim bulgu, sonuç ve önerilerine dayanak teşkil eden her türlü bilgi ve belge olup, izlenen denetim yaklaşımlarını, denetimin planlanmasına ilişkin çalışmaları, denetim sırasında yürüttüğü çalışmaları, elde ettiği her türlü yazılı kayıtları, ulaştığı sonuçları içerir. Çalışmaların onaylanmış denetim planına uygun yürütüldüğü, denetim standartlarına uyulduğu, varsa bunlardan sapmaların gerekçeleri, yeterli, uygun ve güvenilir kanıtların hangi yöntemlerle toplandığı vb. bilgi ve bulgular çalışma kağıtlarında yer alır.

Çalışma kağıtları alan çalışması ile denetim raporu arasında bağ kurar ve elde edilen kanıtların rapora yansıtılmasında en önemli kaynak işlevini görür. Denetimin uygulama aşaması ile raporlama aşaması arasında bağ kuran çalışma kağıtlarının düzenlenmesi, denetim çalışmalarının önemli bir parçasıdır.[130] Çalışma kağıtları her türlü analizleri, denetlenen kurumla ilgili yazılı belgeleri, denetim bulgularını, görüşme notlarını vb. içerdiğinden, sistemli bir dokümantasyon niteliği taşımaktadır.

Çalışma kağıtları denetim raporunu destekleyen önemli bir belge olmanın yanı sıra, ilgili taraflardan gelebilecek soruların yanıtlanmasında önemli bir kaynaktır. Ayrıca gelecekteki benzer çalışmalar için bir referans niteliğinde olup, yapılan denetimin standartlara uygunluğunun ve kalitesinin test edilmesinde de yarar sağlar.

---

[128] Performans denetimlerinde anket uygulamaları konusunda detaylı bilgi için bkz. **Performans İncelemelerinde Örneklemeden Yararlanılması,** (İngiltere Sayıştayı tarafından yayınlanan "Use of Sampling - Value For Money Studies" adlı kitapçığın çevirisi), Sayıştay, Cumhuriyetin 75'inci Kuruluş Yıldönümü Dizisi, Ankara 1998

[129] Kubalı, a.g.m., s.57-58

[130] Qureshi, W. Ahmad, "Working Papers: The Link Between the Field Work and the Report", **Performit,** Quarterly, January 1989, p.35

Denetim Sonuçlarının Raporlanması ve İzlenmesi

Denetim Raporunun Hazırlanması

Raporlama süreci, inceleme aşamasına geçilmesiyle birlikte başlar. Denetim çalışmalarının yürütülmesi aşamasında verilerin analiz edilmesi, bulgulara ulaşılması ve önerilerin geliştirilmesi, raporlamaya yönelik işlemlerdir.

Raporlama süreci birkaç aşamadan oluşmaktadır. İnceleme aşamasının sonunda denetim ekibi ilk taslak raporlarını hazırlayarak denetlenen kurum yöneticileriyle tartışmaya açarlar. Sonuçlara ulaşmada ve öneriler geliştirmede söz konusu yöneticilerin görüşleri göz önüne alınır. Denetçi ile yönetimin görüşleri arasında belirgin farklılıklar varsa, yönetimin bakış açısı uygun bir şekilde rapora yansıtılarak, denetçi tarafından kabul edilmeme nedenleri belirtilir. Raporun yönetimle tartışmaya açılması, denetim bulgularının doğrulatılması niteliği taşımakta olup, bulguların yönetime yansıtılması, raporun sonuçlarının parlamentoya sunulmasından önce bütün görüşlerin değerlendirilmesine olanak veren bir önlemdir.

Raporda birtakım ilkelerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bulguların yeterli denetim kanıtları ile desteklenmesi (*doğruluk*), bulgu ve sonuçlar arasında gerekli bağlantıyı sağlayacak düzeyde yeterli bilginin olması (*tamamlık*), konuların tarafsız olarak incelendiğini göstermek üzere olumlu ve olumsuz yönlerin ılımlı ve önyargısız ifadelerle sunulması (*denge*), sistemlerde ve iç kontrollerdeki zayıflıkların yanı sıra iyi uygulama örneklerinin de vurgulanması (*adil olma*) gibi ilkeler bunlar arasında sayılabilir.

Raporun kapsamının kolay anlaşılabilir olması, belirsizliklere yer vermemesi, sadece yeterli, güvenilir ve ilgili denetim kanıtlarına dayanan bilgileri içermesi ve bağımsız, objektif, doğru, tam ve yapıcı olması gerekmektedir. Her rapor amacını gerçekleştirmek üzere öz olmalı, tutarlı bir rapor yapısına ve sade, anlaşılır bir üsluba sahip olmalı, bilgileri saptırmaktan kaçınmalı, ihtiyaç duyulan en az bilgiyi içermeli, kesin kanıtlar kullanmalı ve mesajı güçlendirmek için örnekler vermelidir.

Raporlar denetim kurumunun amacını gerçekleştirmesinin başlıca aracı olduğundan, inceleyen konuyu çevreleyen detayları bilmeyen ve bilme ihtiyacı duymayanlara temel mesajları açık ve basit olarak ulaştırmak durumundadır. Denetlenen kurumun yanı sıra kamuoyu ve sınırlı zamanları olan parlamenter ve yöneticilere yönelik hazırlandıklarından, yapılan analizler ne kadar kompleks olursa olsun, yalın ve kısa olmalıdır. Ayrıca çok sayıda rakamlardan oluşan verilerin grafikler, şekiller, çizelgeler ve tablolar aracılığıyla sunulması, konuların daha iyi anlaşılmasına yardımcı olmaktadır.[131]

[131] Kubalı, a.g.m., s.58-59

Raporun Parlamentoya Sunulması

Denetim raporuna son şekli verildikten sonra Parlamentonun ilgili komisyonuna sunulur. İlgili denetçiler Parlamento Komisyonuna bir brifing ile raporun içeriği konusunda bilgi verebilirler. Raporun Parlamentoda ya da komisyonlarında görüşülme prosedürü genellikle yasal düzenlemelerle belirlenmiştir.

Raporun Parlamentoda görüşülmesindeki yöntem ve süreçler özellikle İngiltere'de ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Parlamentonun Kamu Hesapları Komitesi'nin görevlerinin büyük çoğunluğu, Sayıştay'ın denetim raporlarını değerlendirmeye ilişkindir. Muhalefetten bir parlamenterin başkanlığında 15 kişiden oluşan Komite, denetlenen kurum veya kuruluşun raporla ilgili savunmasını alır. Komite, raporla ilgili olarak bir genel görüşme açabilir. Bu taktirde konuyla ilgili bütün taraflar karşılıklı görüşme olanağı bulurlar. İlgili kurumun ita amirleri ile Sayıştay Başkanı ve Hazine temsilcisi oturumlarda hazır bulunurlar. Komite raporu yeniden kaleme alarak yayınlar ve Parlamentoya sunar. Eleştiri, yorum, görüş ve önerilere Hükümetin yanıtı niteliğinde Hazine Tutanağı yayınlanır.[132]

Sayıştay raporları bir basın toplantısı ile kamuoyunun bilgisine de sunulur. Denetim sonuçlarının kamuoyuna duyurulması, denetlenen kurumların ve Hükümetin bu raporların gereklerini yerine getirmeleri konusunda daha duyarlı olmaya yöneltmektedir.

Rapor Sonuçlarının İzlenmesi

Yönetim için geliştirilen önerilerin hayata geçirilip geçirilmediğinin izlenmesi de denetimin bir parçasını oluşturur. Yapılan denetimin etkinliği de bu şekilde test edilmiş olur. Ayrıca raporun gereğinin yerine getirilip getirilmediği konusunda Parlamentoya geri bildirimde bulunma olanağı da sağlanmış olur.

Sonuçların izlenmesi, genellikle doğrudan Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilirken, bazı ülkelerde ise Parlamentodaki ilgili komisyon tarafından periyodik raporlar alınmak suretiyle yerine getirilmektedir.

Sonuçların izlenmesi de ayrı bir çalışma konusu olup, denetim sonucunda elde edilen toplam katkının ortaya konması, denetim kurumunun kendi performansını ortaya koymak açısından da önem taşır. Bu nedenle denetim sonuçlarının mümkün olduğunda parasal değerleri saptanarak, ulusal ekonomiye denetim kurumu tarafından yapılan katkı şeklinde değerlendirmelere konu yapılır.

İzleme, denetimin etkinliğini artırmaya ve denetimi geliştirmeye yönelik bir faaliyet de olup, denetim faaliyetlerinin periyodik olarak değerlendirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması açısından büyük yarar sağlar. Diğer kurumların performansını ölçen bir kurumun kendi performansı hakkında bilgi edinmesinin

[132] NAO, **Why A Handbook,** London 1996, p.9

en kısa yolu, şüphesiz ki kendi faaliyetlerinin sonuçlarını izlemesi ve ölçümlemesidir.

Performans Denetiminin Güçlükleri

Performans denetiminin işleyişi, hemen her aşamasında belirli sınırlamalarla karşı karşıyadır. Örneğin kurumların başarılarını değerlendirecek göstergeleri oluşturmamaları, bir başka deyişle performans göstergelerinden yoksunluk, performans ölçümlerini zorlaştırmaktadır. Denetim kurumu açısından da, performansı değerlendirecek genel kabul görmüş kriterlerden yoksun olmak, bu tür kriter ya da standartları belirlemenin zor ve hatta kimi zaman olanaksız oluşu, diğer bir sorun alanını oluşturmaktadır. Kurumların stratejik hedeflerinin açıkça belirlenmemiş olması, bütçe ve muhasebe sistemlerindeki gerilikler ve benzeri birçok eksiklik, performans denetimini sınırlayan etmenlerdendir.

Performans denetimi yapan denetçilerin birçok zaman, kanun koyucunun başarmak istediği şeyleri dikkate almak ve doğru anlaşılmasını sağlamak için politika hedeflerinin amacını ve arkaplanını, kamu kurumlarının çalışma ortamını, kurumun faaliyetlerini ve yöntemini etkileyen şartları araştırması gerekir.[133]

Kanıt toplama aşamasında karşılaşılan güçlükler de önemlidir. Denetlenen kurumun ilgili bütün yönleriyle araştırılması, hedeflerinin yanı sıra karşı karşıya kaldığı güçlüklerin de iyi anlaşılması gerekir. Bu verilerin tamamen yazılı kaynaklardan ya da ilgili personelden sağlanması her zaman olanaklı değildir. Denetlenen kurumun görevlileri kadar, kamu hizmetlerinin alıcıları ya da yararlananları, özel sektörde benzer hizmetler sunanlar ve kurumun hizmetleriyle ilgili diğer gruplar ile temas kurulması gerekebilir. Hizmetin kurum dışı kullanıcılarına ait bilgi ve belgelerin yasal olarak istenmesi söz konusu olamayacağı için, bu verilere ulaşmak için en uygun yöntemlerin seçilmesi ve verimli bir uygulamasının gerçekleştirilmesi gerekir. Bunun her zaman kolay olmayacağı açıktır.

Başarılı bir performans denetimi için performans incelemeleri;

- ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmeli,
- denetlenen kurum, kuruluş ve diğer organizasyonlarla her düzeyde iyi çalışma ilişkileri kurulmalı,
- incelenen programlar sonucu elde edilen bulgular ve sonuçlar, hizmetleri ve faaliyetleri yürütenlere, medyaya ve Parlamentoya yararlı olacak bir şekilde sunulmalı,
- raporların yapıcı olması kadar, bulgu ve sonuçlara dengeli ve objektif bir şekilde yer verilmeli,

[133] İngiltere Sayıştayı, **Performans Denetimi Özet El Kitabı,** s.11

- somut iyileştirme olanakları gösterilerek, denetlenen kurum tarafından ulaşılan performansa ek bir katkı sağlamalıdır.[134]

Bu koşulların uygulamada gerçekleştirilmesi, belirli güçlüklerin aşılmasına bağlıdır. Örneğin denetlenen kurumun denetime karşı tavrı, başarıyı yakalamada önemli bir etkendir. Kurumun yönetici ve çalışanları denetime direnç gösterdikleri sürece, sağlıklı bir iletişimin ve dolayısıyla çalışma ortamının oluşabilmesi mümkün değildir. Yaygın olarak gözlenen denetime karşı olumsuz tutumların aşılması, yapıcı ilişkiler ve ikna yoluyla aşılabilecektir. Aksi halde elde edilecek kanıtlarla ulaşılan sonuçların yanıltıcı olma riski artacaktır.

Denetim kurumunun mali sınırlamaları, denetleyen ve denetlenenlerdeki eğitim yetersizlikleri, denetim elemanlarının deneyim ve sayı açısından yeterlilikleri, uzman çalıştırabilme olanakları, özellikle performans denetimine yeni başlayan ülkeler açısından bu alanda yeterli metodolojinin geliştirilememiş olması gibi sayısını artırabileceğimiz faktörlerin yanı sıra, bu denetimlerin sonuca ulaştırılmasında yaşanan sıkıntılar da performans denetiminin işleyişini olumsuz etkilemektedir.

Performans denetimi raporlarına Parlamento ve Hükümetlerin ilgisizliği birçok ülkede önemli bir sorundur. Bu raporlara medya ve kamuoyunun ilgisi belirli bir demokrasi kültürünün yerleşmiş olmasına bağlı olduğu gibi, söz konusu kurumların ilgisi de yine ülkedeki demokratik anlayışın gelişme düzeyine bağlıdır. Dolayısıyla gelişmekte olan ülkelerin çoğunda bu tür bir altyapı eksikliği bulunması, performans denetiminin sonuca ulaştırılmasında ve sağlıklı izleme mekanizmalarının kurulmasında güçlükler doğurmaktadır. Bu ülkelerde performans denetimi alanında yerleşmiş geleneklerin bulunmayışı da, denetimin sonuçlandırılmasında önemli bir engeldir.

Diğer Denetim Yaklaşımları

Kapsamlı Denetim

Denetimin nitelik açısından performans denetimi ve düzenlilik denetimi gibi ayrımlara tabi tutulması mümkün ise de, uygulamada yapılan çalışmaları nitelemek açısından bu tür kesin ayrımlara gidilmesi çoğu kez zordur. Özellikle performans denetiminde denetlenen konu ya da alanların düzenlilik ölçütlerine göre ön incelemeye tabi tutulması ya da denetim süreci içerisinde zaman zaman düzenlilik denetimlerine de başvurulması çoğunlukla kaçınılmaz olmaktadır.

Denetim yöntem ve tekniklerindeki bu iç içe geçişler, denetim sürecinde duyulan bu tür gereksinmeler dışında, bilinçli bir şekilde, farklı bir denetim yaklaşımının gereği olarak da başvurulan bir yöntem olmaktadır. İşte özellikle Kanada Yüksek Denetim Kurumu tarafından kullanılmakta olup denetim literatüründe de yerini

[134] A.g.e., s.7

almış bulunan geniş kapsamlı denetim (comprehensive audit) kavramı, düzenlilik ve performans denetimlerinin birlikte yürütüldüğü denetim uygulamalarını nitelemek üzere kullanılmaktadır.

Kapsamlı denetimde, denetlenen kurum ya da kuruluşların gerçekleştirilmiş ve planlanan eylem ve işlemleri her yönüyle değerlendirilerek, hem hukuka, genel kabul görmüş çeşitli ilke ve standartlara uygunluğu araştırılır, hem de performans denetiminin gerekleri açısından incelemeye konu edilir.

Program Değerlendirmesi

Program değerlendirmesi (program evaluation), bir programın oluşum sürecinden, uygulanması ve sonuçlandırılması sürecine dek tüm aşamalarının incelenerek elde edilen bulguların değerlendirilmesine yönelik bir denetim uygulamasıdır. Bu denetimlerde incelenen programın amaç ve hedeflerinin mevcut koşullar çerçevesinde yeterli olup olmadığı, planlamasının gerçekçi ve uygulanabilir olup olmadığı, programın belirlenen hedefler çerçevesinde ve makul ölçüler dahilinde yürütülüp yürütülmediği, ulaşılan sonuçların programın beklentilerini karşılayıp karşılamadığı gibi konular periyodik bir şekilde, bağımsız ve objektif olarak ve sistematik araştırma tekniklerinin kullanılması suretiyle değerlendirilir.

Program değerlendirmesi ile performans denetimi arasındaki başlıca farklar şu şekilde özetlenebilir:[135]

- Performans denetiminde yönetimin verileri soruşturulurken, program değerlendirmesinde bu verilerin kurum dışından denetçiler tarafından denetlenmiş olduğu varsayımı geçerli kabul edilir.

- Program değerlendirmesi kamu teşebbüslerini incelerken, performans denetimi bakanlıkları ve bağlı kuruluşları inceler.

- Program değerlendirmesi işlemler üzerinde yoğunlaşırken, performans denetimi sadece kaynakların yönetimi üzerinde değil, aynı zamanda faaliyet, proje ve programların etkisi üzerinde durur.

Yüksek Denetimin İşlevleri

Yüksek denetimin işlevleri, büyük ölçüde bu denetimin demokratik niteliğiyle ilişkilidir. Çağdaş denetimin demokratik niteliği ise, onun demokratik yönetimin vazgeçilmez bir unsuru olmasından kaynaklanmaktadır. Kamu yönetiminde saydamlık, iyi yönetim ve hesap verme sorumluluğu, demokrasinin temelleridir. Ve demokrasi, iyi bilgilendirilmiş bir halkla sürdürülebilir.[136] Yönetimde saydamlığın ve sorumluluk duygusunun geliştirilmesi ve Parlamentonun ve

[135] Abid, Naimatullah, **Performance Audit and Performance Evaluation,** Lahore, 1990, p.10
[136] Dye, **Accountability, Auditing ...,** p.14

kamuoyunun bilgilendirilmesinde en önemli işlevi, denetim kurumları üstlenmektedir. Denetimin kamu ahlakı, temiz toplum ve özellikle ekonomik gelişme açısından üstlendiği rolün önemi de vurgulanmaya değerdir.

Yüksek Denetim ve Demokrasi

Erkler Sisteminde Denetimin Yeri ve İşlevi

Parlamenter demokrasinin temelini oluşturan erkler ayrılığı ilkesi, kamusal alanda yetkilerin tek elde toplanmasının sakıncalarını ortadan kaldırma amacını güder. Anayasamızda da benimsenen erkler ayrılığı ilkesinin amacı, yürütme iktidarının sınırlandırılması, bir başka deyişle yürütmeyi yasama ve yargı denetimine tabi tutarak, devlet iktidarını kullanan bu erkler arasında karşılıklı dengeler oluşturmaktır.

Parlamentoların yasama işlevinden sonra gelen en önemli işlevi, denetimdir. Yasaların ve bütçenin uygulanışının denetimi, yasama işlevinin ayrılmaz bir parçasıdır. Yürütme erkinin işleyişinin halk adına denetimi de Parlamentoların asli görevlerindendir. Dolayısıyla yasama organı ve yasama işlevi açısından denetim olgusu önemli bir yer tutar. Ancak günümüzde Parlamentoların doğrudan yürütebilecekleri denetim faaliyetleri, gittikçe karmaşıklaşan ve boyutları genişleyen kamusal denetim alanında çok az bir yer tutabilir. Bu da yasama adına yapılan bağımsız yüksek denetimin önemini artırmaktadır.

Yüksek denetim kurumları, demokratik liberal sistemlerde devlet organlarının karşılıklı denetim sisteminde bir merkez unsur ya da devlet iktidar sisteminde bir denge unsuru, sosyalist sistemlerde ise sivil bürokrasiyi denetlemede bir politik önderlik aracı olmuştur.[137] Parlamenter sistemin geliştiği ülkelerde bu kurumlar, Parlamentonun ve kamuoyunun en güvenilir bilgi kaynağı ve halkın ortak çıkarlarının yönetimce yeterli düzeyde gözetilmesinin teminatı konumundadırlar.

Son dönemlerde yürütmenin güçlenmesiyle yasama organının etkisinin azalması ve güçlerinin yasama organına kayması, bağımsız yüksek denetimin önemini daha da artırmıştır. Sayıştay denetiminin gelişmesi, yasama organının yeniden önem kazanmasına ve Parlamento üyelerinin girişim isteklerinin artmasına yol açmıştır. Devlet denetimi yasama organına kamu kuruluşlarının gönüllü olarak vermek istemedikleri ve yasama organının kendi çabalarıyla sağlayamayacağı bilgileri sunarak, yasamanın güçlerini iade edici bir rol üstlenmektedir.

Yasama organı adına yönetimi denetleyen ve bazı durumlarda da yargı yetkisini kullanmak suretiyle sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlayan bir Anayasal organ olan Sayıştaylar, yasama, yürütme ve yargı erkleriyle doğrudan ilişkilidir. Yasama organı, yürütme organı üzerindeki denetimlerini büyük ölçüde

[137] Schafer, p.46

bu denetimlere dayandırır. Dolayısıyla yasama organlarının işlevlerini etkin ve sağlıklı bir biçimde yürütebilmeleri için bu denetimlerin önemi büyüktür. Yürütmenin sınırlandırılmasında ve yasal çerçevede kalmasında doğrudan ve dolaylı rolüne, özellikle mali yargı alanında sağladığı önemli katkıların da eklenmesi gerekir.

Bir başka deyişle denetim olgusu, erkler sisteminde bir denge unsuru oluşturmakta ve hatta denetimin üçlü erkler sistemine dördüncü bir erk olarak eklenip eklenemeyeceği tartışma konusu olmaktadır. Beşli erkler sistemine sahip Çin'de ise, denetim bu beş erkten birisi olarak kabul edilmektedir.

Dünyadaki uygulamaları da göz önünde bulundurulduğunda açıkça denebilir ki, güçlü bir Sayıştay, güçlü bir Parlamentonun teminatıdır. Güçlü Parlamento ise, demokratik yönetimin temel unsurudur.

Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim

Hesap verme sorumluluğu, demokratik yönetim biçiminin esasıdır. Bir ulusun fertlerine karşı parlamentosu, hükümeti ve her bakanlığının, kurum ve kuruluşunun yükümlü olduğu bir ödevdir.[138] Bu bağlamda kamu yönetimi alanındaki en çarpıcı gelişme, şüphesiz demokratikleşme sürecine paralel olarak sorumluluk anlayışında meydana gelen sürekli gelişme olarak algılanmakta ve hesap verme sorumluluğuna ilişkin çağdaş yaklaşımların demokratik gelişmede yeni bir evreyi nitelediği ileri sürülebilmektedir.[139]

Halkın temsilcileri aracılığıyla yönetildiği temsili demokrasilerde yönetenlerin yönetilenlere karşı sorumlu olmaları asıldır. Yönetimin hesap verme sorumluluğu, ancak yönetimin eylem ve işlemlerinin ve performansının bağımsız mercilerce değerlendirilmesi ve sonuçları hakkında halkın ve Parlamentonun bilgi sahibi yapılması ile sağlanabilir. Hesap verme sorumluluğunu güçlendirecek temel mekanizma ise, bağımsız yüksek denetim olgusudur. Yasama adına yürütülen yüksek denetimde temel amaç, halk adına yönetim yetkisini yürütme organlarına devreden Parlamentolara, bu yetkinin amacına uygun ve gereği gibi kullanılıp kullanılmadığını ortaya koyarak yardımcı olmaktır.

Geleneksel sorumluluk anlayışının kamu yönetiminden beklentileri, mali işlemlerin düzenliliği, yasal gerekirliklere ve yönetsel süreçlere uygunluğu gibi konularla sınırlı kalmıştır. Bunlara ek olarak kamu yönetiminin dünyadaki çağdaş gelişmelere ayak uydurması, kamusal fonların, malvarlığının, insan gücünün ve benzeri değerlerin kullanımında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk sağlanması, uzun süreli plan ve programlarda amaçlara ulaşılmasının temini, plan, program ve politikaların sosyal ve ekonomik etkilerinin iyi analiz edilmesi ve bunlara yönetilenlerin katılımının sağlanması, çağdaş sorumluluk anlayışının

[138] Dye, **Accountability, Auditing ...,** p.3
[139] Köse, H. Ömer, "Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 33, s.53

bir gereğidir. Bu tür geniş kapsamlı bir sorumluluk anlayışının kamu yönetiminde egemen kılınması, çağdaş denetimin temel amacıdır.

Denetim, Medya ve Kamuoyu

Denetimin en önemli demokratik işlevlerinden birisi, kamuoyunu bilgilendirmektir. Çağdaş denetim örgütleri açısından faaliyetlerinin ve raporlarının medya aracılığıyla baskı grupları, meslek kuruluşları ve genel kamuoyu nezdinde ilgi ve tartışma alanı bulmasının sağlanması, büyük bir önem taşımaktadır. Kamu kaynaklarının kullanımı ve yönetimi konusunda toplumun bilgilendirilmesi, yüksek denetim kurumları için artık bir hak değil, bir sorumluluk haline gelmektedir.

Basın bir yandan yönetilenlere idare hakkında bilgiler duyurma, diğer yandan yönetilenlerin isteklerini idareye ulaştırma gibi iki yönlü bir işlev yerine getirir. Yönetilenlerle idare arasındaki haberleşmede bir tür köprü kurar. Basın idare karşısında halkın hem gözcülüğünü, hem de sözcülüğünü yapar.

Basın, toplum adına gözcülük yaparak idareyi izler ve böylelikle halkın idare hakkında bilgi edinmesinde önemli bir araç olur. Bu nedenle basının bilgi edinmesi vazgeçilemez bir haktır.[140]

İletişim ağının yaygınlaşması ile toplumlar büyük ölçüde bilinçlenmiştir. Medyanın, liderlerin ve kanun koyucuların kamu harcamalarının denetlenmesi, faaliyetlerin performansının ölçülmesi konusunda artan talepleri vardır. Denetim kurumları bu talepleri karşılayacak tatmin edici çalışmalar yapmak zorundadır. Toplanan vergilerin miktarı her geçen gün artarken, vergi ödeyenler de kamusal faaliyetlerin performansı konusunda daha duyarlı ve eleştirel bir yaklaşım içerisine girmekte, denetim kurumlarından kendi adına etkin bir denetim mekanizması geliştirmesini beklemektedirler.

Kamusal denetim örgütlerinin bu beklentilere duyarsız kalması beklenemez. Dolayısıyla gösterdiği çabaları, etkinliklerini ve ulaştığı sonuçları medya ve diğer kitle iletişim araçları yoluyla halka duyurması, demokratik bir gerekirlik ve kamusal bir sorumluluktur.

Öte yandan denetim yoluyla ulaşılan sonuçların geniş bir ilgi ve tartışma alanı bulmasında ve denetimin amacına ulaşmasında da medyanın gücünden yararlanılması gerekir. Çünkü medya, günümüzde en etkili kamuoyu oluşturma aracıdır. Denetim bulgularının muhatapları tarafından en iyi şekilde değerlendirilmesinde ve öngörülen önlem ve önerilerin hayata geçirilmesinde halkın desteğinin sağlanması önem taşır. Dolayısıyla denetim kurumlarının rapor ve önerileri hakkında kamuoyu oluşturmak amacıyla böyle bir araçtan yararlanması doğal ve hatta zorunludur.

[140] Örnek, s.27-28

ABD'de GAO'nun Kongre'ye sunduğu raporlar dışında, Genel Komptrolörün elde ettiği belli başlı bulgular hakkında topluma bilgi vermesi, bir özel hak olarak değil, onun bir görevi olarak kabul edilir.[141] Resmi süreçte bürokratik işlemlerin yoğunluğu ve karışıklığı nedeniyle çok önemli bazı olayların resmi veya rutin takdimi bile kamuoyunun dikkatinden kaçabilir. Dolayısıyla devlet denetçisinin basın ve yayın organlarının kendi bulgularına ilgi duymalarını sağlamak bir görev olmaktadır.[142]

Parlamento üyeleri çeşitli nedenlerle Sayıştay raporlarını okumaktan bile kendilerini alıkoyabilirler. Ancak medyada yer alan raporlara ilgilerini esirgemezler. Dolayısıyla raporlardaki mesajların medyada anlaşılabilir ve doğru bir şekilde yer almasının sağlanması da önem kazanmaktadır.

Kamu Ahlakı, Temiz Toplum ve Denetim

Gerçekte halka ait olan kamu kaynaklarının iyi kullanılmaması, bunlardan özel çıkar sağlanması, bugün hemen her toplumun öncelikli bir sorunu haline gelmiştir. Kamu yönetimindeki yolsuzluk ve kötü yönetim nedeniyle "temiz toplum" herkesin özlemi olmuştur. Bu da etkin bir denetim aracılığıyla kamusal alanda etik değerlerin yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması gereğini artırmaktadır.

Kamu yönetimindeki denetim eksikliğinin en olağan sonucu, bürokrasinin yozlaşması ve yolsuzluk vb. ahlak dışı davranışların artmasıdır. Bu durum azgelişmiş ülkelerde oldukça bariz bir biçimde kendini göstermektedir. Azgelişmiş ülkelerde devlet ve kamu bürokrasisi genellikle toplumda en örgütlü ve güçlü yapılar olup birçok ekonomik ve toplumsal işlevi yürütmektedir. Bu ülkelerde bürokrasidışı kurumların göreli zayıflığı kamu yönetimi üzerinde etkin ve sağlıklı bir denetim olanağını azaltmış, bu da bürokrasinin kendi çıkarlarını toplumsal çıkarların üzerinde tutması olasılığını artıran bir ortam doğurmuştur. Örneğin Pakistan, Tayland, Gana gibi ülkelerde bürokrasinin üzerindeki denetim zayıflığının yolsuzluğu teşvik ettiği ve denetlenmeyen bürokrasi ile yolsuzluğun yakından ilişkili olduğu ileri sürülmüş, aynı şekilde Türk kamu bürokrasisi için de benzer bir değerlendirme yapılmıştır.[143]

Bürokrasi dışı güç merkezlerinin (yasama organı, siyasal partiler, sendikalar, meslek kuruluşları, basın) zayıflığı sonucu, örneğin örgütlenmemiş çıkar kümeleri istemlerini siyasa yapımı sürecinde biçimsel siyasal karar vericilere etkili bir biçimde iletememekte, bu istemlerini siyasa-uygulama sürecinde karar uygulayıcılarını, yani bürokratları etkilemeye çalışarak yerine getirmek yoluna gitmektedir. Bu da bürokraside yolsuzluk için önemli bir gizilgüç yaratmaktadır.

[141] Pois, s.67-68
[142] Pois., s.68
[143] Bayar, Yavuz, "Türk Kamu Yönetiminde Rüşvet", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 3, s.49

Bir başka deyişle bürokrasidışı güç merkezlerinin bürokrasi üzerindeki etkin denetim eksikliği, yolsuzluğa daha yatkın bir ortam oluşturmaktadır.[144]

Yolsuzluğun en genel ve olumsuz etkisi siyasal dizgenin, devletin ve yönetimin yasallığını ve saygınlığını zedelemesidir. Yasalar devletin ve toplumsal düzenin temelidir. Yolsuzluk, bunları geçersiz ve anlamsız kılmaktadır. Yaygınlaşması durumunda yolsuzluk, toplumu kural tanımamaya ve kargaşaya itmektedir. Yasaların ve kuralların etkisini yitirdiği toplumlar ise çürümeye mahkumdur. Yolsuzluk kuralsızlığı körüklemekte, toplumun ve devletin temelini sarsmaktadır.[145]

Yolsuzluk, aynı zamanda yurttaş için "pahalı yönetim" anlamına da gelmektedir. Çünkü bir taraftan kamu gelirlerini azaltıcı bir rol üstlenirken, diğer taraftan da örneğin bir ihalede, ihale bedelinin şişirilmesiyle ek bir bedel kamuya yansıtılmakta ve kamu harcamalarının artmasına yol açmaktadır. İleri aşamasında yolsuzluklarla belirli bir bürokrat kesimi ve bu kesim aracılığıyla devletten beslenen bir sınıf zenginleşirken, alt gelir düzeylerindeki toplum kesimleri giderek yoksulluğa itilmektedir.

Kamusal alandaki kötü yönetimin ve ahlak (etik) dışı uygulamaların kamu düzeni, sosyal refah ve kalkınma politikaları, toplumsal moral ve motivasyon ve genel olarak demokratik ilke ve kuralların (eşitlik, özgürlük, insan haklarına saygı vb.) hayata geçirilmesi açısından doğuracağı sakıncalar saymakla bitmez. Bu çerçevede bağımsız ve etkin bir dış denetimin kamu çalışanlarında dürüstlük, doğruluk, haktanırlık gibi değerlerin geçerli kılınmasında, bireylerin kendi çıkarlarını toplumun genel çıkarlarının önüne geçirmelerinin engellenmesinde, ilkeli ve kurallara dayalı bir yönetim sisteminin geliştirilmesinde ve kamu kesiminde kendine özgü bir etik anlayışının oluşturulmasında önemli katkısı yadsınamaz.

Kamu sektöründe etik kuralların egemen kılınması ve yolsuzlukların önlenmesi, sadece azgelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerin değil, gelişmiş ülkelerin de önemli sorunları arasında yer almaktadır. Bunun aşılabilmesi ise, büyük ölçüde etkin denetim mekanizmalarının oluşturulması ve işletilmesine bağlıdır. Gerek idari, gerekse siyasal yönden bağımsız, gücünü kamuoyundan alan ve kitle iletişim araçlarını ve baskı gruplarını harekete geçirebilme kabiliyetine sahip yüksek denetim kurumları gelişmiş ülkelerde bu alanda önemli işlevler üstlenmiş ve birçok başarıya imza atmışken, diğer ülkelerde sosyal ve siyasal koşulların elverişli olmamasının da etkisiyle denetim mekanizmaları yeterli bir performans gösterememiştir. Ancak bu konuda sağlanabilecek gelişmelerde denetimin katkısının olmaması düşünülemez.

---

[144] Berkman, A. Ümit, **Azgelişmiş Ülkelerde Kamu Yönetiminde Yolsuzluk Ve Rüşvet**, TODAİE, Ankara, 1983, s.61-62

[145] A.g.e., s.115

Çağdaş Denetimin Kalkınma ve Refah Etkisi

Ekonomik kalkınma ve sosyal refah düzeyine ulaşılması, büyük ölçüde ulusal kaynakların etkin ve verimli değerlendirilmesine bağlıdır. Bu da, kaynak kullanımı sürecinde etkin bir denetim uygulamasını zorunlu kılmaktadır. Ancak geleneksel denetim uygulamalarının bu yöndeki etkisinin sınırlılığı açık olup, performans denetimi ya da başka adlarla nitelenen ve yüksek denetim kurumlarınca yürütülen çağdaş denetim uygulamalarının kalkınma süreçlerini desteklemekteki önemi vurgulanmaya değerdir.

Çağdaş denetim, uyguladığı teknik ve yöntemlerle kaynak kullanımında amaç ve araç ilişkisine ağırlık vererek ve plan, program ve politikaları en geniş boyutlarıyla değerlendirmeye tabi tutarak, ekonomik kalkınma ve toplumsal refahı azamileştirme yönünde önemli işlevler üstlenmektedir. Çağdaş denetimin bu işlevlerini başlıca şu alanlarda gözlemlemek mümkündür:

Kamu Yönetiminde Reform Etkisi

Bağımsız yüksek denetim kurumunun kamu kurum ve kuruluşlarının iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin kuruluş ve işleyişlerindeki rolü, performans denetimleri, kamusal yapı ve süreçlerin etkinleştirilmesi çabaları, kamu yönetiminde reform için de gerekli alt yapıyı oluşturur.

Kamu yönetiminde reformun teşviki için yüksek denetim kurumlarının ellerinde birtakım araçlar bulunmaktadır. Bunların başında bağımsızlık gelmektedir. Yüksek denetimin bağımsız olması, onu politik ve bürokratik çıkarların üstünde kılmakta ve daha iyi bir yönetim için tarafsız ve çıkar gözetmeyen çalışmaların ürünü olan önerilerinin toplumun dikkatini çekmesini ve çoğunlukla genel kabul görmesini sağlamaktadır. Yine bu etmene bağlı olarak kurumun prestiji ve güvenilirliği, baskı gruplarının ve özellikle medya ve meslek kuruluşlarının ilgisini sağlamakta ve raporları, devlet örgütünün işleyişiyle ve özellikle işlemeyen, ağır aksak işleyen yönleriyle, kamusal fonların ve vatandaşın ödediği verginin nasıl değerlendirildiğiyle ilgilenen herkes tarafından kullanılmaktadır.

Kamusal faaliyetlere ilişkin deneyimi ve derin birikimi nedeniyle de kamusal denetim, gerçekçi, mantıksal ve pratik çözümler geliştirebilme avantajına sahiptir. Denetim sırasında sistemlerin ve süreçlerin zayıf ve aksayan ya da risk içeren yönleri kolaylıkla ortaya çıkarılabilir ve yapılan saptamalar sistematik hale getirilerek çözüm önerilerine dönüştürülebilir. Bürokrasi ile yakın çalışma ilişkisi de, ona ayrı bir avantaj sağlar. Bu çalışma ilişkisinde reform için yol gösterme ve ikna olanağına sahip olduğu gibi, bu ilişkinin sürekliliği nedeniyle reform sürecini sürekli izleme, gerekli uyarılarda bulunma ve önlem alma yeteneğine de sahip bulunmaktadır.

Çeşitli ülkelerde yüksek denetim kurumları yönetim reformunun teşviki konusunda önemli adımlar atmışlardır. Bu ülkelerde denetim, en önemli teşvik

unsuru olmaktadır. Ancak yönetimin reforma özendirilmesi sürecinde denetimin birtakım engellerle karşılaşması da söz konusudur.[146] Durağan bir yapıya eğilimli olan kurumların değişime tepki göstermesi kaçınılmazdır. Bu tepki bazen dolaylı yollardan ve çeşitli baskı grupları aracılığıyla gösterilebilmekte, bu da denetim kurumuna hasım gruplar yaratabilmektedir. Böyle bir durumda değerli çabalar sonuçsuz kalabilmekte ve denetim kurumunun etkinliği zayıflayabilmektedir.

Kamu Ekonomisinde Verimlilik Etkisi

Günümüzde hemen her ülkede ekonomi ve maliye politikalarının temel açmazlarından birisi, sürekli artış gösteren kamu harcamalarıdır. Gelirlerdeki artış oranının üstünde olan kamu harcamalarındaki bu artışlar, ülkelerin büyük çoğunluğunda enflasyonist ekonomik yapının başlıca nedenini oluşturmaktadır.

Kamu harcamalarını artıran faktörlerden birisi, yüksek maliyetler karşısında kamu kesimindeki düşük verimliliktir. Bu nedenle enflasyonla mücadelede kıt kaynakların mümkün olabildiğince verimli bir şekilde değerlendirilmesi büyük önem taşır. Çünkü kamu sektöründe yüksek verimlilik, enflasyon ve belki daha önemlisi işsizlikle mücadelede daha kalıcı ve sağlıklı bir yöntem olacaktır. Bu yöntem, reel gelirleri artıracak ve ekonomik gelişmeyi teşvik edecek; ulusal ekonomiyi ve paranın değerini istikrara kavuşturacaktır. Bir başka deyişle kamu kesimine aktarılan kaynaklardan en yüksek fayda sağlanınca, toplumsal refahın da en üst düzeye çıkarılması mümkün olacaktır.

Bunun sağlanabilmesi ise, büyük ölçüde kamu denetçilerinin denetledikleri kamu kurumlarının kullandıkları girdilerle elde ettikleri çıktılar arasındaki ilişki üzerinde önemle durarak, kurumların verimli, etkin ve tutumlu hareket etmelerini sağlama konusunda gösterecekleri çabaya bağlıdır.

Ancak her ülkede ulusal bir sorun olarak karşımıza çıkan kamu sektöründe yüksek bir verimlilik düzeyine ulaşma çabalarının, denetim sistemi ve denetim elemanları tarafından etkisiz kılınmaya çalışıldığı da öne sürülmektedir.[147] Kurumsal olarak denetim, yasal düzenlemeleri katı bir şekilde yorumladığı ve uygulatmaya çalıştığı, doğruluk ve düzenliliğe gereğinden fazla önem verdiği, dar ve şekli resmi kural ve prosedürlerin uygulanmasını, bir başka deyişle kırtasiyeciliği teşvik ettiği gerekçesiyle engelleyici bir faktör olarak suçlanmıştır. Bu da denetimin ve denetçilerin, statükoyu ve eylemsizliği özendiren, üretim (mal ve hizmet) süreçlerini yavaşlatan, takdir eden ve başarıya yönelten bir yandaş olmaktan çok, kamu yöneticilerinin katlanmak zorunda oldukları bir yük, istenmeyen bir misafir görüntüsünden kurtulması gerektiğini göstermektedir.

---

[146] Caiden, Garold E., "Devlet Denetiminin Yeni Yönleri", **Devlet Denetimi (Makaleler),** Sayıştay, 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1988, s.132

[147] Caiden, s.131

Genellikle gelişmekte olan ülkelerde sıkça görülen verimsiz uygulamalar, bu ülke denetçilerine daha büyük sorumluluklar yüklemektedir. Devlet denetimi, kamu sektöründe müteşebbis bir yönetsel ortam yaratmak için daha fazla çaba göstermelidir. Bir bütün olarak kamu sektöründeki verimlilik, bürokratik kademelerin çok yönlü yönlendirmelerine bağlı olmaktadır. Genel olarak alt kademelerdeki devlet görevlilerinden yeterince ve etkin olarak yararlanılamamakta ve büyük yetenekler, müteşebbis ruhu ve gönüllü çalışma arzuları israf olunmaktadır.[148] Yüksek denetim kurumları, klasik yönetim uygulamalarının çeşitli sakıncalarını ortaya koyarak, bunların giderilmesi için çağdaş insan kaynakları yönetimi, toplam kalite yönetimi gibi teknik ve anlayışların benimsenmesi ve uygulamaya geçirilmesinde önderlik yapmalıdır.

Denetimin Ekonomik Kalkınmaya Etkileri

Bilindiği gibi günümüz devleti, adalet, sağlık, güvenlik, eğitim gibi zorunlu işlevlerinin yanı sıra, ekonomik kalkınmayı sağlama amacına yönelik birçok görevler de üstlenmiş bulunmaktadır. Bir ülkenin ekonomik kalkınması, kaynaklarının ussal biçimde kullanılmasıyla doğrudan ilişkilidir. Kaynakların ussal kullanımı ise, büyük ölçüde devletin belirlediği politika, plan, program ve projelere bağlıdır. Bu nedenle hükümetlerin ekonomik politikalarının, çeşitli düzeylerdeki plan, program ve projelerin etkinliği ve verimliliği, büyük önem taşımaktadır.

Günümüzde kamusal kaynakların ülkelerin GSMH'sı içindeki oranı, oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Ulusal ekonomide kamusal girişimlerin payı, ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte, genellikle ekonomik gelişme üzerinde belirleyici rol oynayabilecek niteliktedir. Yine ekonomik ve mali politikaları aracılığıyla devlet, özel sektör üzerinde de büyük bir etkinlik kazanabilmektedir. Dolayısıyla devletin mali ve ekonomik yapı ve işleyişinin denetlenmesi, ekonomik kalkınma süreciyle doğrudan ilişkili bir etkinliktir.

Yüksek denetimin birinci işlevi, kaynak dağılımı açısından kendini göstermektedir. Bir yandan kamusal kaynakların israf edilmesinin önlenmesi, diğer yandan yolsuzluk vb. yöntemlerle kaynakların kaybının ve belirli kişilerde toplanmasının engellenmesi, denetimin başta gelen görevidir. Bu bağlamda devletin vergi ve diğer gelir kaynaklarının etkin işletilmesi, kayıplara ve adaletsiz uygulamalara fırsat tanınmaması, ihalelerde ve diğer ekonomik etkinliklerde kayırıcılığın, fazla ödemelerin, eksik veya yetersiz mal ve hizmet alımının engellenmesi, kamusal kaynakların ulusal hedeflere ve toplum çıkarlarına yönelik kullanımını güçlendirecektir. Bu da daha sağlıklı ve yaygın bir ekonomik kalkınmaya katkı sağlayacaktır.

Denetimin ikinci işlevi ise, kamu sektöründe performans yönetimini egemen kılmaktır. Kamusal kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanımını

[148] Caiden, s.130

özendirmek, gelir ve gider dengesinin iyi kurulması için çaba göstermek ve daha ileri bir aşamada ulusal çıkarlar ve toplumsal beklentiler ekseninde hükümet politikalarını denetlemek, çağdaş yüksek denetimin temel fonksiyonlarını oluşturmaktadır. Dolayısıyla ekonomik kalkınmanın önündeki mevcut engellerin kaldırılmasında yüksek denetim önemli bir rol üstlenebileceği gibi, kalkınmanın önünde yeni ufukların açılması, yeni kaynak ve stratejilerin yaratılması da bu yolla olanaklı kılınabilir.

İkinci Bölüm

Dünyada Yüksek Denetim

Dünyada Yüksek Denetimin Genel Özellikleri

Avrupa'da Yüksek Denetimin Genel Özellikleri

Avrupa'da Tarihten Günümüze Yüksek Denetim

Daha önce de değinildiği gibi çağdaş anlamda yüksek denetimin başlangıcı, Avrupa kıtasında ve özellikle İngiltere'de 13. yüzyılda oluşturulan Parlamentoya bütçesel yetkiler tanınmasına kadar gitmektedir. Parlamenter demokrasinin gelişmesiyle kamusal alanda bağımsız denetim olgusu, hem düşünsel planda ve hem de kurumsal düzeyde güçlenmiştir. Avrupa'daki yüksek denetim kurumlarının önemli bir bölümü en az birkaç yüzyıllık bir geçmişe sahiptir. Bu da Avrupa siyasal sistemi içinde bağımsız denetim fikrinin çok eskilere dayandığını göstermektedir.

Yüksek denetim kurumları, değişik şekillerde de olsa Avrupa ülkelerinin çoğunda yüzyıllardır yer almaktadır. Ancak kaçınılmaz olarak bunlar yapıları, yetkileri, görev alanları vb. açılardan büyük değişiklikler geçirmişlerdir. Bu değişiklikler çoğunlukla politik değişikliklerle birlikte gerçekleşmiş, bazen de ülkelerin kamu yönetiminde veya mali yönetim alanında yapılan köklü değişikliklere paralel olarak gerçekleştirilmiştir.

II. Dünya Savaşını izleyen yıllarda yüksek denetim kurumlarının tamamına yakını kapsamlı bir değişim süreci geçirmişlerdir. Bu süreç, birçok yüksek denetim kurumu için 1980'lerde tekrarlanmıştır. Avrupa'daki yüksek denetimin dinamizmini gösteren bu değişim, aynı zamanda yasama ve yürütmenin bağımsız denetime verdikleri önemin ve denetimin kamu sektörünün değişen gereksinimlerine uyum sağlaması gereğine duyulan inancın bir göstergesidir. Yüksek denetim kurumlarının yetki ve sorumluluklarındaki gelişmelere paralel

olarak, kaynaklarının ve bütçelerinin gösterdiği önemli artış da bunu kanıtlamaktadır.[1]

Yakın geçmişte de birçok ülkede yüksek denetim kurumlarının görev ve yetki alanlarında önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. İrlanda'da 1993 yılında Sayıştay Yasası (Comptroller and Auditor General Act) değiştirilerek denetim sahası genişletilmiş ve performans denetimi yetkisi tanınmıştır. İtalya'da 1994'te gerçekleştirilen yeni denetim mevzuatıyla Corte dei Conti'nin işlevleri artırılmıştır. Finlandiya'da 1991, 1993 ve 1995 yıllarında yapılan düzenlemelerle Sayıştayın yetkileri genişletilmiş ve 2000 tarihli yeni Anayasa ile bağımsızlığı güçlendirilmiştir. Danimarka'da 1991 ve 1996'da Auditor General'in bağımsızlığının güçlendirilmesi ve yetkilerinin artırılması için yasal değişiklik yapılmış, İspanya'da 1988, Portekiz'de 1989, Malta ve Polonya'da 1997'de eski mevzuatın günün koşullarına uyarlanması sağlanmıştır[2].

Avrupa Yüksek Denetim Kurumlarının Karşılaştırmalı Analizi[3]

Örgütsel Yapıları

Avrupa'da dört temel yüksek denetim kurumu türü vardır. Bunlar yargısal işlevler üstlenen ve "court" (mahkeme) olarak adlandırılan, kurul eliyle yönetilip yargısal yetkisi bulunmayan, Genel Denetçi tarafından yönetilen bağımsız denetim ofisleri ve Hükümet yapısı içinde yer alan, Genel Denetçi tarafından yönetilen denetim ofisi türleridir. Bunlara ek olarak Avusturya Sayıştayı, bir Başkan tarafından yönetilen ve merkezi, bölgesel ve yerel düzeyde denetim yapan farklı bir model oluşturmaktadır.

Fransa, Belçika, Lüksemburg, Portekiz, İspanya, İtalya ve Yunanistan Sayıştayları, mahkeme türü yüksek denetim kurumları olarak sınıflandırılabilir. İkinci tür modeli oluşturan, kurul yapısına sahip olup yargısal işlevi bulunmayan yüksek denetim kurumları ise, Almanya, Lüksemburg, Slovakya, Hollanda, Çek Cumhuriyeti ve Avrupa Birliği Sayıştaylarıdır. (Avrupa Birliği Sayıştayı (European Court of Auditors), isminde mahkeme kelimesi yer aldığı halde, yargısal bir işleve sahip değildir.)

---

[1] EUROSAI, "Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması Semineri (27-29 Mayıs 1992, İstanbul) Sentez Bildirisi", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 8 (Nisan-Haziran 1992), s.10

[2] NAO, **State Audit in the European Union,** National Audit Office of UK publishes, London, December 2006, p.3.

[3] Bu bölümdeki karşılaştırmalı bilgilerin derlenmesinde yararlanılan kaynaklar; NAO, **State Audit in the European Union;** Sayıştay, **İtalya Sayıştay'ında İncelemeler,** Sayıştay'ın 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No:22/4, Ankara 1987; **Hollanda Sayıştay'ında İncelemeler,** (Aynı) No:20/2; **Federal Almanya Sayıştay'ında İncelemeler,** No:29/11; **İspanya Sayıştay'ında İncelemeler,** No:19/1; Magnet, J. and Meller, C. Camby, "Fransız Sayıştayı", (15-16 Eylül 1992 tarihlerinde verilen konferans metni. Çev.:Gül Alptürk ve Erol Akbulut), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 12 (Nisan-Haziran 1993); NAO, **Value for Money Handbook,** National Audit Office of United Kingdom, London 1997.

Monokratik modelin örnekleri ise, İngiltere, İrlanda ve Danimarka, Macaristan, Litvanya, Letonya, Polonya, Malta, Estonya, İsveç ve Finlandiya'dır. Farklı bir model olarak da, bir başkan tarafından yönetilen ve merkezi, bölgesel ve yerel düzeyde denetim yapan yüksek denetim kurumları bulunmaktadır ki, bunlar Avusturya ve Slovenya Sayıştaylarıdır.

Bu kurumların yapılarındaki benzerlikler tesadüfi değildir. Bunlardan bazıları 19. yüzyılda Fransız yönetim uygulamalarının Avrupa'da yaygınlaşmasının bir yansıması olarak Fransız sistemini örnek almıştır. İngiliz Ulusal Denetim Ofisi, bu iki ülkenin ayrıldığı 1921 yılına kadar İrlanda'da da denetimden sorumluydu. İrlanda'nın yanı sıra, Malta gibi bazı ülkelerin de İngiltere ile tarihsel bağlara sahip olmaları, denetim sisteminin yapılandırılmasında etkili bir faktör olmuştur. İskandinav ülkelerinin denetim sistemleri arasındaki benzerlik ise, bunların ortak tarihlerinden kaynaklanmaktadır.

Statüleri

Bütün devletlerde Anayasa veya denetim yasaları ile yüksek denetim kurumlarına yönetim sistemi içinde önemli bir yer verilmektedir. İngiltere dışındaki bütün devletlerin yazılı Anayasası vardır. Bu Anayasaların çoğu yüksek denetim kurumlarına yer vermişlerdir. İsveç'te yüksek denetim kurumu özel bir devlet nizamnamesiyle kurulmuştur. İngiltere'de ise, diğer tüm kurumlar gibi bir kanunla kurulmuştur. Avrupa Birliği Sayıştayı ise, 1993 yılında yürürlüğe giren Avrupa Birliği (Maastricht) Antlaşması ile kurulmuş ve Birliğin asli organları arasında yer almıştır.

Finlandiya, İsveç, Norveç ve İzlanda'da yüksek denetim kurumları, denetim konularının ve uygulanacak yöntemlerin seçiminde özgür kılınmasıyla bağımsızlığı sağlanmışsa da, Maliye Bakanlığına bağlı olarak görev yapmaktadır. 1975'e kadar Finlandiya'da devlet denetimi, 4 ayrı bölüm halinde Maliye Bakanlığına bağlı olarak yürütülmekteydi. İngiltere'de Hazinenin NAO'nun çalışmalarındaki etkisi, 1983 tarihli Ulusal Denetim Yasası ile sona erdirildi.

Yüksek denetim kurumlarının bir ulusal yönetim içindeki bağımsızlığı belki de en iyi Fransa'da düzenlenmiştir. Cour Des Compte, üç "grand corps de l'etat" (en üst devlet yönetim organı) arasında yer almakta olup, Fransa'daki en eski ve en prestijli kurumlardan birisidir.

Yüksek denetim kurumlarının önemli bir kısmı Parlamentoya karşı sorumludur ve bütçesini de Parlamento onaylamaktadır. Ancak kayda değer bir bölümünde özellikle bütçe sürecinde Bakanlıkların da etkisi söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte bağımsızlık, giderek artan ölçüde yüksek denetim kurumlarının en önemli özelliğini oluşturmaktadır. Avrupa'da yüksek denetim kurumlarının yürütmeden tamamen, yasamadan da bir ölçüde bağımsız, ama yine de ona karşı sorumlu olan bir dış denetim kavramı kabul görmüştür.[4]

[4] EUROSAI, Sayıştay Denetiminden..., s.11

Yönetsel Yapıları

İrlanda, İsveç, Finlandiya, İngiltere, Avusturya ve Danimarka Sayıştayları, en üst düzeyde nihai kararları alan ve Genel Denetçi (Auditor General / Comptroller and Auditor General) ya da Başkan (President) olarak nitelendirilen tek bir yetkili tarafından yönetilir. Diğerlerinde kararlar kurullar tarafından alınmaktadır. Almanya'da Sayıştay'ın Başkan ve yardımcısı dahil 66 üyesi vardır ve kararlar bunlardan oluşan çeşitli kurullar tarafından alınır. Hollanda'da Sayıştayı üç kurul yönetir ve kararlar ortak alınır. Kararların tek kurul tarafından alındığı yüksek denetim kurumlarında da bu kurulların büyüklüğü farklılık gösterir. Örneğin İtalya'da 20'den fazla üye varken, Belçika ve İspanya'da üye sayısı 12'dir. AB Sayıştayında ise, üye her ülkeden bir kişi olmak üzere bu sayı 15'tir.

Yüksek denetim kurumu yönetiminin içeriden ya da dışarıdan atanması konusunda ülkelerin değişik yaklaşımları vardır. Örneğin Danimarka'da Genel Denetçi 1975'ten beri içeriden atanır. Belçika ve Yunanistan'da üyelerin büyük çoğunluğu içeridendir. Finlandiya, Avusturya, İsveç ve İngiltere'de atamalar dışarıdan yapılır. Diğer ülkelerde de üst yönetim ya içeriden, ya da dışarıdan atanmaktadır. Örneğin Fransa'da birçok eski bakan, geçmişte Sayıştay ile ilişki içinde çalıştıkları halde, Sayıştay başkanı olarak atanmışlardır.

Genellikle her yüksek denetim kurumu için üst görevlere aday olanlar ya bürokraside, ya da siyasal alanda bir deneyime sahip olan kişilerdir. Örneğin İspanya'da Sayıştay üyeleri en az 15 yıllık denetçilik, saymanlık, savcılık, hukuk müşavirliği, ekonomist veya üniversite öğretim üyeliği kadrolarında görev yapmış kamu personeli arasından atanabilirler. Bazı ülkelerde üst düzey yöneticilik daha ileri koşullar gerektirmektedir. Finlandiya'da Başkan ve üç yardımcısından ikisinin kamu maliyesi ve kamu yönetimi, birisinin de hukuk alanında master düzeyinde eğitim görmüş olması gerekmektedir. Portekiz'de Tribunal üyelerinin yüksek derecelere sahip olmaları ya da üst yönetim kadrolarında önemli deneyimler edinmiş olmaları gerekir.

Yüksek denetim kurumu başkanlarının statüleri değişik şekillerde belirlenmiştir. İngiltere'de Comptroller and Auditor General (Sayıştay Başkanı), bağımsızlığı vurgulanmak koşuluyla Avam Kamarasının bir memuru sayılmıştır. Almanya, İspanya ve Portekiz'de Sayıştay üyelerine yargıç statüsü verilmiştir. AB Sayıştayı'nda da benzer bir şekilde üyeler, Avrupa Adalet Divanı üyeleri gibi yargıç statüsünde tutulmuştur.

Avusturya'da Sayıştay Başkanı, Federal yönetimin denetimine ilişkin eylemlerinde Federal Hükümet üyeleri, eyalet yönetiminin denetimine ilişkin eylemlerinde ise eyalet hükümetinin üyeleri ile eşit statüye sahiptir.

Üst Yönetimin Siyasal Arkaplanı

Yüksek denetim kurumları arasında atamaların politik ya da politik arkaplanda kişisel olması yönünden bir ayrım yapılabilir. Örneğin Finlandiya'da atamalar kesinlikle non-politik olduğu halde, Başkan adaylarının politik arkaplanlarının olması gerekir. Diğer bazılarında, örneğin Hollanda ve Almanya'da üyelerin politik sadakati, seçilmek için bir kriterdir. Almanya'da Sayıştay'ın yönetim kurulunun üç üyesi, en büyük üç siyasi parti tarafından belirlenir. Almanya'da Başkan ve Başkan Yardımcısının politik sadakati, iktidar ve muhalefetteki ana partilerin yansıması eğilimindedir.

Kontrol ve dengeye, genellikle herhangi bir politik dengesizlik durumunda başvurulur. Hollanda ve Almanya'da politik partiler eşit temsil edilir. Avusturya'da Sayıştay Başkanının, atanmasından en az dört yıl öncesinden federal ya da eyalet hükümetlerinde bakanlık görevinde bulunmamış olması gerekir. İngiltere'de ise seçilecek Başkan tamamen siyaset dışıdır, ancak ataması Başbakan tarafından, Muhalefet Partisinin bir üyesi olan Parlamentonun Kamu Hesapları Komitesi Başkanının uygun görüşü alınarak atanır.

Mahkeme sistemine sahip ülkelerde üyeler genellikle politik olmayan yöntemlerle göreve atanır ve yargıçlık statüsü, onların bağımsızlıklarını gerektirir. İspanya Sayıştayı, üyelerinin politik yollarla atanması nedeniyle bu açıdan farklılık gösterir. Avrupa Sayıştayı'nda ise, üyeler ülkelerinden bağımsız ve sadece Birlik çıkarları doğrultusunda hareket etmek zorundadırlar.

Atanma Yöntemleri, Görev Süreleri ve Görevden Alınmaları

Başkan ve üyelerin atanma yöntemleri farklılıklar göstermektedir. Avusturya, İsveç, Danimarka, Finlandiya ve Belçika'da atamalar yasama organı tarafından yapılır. Macaristan'da Sayıştay Başkanı, Ulusal Meclis'in üçte iki oy çokluğu ile seçilir. Malta'da ise, Devlet Başkanı tarafından atanması için Başkanın Temsilciler Meclisinde üçte iki oy çokluğu ile seçilmiş olması gerekmektedir. Estonya'da ise, Devlet Başkanı Parlamentoya yeni Sayıştay Başkanı için aday bildirir.

İtalya ve Portekiz'de Sayıştay Başkanı, Hükümetin önerisi üzerine Devlet Başkanı tarafından atanmaktadır (İtalya'da atanacak kişinin Sayıştay Daire Başkanları arasından seçilmesi zorunludur). İspanya'da ise Parlamento tarafından seçilen üyelerin kendi aralarında seçtikleri Başkan adayı, Kral tarafından atanır.

Yunanistan ve Fransa'da atamalar tümüyle yürütmenin yetkisindedir. İngiltere, İrlanda, Lüksemburg, Çek Cumhuriyeti, Almanya ve Hollanda'da ise, atamalar yasama ve yürütme tarafından ortaklaşa yapılır. Avrupa Sayıştayı üyeleri, üye ülkeler tarafından aday gösterilerek ve Avrupa Parlamentosunun onayı alınarak, Avrupa Birliği Bakanlar Konseyi tarafından oybirliği ile atanırlar.

Görev süresi, yüksek denetim kurumları arasında farklılık göstermektedir. Birçok yüksek denetim kurumunda Başkan ve üyeler ya ömür boyu ya da belirlenen emeklilik yaş haddine kadar görevde kalırlar. Örneğin İtalya'da Başkan ve üyeler 70 yaşına kadar; Fransa'da ise Başkan 68, üyeler 65 yaşına kadar görevlerini yürütürler.

Ancak İspanya'da üyeler 9 yıllık ve bu üyeler arasından atanan Başkan 3 yıllık, Belçika ve Lüksemburg'da üyeler ve bu üyeler arasından seçilen Başkan 6 yıllık bir süre için seçilirler. Almanya'da Başkan ve Başkanvekili, yaş haddini aşmamak üzere 12 yıllık bir süre için seçilir ve yeniden seçilmeleri mümkün değildir. Slovenya'da Başkan ve üyeler 9 yıllık, Slovakya'da başkan ve iki yardımcısı 7 yıllık, Çek Cumhuriyetinde Sayıştay Başkan ve Yardımcısı 9 yıllık, Litvanya'da 5 yıllık bir dönem için Parlamento tarafından seçilmektedir.

Portekiz'de Başkan 4 yıllık, Finlandiya'da 6, İsveç'te 7, Malta ve Estonya'da 5, Avusturya ve Macaristan'da 12 yıllık bir süre için seçilir ya da atanırlar. Avrupa Sayıştayında ise üyeler, yeniden seçilme hakkına sahip olmak üzere 6 yıllık bir süre için seçilmektedir. Boşalan üyeliklere, kalan süre için yeniden seçim yapılmaktadır.

Başkan ve üyelerinin görevden alınmaları, yüksek denetim kurumunun bağımsızlığı ile doğrudan ilişkili olduğundan, bu alanda yasal düzenlemelerle çeşitli güvenceler getirilmiştir. İngiltere'de Başkanın görevine, Parlamentonun her iki kanadının önerisi üzerine Kral tarafından son verilebilir. İrlanda, Finlandiya, İsveç ve Avusturya'da da buna paralel düzenlemeler bulunmaktadır. Almanya, Malta, Slovenya gibi ülkelerde ise, başkanların görevden alınması, belirli koşulların –örneğin ruh ve beden sağlıklarının görevlerini yürütmelerine engel teşkil etmesi gibi– varlığına bağlı kılınmıştır. Avrupa Sayıştayı'nda ise, uzun süre yükümlülüklerini yerine getirmeyen üyeler için Sayıştay'ın başvurusu üzerine Avrupa Adalet Divanı'nın kararıyla görevden alınabilirler.

Diğer ülkelerde de genellikle başkan ve üyelerin görevden alınmaları oldukça zorlaştırılmış; İsveç gibi kimi ülkelerde ise görevden alınma ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Çalışanların Sayısı ve Nitelikleri

Çalışanların nitelikleri ve sayıları, yüksek denetim kurumlarının her ülkedeki rollerinin gereklerine göre değişmektedir. Bazı yüksek denetim kurumları çok değişik alanlarda konu uzmanlarını istihdam ederken, diğerleri alan sınırlandırmasına giderek kamu yönetimi, maliye, ekonomi, siyaset bilimi, istatistik, mühendislik, sosyal bilimler, sosyoloji ve hatta psikoloji gibi alanlardan bir ya da birkaçına istihdam olanağı tanımaktadır. Özellikle performans denetimine ağırlık veren kurumlar, sırf bu denetimlerde yararlanılmak üzere ihtiyaç duyulan her alanda (sağlık, güvenlik vb.) uzmanlaşmış personel istihdam etme yoluna gitmektedirler.

Çalışanların sayısı (tüm personel) 40 (Lüksemburg) ile 1540 (Portekiz) arasında değişmektedir. Fransa'da 500, İngiltere'de 750, Almanya'da 280, Yunanistan'da 800 kadar personel çalışmaktadır. (Ülkemizde bu sayı 1300 civarındadır.) Çalışan personelin sayısında, yüksek denetim kurumlarının denetledikleri kurumların personelinden yararlanma düzeyi de belirleyici olmaktadır. Örneğin Hollanda'da denetim elemanlarının büroları çoğunlukla denetledikleri kurumlarda yer almakta, Sayıştay'ın merkezinde daha çok idari görevlerden sorumlu personel bulunmaktadır. Almanya'da ise, Sayıştay'ın sorumluluğunda çalışmakla birlikte, kadroları denetlenen kurumlarda bulunan 2000 kadar iç denetçi istihdam edilmekte, Sayıştay denetçilerinin denetimleri, büyük ölçüde iç denetçilerin raporlarına dayandırılmaktadır.

Personelin göreve alınmasında da ya yeni mezunlar ya da memuriyette belirli kıdeme sahip personel tercih edilmekte, veya karma bir sistem uygulanmaktadır.

Yüksek Denetim Kurumlarının İşlevleri

Yüksek denetim kurumlarının temel işlevi, kamu kurum ve kuruluşlarının denetlenmesi ve ulaşılan sonuçların raporlanmasıdır. Bununla birlikte yüksek denetim kurumlarının işlevleri ülkeden ülkeye değişmektedir. Örneğin Fransa'da Anayasaya göre Sayıştay'ın esas görevi, Parlamento ve Hükümete mali yasaların uygulanmasının denetimi konusunda yardımcı olmak iken, Yunanistan'da devlet harcamalarında yolsuzlukları önleyici denetimler yapmaktır.

Bazı yüksek denetim kurumlarının çok geniş yetkileri bulunmaktadır. Örneğin Hollanda'da Sayıştay bütün gelir ve giderleri denetlemekle sorumlu, İspanya'da ise kamu sektörünün ekonomik faaliyetlerinin sürekli ve nihai dış denetimini gerçekleştirmekle yükümlüdür. Almanya'da Sayıştay'ın işlevi, devlet hesaplarını denetlemek ve mali yönetimin düzenlilik ve performansını incelemektir. İngiltere'de 1983 tarihli Ulusal Denetim Yasası ile, İrlanda'da 1993 tarihli Sayıştay Yasası ile açıkça performans (value for money) denetimi görevi verilmiştir. İskandinav ülkelerinden İsveç'te Sayıştay muhasebe ve denetim alanında Hükümetin yönetsel bir kuruluşu iken, Finlandiya'da Hükümet faaliyetlerinin denetlenmesinde Parlamento'nun bir örgütü konumundadır.

Denetim İşlevi ve Denetlenen Alanlar

Denetledikleri Kurumların Sayısı ve Büyüklükleri

Avrupa Sayıştayı'nın denetim alanı yüzlerce ve hatta binlerce kuruluşu kapsamaktadır. Ulusal denetim kurumlarının da AB için değişik alanlarda denetim yapma sorumlulukları bulunmaktadır. İngiltere'de NAO yüzlerce farklı kuruluşun denetimini yapar, fakat çoğunluğu belirli aralıklarla denetlenebilen 4000'den fazla kurum üzerinde denetim yetkisi vardır. Portekiz Sayıştayı'nın denetim alanı yaklaşık 6000 kurumdan oluşmakta ise de, değişik kriterlere, özellikle bütçesel büyüklükleri esas alınarak, bunların ancak 2000 kadarı düzenli

olarak denetlenebilmektedir. İspanya Sayıştayı'nın denetlemekle yükümlü bulunduğu sadece yerel yönetimlerin sayısı 8000 olmakla birlikte, bunların denetimleri çoğunlukla iç denetçilerin raporları üzerinden gerçekleştirilmektedir. Diğerlerinde de bu sayılar benzer değişiklikler göstermektedir.

Denetim Önceliklerinin Seçimi ve Planlama

Denetim alanlarının seçimi büyük ölçüde üst yönetimce (üyeler dahil) tespit edilirken, bu karar mekanizmasına ek olarak merkezi koordinasyon kurulu ya da işi yürüten denetim ekibinin katılımının da söz konusu olduğu anlaşılmaktadır. Önceliklerin tespitinde kullanılan kriterlerin ilk üç sırasında parasal değerin yüksekliği, risk oranı ve konunun güncelliği oluşturmaktadır. Yüksek denetim kurumlarının kaynaklarının elverişliliği ya da yeterliliği de önemli bir kriterdir. Diğer ölçütler arasında denetim alanının hassaslığı, etkinlik sorunu, dışardan gelen talepler veya dış enformasyondur.[5]

Dışardan gelen taleplerin başında yasama organı ve ondan sonra da yürütmeden gelen talepler yer almaktadır. Kamuoyunun ilgisi ve dilek ve şikayetleri de denetlenecek alanların seçiminde etkili olmaktadır.

Merkezi Yönetimin Denetimi

Yüksek denetim kurumlarının temel inceleme alanı, merkezi yönetim kurumlarıdır. Ülkelerin büyük çoğunluğunda bu denetimler bakanlıkları ve bunlara bağlı diğer kurumları kapsar. Bunun çok az olan istisnalarından biri olan İsveç'te yüksek denetim kurumunca merkezi yönetim işlevini yürüten kurumlar denetlenir, fakat bunların bağlı oldukları bakanlıklar denetlenmez. Ancak bu ülkede tüm bakanlıklar küçük ve temelde siyasa üretim merkezleridir. Yönetsel konularla ilgileri ya yok ya da çok azdır.

Bölgesel ve Yerel Yönetimlerin Denetimi

Bazı ülkelerde yüksek denetim kurumları bölgesel veya yerel nitelikteki yönetimlerin (eyaletlerin) denetimini de üstlenmiştir. Örneğin Avusturya'da Rechnunghshof eyalet yönetimlerinin hesaplarını incelediği zaman eyalet yönetiminin bir parçasıdır ve Eyalet Parlamentosu adına hareket eder. İtalya'da ise, 5 bölgenin 4'ünde Sayıştay'ın belirli bir özerkliğe sahip bölgesel odaları denetim yapmaktadırlar. Buna karşın Fransa, Danimarka, ve Almanya'da ise, her eyalet yönetiminin ayrı bir üst denetim organı bulunmaktadır. İngiltere'de ise yerel yönetim hesapları, Hükümetin gözetiminde bulunan ve bu amaçla kurulmuş olan Denetim Komisyonunun görevlendirdiği denetçilerce denetlenir. Almanya'da Landesrechnungshöfe eyalet hesaplarını denetlerken, Danimarka'da yerel yönetimlerin büyük çoğunluğu Yerel Yönetimler Denetim Dairesince denetlenmektedir. Fransa'da 1980'lerde bölge hesap mahkemeleri (Sayıştayları)

[5] EUROSAI, Sayıştay Denetiminden..., s.12-13

oluşturulmuş ve bunların kararlarına karşı Merkezi Sayıştay temyiz mercii olarak belirlenmiştir.

Ülkelerin bir kısmında belediyelerin özel denetim mekanizmaları mevcuttur ve merkezi yönetim kuruluşlarının belediyeler üzerindeki yetkileri çok sınırlıdır. Örneğin Hollanda'da belediyelerin denetimi, kendi yönetim organlarının kararına bırakılmıştır ve bu organlar belediyenin özel bir denetim kuruluşu veya Belediyeler Birliğinin denetim elemanlarınca denetlenmesine karar verebilirler.

Ülkelerin birçoğunda ise yüksek denetim kurumları belirli ölçütlere uyan belediyelerin denetimini üstlenerek bu alanda seçici davranmaktadırlar. Bu ölçütlerin başında nüfus gelmektedir. Örneğin bu ölçüt Avusturya'da 20.000 iken, daha önce bu alanda faaliyet göstermeyen İtalya'da ise, 1981'den itibaren 8.000 nüfusu aşkın yerlerin belediyeleri denetim kapsamına alınmıştır. Portekiz'de sadece belediye birlikleri ve federasyonlarının hesapları denetlenmektedir. Danimarka'da ise belediyelerin, karşılığı merkezi yönetimce ödenen işleri yüksek denetim kurumunun denetimine tabidir.

Ülkemizde bütün belediyelerin Sayıştay'ca denetimini düzenleyen yasa hükmü üç yıllık gelir tahsilatlarının ortalaması 30.000 lirayı bulan belediyelerin denetimini öngörmekte ise de, bu rakamın güncellenmeyişi nedeniyle tüm belediyeler Sayıştay'ın denetimine tabi bulunmaktadır. Ancak sayıları 3.000'i aşan bu kurumların tamamının denetlenmesi olanaklı olmadığından, doğal olarak büyük belediyeler lehine seçici davranılmaktadır.

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimi

Ülkelerin bir bölümünde kamu teşebbüslerinin tamamı ya da bir kısmı yüksek denetim kurumlarınca denetlenmektedir. Örneğin AB üyesi ülkelerin 10'unda durum böyledir. Fransa'da Sayıştay, bu alandaki özel sektör denetçilerinin çalışmalarını da incelemektedir. Kamu teşebbüslerinin özelleştirilmesi, Avusturya ve Finlandiya gibi ülkelerde yüksek denetim kurumlarının bu alandaki denetim yetkisini yitirmesine yol açmıştır.

Diğer Denetim Alanları

Bazı ülkelerde (Avusturya ve Almanya) devlet özel sektör kuruluşlarına da mali kaynak aktarımında bulunmakta ve yüksek denetim kurumları da aktarılan bu fonların nasıl kullanıldığını denetleme yetkisine sahiptirler. Bazı ülkelerde (örneğin Hollanda), devletin güvence verdiği özel sektör borç ve kredilerinin kullanımında yüksek denetim kurumlarının denetim yetkisi bulunmaktadır.

Yargısal Yetkileri ve Yargı Kurumlarıyla İlişkileri

Avrupa'da yargı yetkisi olan yüksek denetim kurumları Belçika, Fransa, Türkiye, Yunanistan, İspanya, Lüksemburg, Portekiz ve İtalya Sayıştaylarıdır. Belçika'da saymanlar (kamu muhasebecileri) harcamaların tertibine uygunluğunu inceler, yasal düzenlemeler açısından kontrol eder ve ödemeye izin verir. Yıllık hesapları, destekleyici belgelerle birlikte Sayıştay'a sunarlar. Sayıştay bu hesapları denetler

ve hesapların düzgünlüğü konusunda bir yargıya varır. Benzer şekilde Yunanistan'da da Sayıştay tüm saymanların, kamu kuruluşlarının mali birimlerinin ve yerel yönetim kuruluşlarının hesaplarını ister. Eğer hesaplar yeterli ve güvenilir ise, sorumlulukları kaldırılır. Eğer hata saptanırsa Sayıştay yargıçları kişisel sorumluluk açısından ilgilileri yargılar.

İspanya, Portekiz ve İtalya'da yaklaşım farklıdır. Yüksek denetim kurumlarının yargısal işlevi, saymanların kişisel sorumluluklarıyla doğrudan ilişkili değildir. Daha doğrusu yargı bölümü, denetim bölümlerince ortaya çıkarılan durumları araştırır.

Sayıştay denetimlerinin ceza yargısını gerektiren bulgularının bağımsız yargı mercilerine bildirilmesi, yüksek denetim kurumlarının bağımsız yargı mercileriyle ilişki içinde bulunmalarını gerektirmektedir. Avrupa'daki bütün yüksek denetim kurumları, farklı yöntemlerle de olsa bu tür bulgularını yetkili yargı mercilerine bildirmektedirler.[6] Örneğin İtalya'da bizzat denetçi ceza yargı mercilerini derhal uyarmaktadır. Macaristan ve Hollanda'da cezai ön soruşturma Sayıştay bünyesinde yapılırken, bunun sonuçlarının ilgili mercilere bildirme yetkisi Sayıştay Başkanındadır. Fransa'da (Türkiye'de de olduğu gibi) ceza yargı mercilerine bilgi verilmesi, Sayıştay'ın yargılama dairelerinin kararına bağlıdır. İtalya ve Polonya'da bu işlem, doğrudan savcılığın bilgilendirilmesi şeklinde olmaktadır. İngiltere'de ise sadece Emniyet Makamlarına bilgi verilmektedir. Portekiz'de ceza savcısı Sayıştay'ın kurul ve toplantılarına bizzat katıldığı için, ayrıca bilgilendirilmesine gerek duyulmamaktadır. Fransa'da Sayıştay Savcısı ceza yargı mercilerini haberdar etme yetkisine sahiptir.

Yargı yetkisine sahip yüksek denetim kurumlarında da Sayıştay yargısı ile cezai yargı arasındaki ilişkinin niteliği de farklılık göstermektedir. Örneğin Romanya ve Belçika'da Sayıştay yargısının konusunu oluşturan mali sorumluluğun saptanması, aynı konuda cezai sorumluluğu gerektiren bir işlem söz konusu ise, cezai yargılamanın devamı süresince askıya alınmaktadır. İtalya'daki uygulama da daha önceleri bu şekilde iken, daha sonra her iki yargılamanın paralel yürütülmesi benimsenmiş ve bu yeni uygulama ceza savcısı ile Sayıştay Savcısının işbirliği ile gerçekleştirilmektedir.[7]

Sayıştay yargısında sorumluluk konusunda da farklılıklar görülmektedir. Bazı ülkelerde (örneğin Fransa) kusursuz sorumluluk ilkesine göre hüküm tesis edilirken, diğer bazılarında (İtalya, Belçika) Sayıştay'a hesap vermekle yükümlü sayman ve diğer sorumluların kişisel kusurları ölçüsünde sorumluluklarının azaltıldığı ya da kaldırıldığı görülmektedir.

[6] Canova, Gülsün, "Romanya'da Yapılan EUROSAI Semineri Ardından", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 21 (Nisan-Haziran 1996), s.16

[7] Canova, s.17

Temyiz uygulaması da ülkelere göre farklılaşmaktadır. Fransa'da temyiz başvuruları Danıştay'da, İspanya'da Yargıtay'da, Romanya ve İtalya'da Sayıştay bünyesindeki Temyiz Kurulunda karara bağlanmaktadır.[8]

Performans Denetimi

Yunanistan ve Lüksemburg kimi ülkeler dışında Avrupa'nın yüksek denetim kurumları genellikle performans denetimi yapma yetkisine sahiptirler. Yüksek denetim kurumlarının çoğunda, özellikle İtalya, İspanya ve Belçika'da bu yetki yenidir, İrlanda ve İngiltere'de ise 1993 ve 1983'te bu tür denetim için açık yetki tanınmıştır. Ancak bu iki ülkede geçen yüzyıldan itibaren bu tür çalışmaların tali nitelikte yapılageldiği bilinmektedir. Bazı yüksek denetim kurumlarında da performans denetiminin çok eski bir geçmişi bulunmaktadır. Örneğin Alman Sayıştayı 19. yüzyıldan beri etkinlik konularına önem verirken, Finlandiya'daki devlet denetim kuruluşları denetimlerinde bu tür konulara önemli yer ayırmışlardır. Ülkeler düzeyinde yapılan incelemede, yüksek denetim kurumlarının performans denetimi uygulamalarına daha geniş yer verilecektir.

Parlamento ve Hükümet İle İlişkileri

Çalışma alanlarını kendisinin belirleyebilmesi, denetimlerini planlaması ve yürütebilmesi, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığının sağlanmasında önemli bir faktördür. Ancak ülkelerin çoğunda yasama organına ve daha az oranda yürütmeye, bu kurumlardan belirli alanlarda inceleme yapma ve sonuçlarını kendisine raporlama isteminde bulunma olanağını sağlayan mekanizmalar mevcuttur.

Birçok yüksek denetim kurumu -Hollanda, Avusturya, Almanya, Danimarka, Portekiz ve İtalya gibi- yasama organından gelen talepleri karşılamakla yükümlüdürler. Hollanda'da son yıllarda Sayıştay'ın incelemeleri giderek artan oranda Parlamento komisyonlarının talepleri doğrultusunda şekillenmiştir. Avusturya'da ulusal ya da eyalet parlamentoları Sayıştay'dan herhangi bir alanın incelenmesini isteme yetkisine sahiptirler.

İngiltere ve İrlanda'da Sayıştay, performans ve program denetimlerinde fikir edinmek üzere Parlamentonun komiteleri ile yakın ilişki içinde çalışır. İngiltere'de Sayıştay Başkanı, muhtemel inceleme alanlarını kapsayan yıllık program taslağını Kamu Hesapları Komitesine sunar. Çalışma programı üzerinde son karar Başkan'a ait olmakla birlikte, Komitedeki tartışmalar bu program için bir temel oluşturur. Hollanda Sayıştayı ve Devlet Harcamaları Komitesi yılda 3-4 kez ortak ilgi alanlarını tartışmak için toplantı yaparlar. Almanya'da Sayıştay, Parlamento Komiteleri, özellikle Bütçe Komitesi adına çalışmalarını yürütür.

[8] Canova, s.18

Bazı ülkelerde Parlamento üyelerine de Sayıştay'dan belirli bir konuda denetim yapmasını isteme yetkisi tanınmıştır. Avusturya'da bu tür bir inceleme talebinin en az 20 üyeden gelmesi gerekmektedir. Keza Avusturya, Portekiz ve İsveç'te Hükümet de Sayıştay'dan özel çalışmalar yapmasını isteyebilir.

Yüksek denetim kurumlarının bir yıldaki raporlarının sayısı ve niteliği ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Örneğin Lüxemburg her yıl bir rapor yayınlarken, en çok raporu İsveç Sayıştayı hazırlamaktadır (25-30 kadar performans denetimi raporu, 100 kadar değerlendirme raporu, üç yıllık periyodu kapsayan bir izleme raporu ve diğerleri). Almanya ve İspanya'da ise, 30 kadar özel rapor yıllık raporun eki olarak yayınlanmaktadır.

Parlamentoların çoğunda Sayıştay raporlarını değerlendirme işlevine (de) sahip komiteler vardır. Avusturya ve Belçika'da bu komiteler hem merkezi, hem yerel düzeyli parlamentolarda mevcuttur. Sayıştay'ın yürütme içinde yer aldığı Finlandiya ve İsveç gibi ülkelerde raporlar Hükümetçe değerlendirilir. Parlamento, denetimle ilgili biriminin çalışmalarına yansıtılabildiği ölçüde bu raporlardan yararlanır. Almanya, İtalya ve Hollanda'da raporlar daha çok tek bir komitece değil, ilgili komitelerce değerlendirilmektedir. Avrupa Sayıştayı'nın raporları ise, Avrupa Parlamentosunun Bütçe Kontrol Komitesince değerlendirilmektedir.

İngiltere'de Kamu Hesapları Komitesi yasamanın aktif olduğu dönemde haftada iki kez Sayıştay raporlarını görüşmek üzere toplanır ve zamanının çoğunu bu işe ayırır. Avusturya'da ilgili Komite, raporları aldığı tarihten itibaren 6 hafta içinde görüşmek zorundadır. Komite, 1994'te seçimleri öncesindeki kayıplarını telafi etmek üzere, tatilde olduğu dönemde bir dizi olağanüstü toplantı gerçekleştirerek Sayıştay raporlarını görüşmüştür. Diğer ülkelerde bu sıklıkta olmasa da, ilgili komiteler belirli ölçüde zamanlarını bu raporlara ayırmaktadır.

Bazı ülkelerde Sayıştay, bütçe sürecinde de Parlamentoya destek sağlar. Almanya ve Belçika'da Sayıştay'ın bu işlevi belirgindir. Belçika'da Sayıştay'ın bütçe tasarısını çeşitli açılardan, örneğin kamu muhasebesi ilkelerine uygunluk açısından inceleme yetkisi vardır.

Genel Olarak Asya Ülkelerinde Yüksek Denetim

Asya ülkelerinin önemli bir kısmı, ekonomik alanda gösterdikleri bilinen başarılarını kamu yönetimi alanında yeniden yapılanma girişimleriyle de perçinlemeye çalışmaktadırlar. Kamu yönetiminde reform açısından yüksek denetim kurumlarının öncelikli konumu nedeniyle, bu kurumların hem kendi içlerinde yeniden yapılandırılmaları ve en üst düzeyde işlevsel kılınmaları için ve hem de bürokrasinin diğer alanlarındaki reform çabalarına doğrudan katkı sağlamaları için yoğun bir çaba sarfettikleri gözlenmektedir.

Bu ülkeler yüksek denetim kurumlarını hem kendi ulusal koşulları çerçevesinde daha etkin kılacak yapılara kavuşturmaya çabalarken, diğer yandan da gelişmiş

ülke modellerinden ve özellikle Batılı benzerlerinden büyük ölçüde yararlanma yoluna gitmektedirler. Bu çerçevede kimi ülkelerden heyetlerin Türk Sayıştayı'nı da ziyaret ederek kendi kurumlarını geliştirmek amacıyla çeşitli açılardan bilgilenmeye çalıştıkları bilinmektedir.

Asya Ülkelerinde Yüksek Denetimin Genel Özellikleri

Asya ülkelerinde genel eğilim, yüksek denetimin büyük ölçüde tek bir kurumun yetkisinde yoğunlaşmasıdır. Batı sistemlerinde yaygın olarak yer verilen iç denetim örgütleri ve bunların daha üstünde yer alan ve fakat yürütmeye bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren denetim kuruluşlarına Asya genelinde fazlaca yer verilmediği görülmektedir. Buna karşılık Batılı benzerleriyle karşılaştırma kabul etmeyecek büyüklükte yüksek denetim kurumlarına yer verilmiştir. Bu büyüklük hem personel bakımından (örneğin Çin'de yüksek denetim kurumunun personel sayısı 80.000, Filipinler'de 12.000, Pakistan'da 10.000 civarındadır) ve hem de denetimin kapsadığı alan bakımından söz konusudur.

Personelin yapısı açısından bu ülkelerde çeşitliliğin daha fazla olduğu görülmektedir. Japonya, G. Kore, Çin gibi ülkelerde mühendis, mimar gibi teknik uzmanlar da denetim elemanı olarak çalıştırılabilmektedir. (Kanada gibi kimi ülkeler bu tür personeli ancak danışman statüsünde çalıştırabilmektedir). Pakistan'da saymanlık işlevi de Sayıştay tarafından yürütüldüğünden, denetim personeli çok farklı konumlarda rol üstlenebilmektedir. Bu ülkede performans denetimi yasal dayanaktan yoksun olduğundan, bu denetimlerde teknik uzmanlık alanlarına sahip elemanlardan herhangi bir şekilde yararlanılması mümkün olamamaktadır.

Kamusal denetim alanında örgütsel dağınıklığın olmaması ve yetkilerin büyük ölçüde tek bir kurumda yoğunlaşması, bu kuruma büyük ölçüde ayrıcalık sağlar. Ancak bu yapının işlevselliği konusunda aynı ayrıcalığın söz konusu olduğunu öne sürmek olanaksızdır. Bu kurumların içinde yer aldıkları sosyal ve siyasal yapıların etkin bir denetim için gerekli ortamı sağlaması da pek olası görünmemektedir. Denetim personelinin eğitim düzeyi ve diğer niteliklerinin de bu kurumları amaçlarına ulaşmada yetersiz kılan bir faktör olduğu yadsınamaz. En önemli faktörlerden birisi de, bu kurumlara ve personeline Anayasa ve yasalarla sağlanan güvencelerin ve tanınan yetkilerin sınırlılığıdır.

Asya ülkelerinin büyük çoğunluğunda demokrasinin işlemediği ve yönetim yapılarının da çoğu kez demokrasi dışı yöntemlerle belirlendiği bilinmektedir. Bu durum, şüphesiz yüksek denetimin niteliğini de büyük ölçüde etkilemektedir. Demokrasinin yerleşmediği bir toplum ya da yönetim sisteminde denetimin halkın çıkarlarının korunması ya da en üst düzeye çıkarılması amacına yönelmesi beklenemez. Dolayısıyla denetimden beklenen, kamu yönetiminin kamuoyunun beklenti ve gereksinimleri doğrultusunda işleyip işlemediğini ortaya koymak değil, daha çok geleneksel maddi hata ve yasalara aykırılıkların önlenmesidir.

Denetimin Geliştirilmesi Çabaları ve Performans Denetimi

Yüksek denetim alanındaki bu olumsuzluklar ve gerilikler, ekonomik gelişmeyle birlikte kimi ülkelerde yerini daha işlevsel yeni bir model arayışına bırakmaktadır. Özellikle Güney Asya ülkelerinde denetim kurumlarının hem yapısal niteliklerinin geliştirilmesi, hem de çağdaş denetim yöntem ve tekniklerinin uygulanması bakımından yoğun bir arayış içerisine girdikleri, gerek son yıllardaki yayınları ve gerekse diğer ülkelerdeki benzeri kurumlar ve uluslararası kuruluşlarla gerçekleştirdikleri temaslardan anlaşılmaktadır.

Daha sonra da değinileceği gibi Pakistan, önemli sayıda denetim elemanını Hollanda'da eğiterek ve Hollandalı bir uzman kuruluştan ülkesinde yararlanarak önemli bir yapısal değişim gerçekleştirmiştir. Ancak ülkenin kendi iç koşulları, bu sistemin beklentileri karşılamasına olanak tanımamıştır. Çin, Kore ve benzeri ülkelerin yüksek denetim kurumları, yeniden yapılanma arayışlarını sürdürmeye devam etmektedirler.

Geleneksel denetim yöntemlerinin yanı sıra, Asya yüksek denetim kurumlarının performans denetimine geçiş için büyük istek sahibi oldukları görülmektedir.

Birçok Asya ülkesi devlet muhasebesinde bilgisayar kullanmaktadır. Ancak bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanacak düzeyde bilgisayar bilen denetçi sayısı çok azdır. Az sayıda Asya yüksek denetim kurumu denetimde en son teknolojiyi, özellikle bilgisayarı kullanma amacına yönelik kurslar düzenlemektedirler. Kaynaklarının da çok az bir bölümünü yönetimin elektronik veri tabanının etkinliğini sağlamaya yönelik denetimlere ayırmaktadırlar. Yüksek denetim kurumları, giderek artan oranda bilgisayarlaşmış mali ve yönetsel bilgi sistemlerini denetlemek istemektedirler. Ancak bu sistemler üzerinde etkin denetim gerçekleştirebilmek için yeterli deneyime, eğitime ve yazılıma (software) sahip değillerdir.[9]

Performans denetimi konusunda da yüksek denetim kurumlarının büyük çoğunluğu temel altyapıdan yoksundurlar. Performans denetimi için temel koşullar,[10] açık yetki, yeterli kaynak, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı, uluslararası kabul edilmiş performans denetimi standartlarının benimsenmesi, performans denetimine rehber metodolojiler belirlenmesi, personel politikalarının belirlenmesi ve eğitim altyapısı olarak sıralanabilir.

Birçok Asya ülkesinde yüksek denetim kurumlarına performans denetimi yapma yetkisi tanınmıştır ve bu görece yenidir. Ülkelerin çoğunda performans denetimi için çok az bir politik ya da bürokratik destek vardır. Diğer ülkelerde ise

[9] Dye, Kenneth M., **Performance Auditing in Asian Supreme Audit Institutions, *Opportunities for Development,*** The World Bank, June 1997, p.9
[10] İbid. p.5

performans denetimi, Parlamento ya da yargı erkince değil, Hükümet tarafından yönlendirilmektedir.[11]

Performans denetimi işlevinin geliştirilmesi için Asya yüksek denetim kurumlarının ceza ve yaptırım yetkileri gözden geçirilmelidir. Birçok Asya ülkesinde var olan ceza ve yaptırım yetkisi, uygulamada denetçilerin denetlenen kişi ya da kuruluşlara katkı sağlayan, profesyonel yol gösterici olmalarını engelleyen veya bundan çekinmelerine yol açan bir ortam doğurmaktadır. Oysa ki modern yaklaşımlarda, hatalardan ders çıkarılmasını sağlamak, yöneticileri cezalandırmaktan daha olumlu bir yöntemdir.[12]

Yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı da, performans denetiminde özellikle önem taşır. Çünkü performans denetiminin amacına ulaşması, büyük ölçüde yüksek denetim kurumu başkanının raporlarını hükümet engeline takılmaksızın doğrudan ve sıkça Parlamentoya sunabilmesine bağlıdır.

Asya yüksek denetim kurumlarının büyük çoğunluğunda belgeye dökülmüş performans denetimi metodolojileri yoktur. Asya'da Bangladeş, Kamboçya, Vietnam gibi ülkelerde performans denetimi hiç yapılmamaktadır. Bhutan, Çin, Endonezya, Malezya, Nepal, Filipinler, Sri Lanka ve Tayland henüz yeterli bir performans denetimi sistemi kuramamışlar ise de, sınırlı ama önemli bir ilerleme kaydetmişlerdir. Performans denetimi alanında en fazla deneyime sahip ülkeler ise, Japonya, Kore, Pakistan, Hindistan, Hong Kong ve Singapur'dur. Bunlardan Hindistan, Japonya ve Pakistan uluslararası eğitim seminerleri de gerçekleştirmektedir. Fakat eğitimin ötesinde diğer ülkelere teknoloji transfer etmeleri gerekmektedir.[13]

Afrika Ülkelerinde Yüksek Denetimin Genel Niteliği

Afrika ülkelerinin çok büyük bir bölümünün yüzyıllar boyunca sömürge durumunda bulundukları ve kendi yönetim yapılarını yeterince geliştiremedikleri bilinmektedir. Ekonomik ve sosyal alanlardaki azgelişmişliğin doğal bir sonucu olarak devlet yapısında ve bu yapının işleyişinde belirgin zaafların varlığı inkâr edilemez. Bunun sonucu olarak da, yüksek denetim alanında yakın zamanlara kadar herhangi bir kurumsal mekanizmaya yer verilmediği gözlenmektedir.

Bu ülkelerin II. Dünya Savaşını izleyen yıllarda bağımsızlıklarını elde etmeleriyle, yönetsel yapılarını oluşturma çabaları hız kazanmıştır. Büyük ölçüde Batılı modellerden esinlenen bu yeni yapılarda denetim mekanizmalarına da öncelikle yer verildiği görülmektedir. Ancak etkin bir denetim, belirli bir sosyo-kültürel altyapıyı ve özellikle demokratik birikimi gerekli kıldığından, bu

[11] İbid. p.5
[12] İbid. p.6
[13] İbid. p.9, 16-17

ülkelerde var olan denetim örgütleri, işlevlerini gereği gibi yerine getirebilmeleri için ihtiyaç duydukları ortamdan büyük ölçüde yoksundurlar.

Birçok ülkede siyasal istikrarsızlıkların ve askeri yönetimlerin egemen niteliği de, yüksek denetim kurumlarının çalışma koşullarını olumsuz etkileyen bir faktördür. Aslında bu ülkelerin çoğunluğunun ekonomik yönden geri kalmışlıkları, buna karşın üst yönetim mensuplarının sahip oldukları aşırı refah ve içinde bulundukları yoğun israf ortamı birlikte değerlendirildiğinde, yüksek denetim kurumlarına çok fazla gereksinim bulunduğu ve bunların çok daha fazla işlevsel kılınmalarının bu ülke halkları açısından taşıdığı önem açıkça ortaya çıkacaktır.

Ancak bu kurumların gelişimleri ve etkinlikleri, büyük ölçüde kendi iç koşullarına da bağlıdır. Personelin eğitim düzeyi, yapılan denetimin kalitesiyle doğru orantılıdır. Sahip oldukları ekonomik koşullarla bu kurumların yeterli bir eğitim programı uygulayabilmeleri ve gelişmiş ülkelerdeki olanaklardan yararlanmaları pek mümkün olmamaktadır. Çağdaş denetim yöntem ve tekniklerinden yoksun kalındıkça da, çalışmalarında yeterli bir etkinlik düzeyi yakalayabilmeleri mümkün değildir.

Çağdaş denetim, büyük ölçüde yeterli teknolojik donanımı da gerekli kılmaktadır. Ancak bu ülkelerin ekonomik koşulları çerçevesinde denetim kurumlarının teknolojik olanaklara yeterince sahip olmaları beklenmemelidir. "Azgelişmişlik kısırdöngüsü" her alanda olduğu gibi denetim alanında da etkisini hissettirmekte ve bu ülkeler zengin olmadıkları için etkin bir denetim sistemine sahip olamamakta, etkili denetimden yoksunluk da bu ülkelerin geri kalmışlıklarında önemli bir faktör olmaktadır.

Son yıllarda INTOSAI ve onun bölgesel alt teşkilatı olan AFROSAI, bu kurumların eğitim gereksinimlerini karşılamak ve çağdaş denetim uygulamaları için katkı sağlamak amacıyla çeşitli girişimlerde bulunmaktadır. Kimi ülkelerde gerek örgütsel yapı ve gerekse denetim uygulamaları açısından çok önemli mesafeler alındığı da açıktır. Örneğin Mısır Sayıştayı son dönemlerde büyük ölçüde gelişmiş ve AFROSAI içinde de öncü bir rol üstlenmiştir. Ancak daha önce de belirtildiği gibi, Afrika ülkelerinin büyük çoğunluğunda var olan siyasal ve yönetsel azgelişmişlik, denetim alanında da ağırlığını hissettirmekte ve yüksek denetim kurumlarının gelişmesinde en önemli engeli oluşturmaktadır.

Amerika Kıtasında Yüksek Denetimin Genel Yapısı

Amerika kıtasında ABD'nin, İngiltere'nin sisteminden etkilenen bir denetim yapısına sahip olduğu bilinmektedir. ABD dışındaki ülkelerin de büyük ölçüde Amerikan sistemini model aldıkları ve diğer birçok alanda olduğu gibi yüksek denetim alanında da bu ülkenin temel yaklaşımlarını uygulamaya çalıştıklarını görmekteyiz. Latin Amerika ülkelerinin bir bölümünde ise, eski sömürgecilik

ilişkisinin bir yansıması olarak, İspanya ve Hollanda'nın kurumsal yapılarının örnek alındığı bilinmektedir.

Kanada'nın denetim sistemi ile ABD'nin denetim sistemi arasında önemli farklılıklar olmadığı, daha sonra bu ülkelerle ilgili yapılacak açıklamalardan da açıkça görülecektir. Sistemler benzer olmakla birlikte denetim uygulamalarında ve yapılan denetimin etkisinde farklılıklar gözlenmektedir.

ABD ve Kanada, eyalet sistemine sahip ülkeler olup, yüksek denetimin yapısı eyaletten eyalete değişebilmektedir. Merkezi yönetimin denetiminden sorumlu yüksek denetim kurumlarının yanı sıra, hemen her eyalette, hem eyalet ve merkezi yönetimden bağımsız, hem de merkezdeki benzerinden bağımsız yüksek denetim kurumları, kamu kurumlarının bağımsız dış denetimini sürdürmektedir.

Merkezi yönetimin denetiminden sorumlu yüksek denetim kurumları ise, Anglo-sakson modeline göre yapılandırılmış, bir başka deyişle doğrudan Parlamento adına denetim yapan ve sonuçlarını Parlamentoya raporlayan, yargısal kararlar verme yetkisi bulunmayan, bir Başkanın otoritesi altında işleyen monokratik yapılardır. Denetim alanları ve yetkileri çok geniş olmakla birlikte, denetim konu ve alanlarının seçiminde Parlamentonun istek ve beklentileri büyük rol oynar. Özellikle ABD'de denetim faaliyetlerinin büyük çoğunluğu, Kongre üyelerinin bireysel talepleri üzerine gerçekleştirilmektedir. Ancak yine de ABD Sayıştayı'nda sistematik denetimin yeri ve önemi yadsınamaz.

Bu kurumların eyalet yönetimlerinin mali yapıları üzerinde denetim yetkileri bulunmamakla birlikte, merkezi ve eyalet yönetimlerinin birbirleriyle ilişkili gelir ve gider kalemleri üzerinde denetim yapma yetkileri söz konusudur. Ayrıca eyalet yönetimlerinin sınırları içerisinde yer alan genel yönetimin yatırımları ya da kurum ve kuruluşlarının gelir ve giderlerinin denetimi ile de ilgilenmek zorundadırlar. Bu iki ülkenin özellikleri nedeniyle denizaşırı denetimler de, bu kurumların doğrudan ilgi alanı içerisinde yer almaktadır.

Latin Amerika ülkelerinde ise çok farklı yönetim modelleri uygulandığı ve sık yaşanan, çoğunlukla da uzun süreli olan istikrarsızlıklar nedeniyle bu ülke sistemleri hakkında sağlıklı değerlendirmelerin pek olanaklı olmadığı bilinmektedir. Bununla birlikte görece istikrarlı ve belirli bir gelişmişlik düzeyine sahip ülkelerin bir bölümünün çoğu alanlarda ABD'yi örnek almaya çalıştıkları söylenebilir. Bu ülkelerin yüksek denetim kurumlarının da büyük ölçüde monokratik yapıya sahip, yargısal güçleri bulunmayan, Parlamentonun yardımcı kuruluşları niteliğinde oldukları ve yaptıkları denetimlerin nitelik itibariyle ABD benzeri olduğu bilinmektedir. Ancak bu ülkelerin denetim konusuna verdikleri önemin ve buna paralel olarak denetim örgütlerinin etkinliklerinin çok farklı boyutlarda olduğu da dikkatlerden kaçmayacak kadar barizdir.

Kimi Latin Amerika ülkelerinde (örneğin Peru, Şili) yüksek denetimin geliştirilmesi, bu amaçla çeşitli standartların oluşturulması, diğer ülkelerdeki

gelişmelerin izlenerek çağdaş denetim yöntem ve tekniklerinden yararlanılması yolunda yoğun çaba harcanırken, siyasal istikrarsızlıklardan bunalan kimi ülkelerde ise yüksek denetim örgütlerinin pek bir varlık gösteremedikleri görülmektedir.

Kıta Avrupası ve İngiltere'de Yüksek Denetim

Fransa'nın Denetim Sistemi

Fransa'da Mali Sistem ve Denetimi

Bilindiği gibi Fransa, yönetim alanında köklü bir geleneğe sahiptir ve bu köklü yapı, diğer birçok ülkede de model olarak esas alınmıştır. Osmanlı'nın son dönemlerinden itibaren Türkiye de Fransa'nın yönetim yapısından büyük ölçüde etkilenmiş ve bu nedenle yönetim yapımızın birçok alanında olduğu gibi mali yönetim alanında da Fransa ile Türkiye arasında temel benzerlikler bulunmaktadır.

Fransız Kamu Mali Yönetim Sisteminin temel ilkelerinden birisi, "ita amirliği" ile "saymanlık" görevlerinin birbirinden ayrılmasıdır. Bu temel ilkenin bir gereği olarak, bu görevleri yürüten görevliler ayrı idari otoritelere bağlı olarak görevlerini yürütmektedirler. Fransa'da bu temel ilkeye bağlı kalınarak saymanlık görevinin güvenceye kavuşturulması, bir tür ön denetim yapan saymanların bu görevlerini daha sağlıklı yürütmeleri için gerekli ortamı sağlamış; öte yandan kamunun muhasebe hizmetlerinin yetkin kişiler aracılığıyla yürütülmesini ve belki de en önemlisi Devletin tüm kurum ve kuruluşlarını kapsayan geniş anlamda bir "kasa birliği"ni sağlayarak, merkezi yönetimin kamu maliyesinin tümüne ilişkin veri elde etmesini ve bu yolla politika üretebilmesini olanaklı kılmıştır.[14]

54.000 kadar gelir ve gider saymanı iç denetim işlevini sürdürürken[15], bunların gerçekleştirdikleri işlemler de Sayıştay denetiminin konusunu oluşturmaktadır. Bir başka deyişle Sayıştay tarafından yürütülen geleneksel denetim, bir tür iç

[14] Ülkemizde de büyük ölçüde Fransa'dan aynen alınarak 1927 yılında yürürlüğe konulan ve "Mali Anayasa" olarak nitelendirilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu benzer ilkelerin çok güçlü bir şekilde uygulanmasını amaçlamış ise de, zaman içinde mali sistemimizde bütünlüğün kaybolması vb. nedenlerle söz konusu ilke ve düzenlemelerden büyük ölçüde uzaklaşılmıştır. Ayrıca Fransa'da sistemin günün koşullarına uyarlanması için çok sayıda değişiklik yapıldığı halde, ülkemizde bu gereksinmeye yanıt verecek yeterli düzenlemeler de gerçekleştirilememiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, mali yönetim alanında yeni bir sistem oluşturulmaya çalışılmaktadır.

[15] OECD-PUMA (Public Management Service), **Performance Auditing and the Modernization of Government,** OECD Publication Service, Paris 1996, p.87

denetimin denetlenmesi olup, bu sistemde Sayıştay tarafından tesis edilen sorumluluk da büyük ölçüde saymanlara yüklenmektedir.

1982 yılında yapılan yasal düzenlemelerle yerinden yönetim ilkesi çerçevesinde birçok idare ve kuruluşa idari ve mali özerklik verilmesine karşın, saymanlık hizmetlerinin merkezi olarak organize edilmesi uygulamasının sürdürülmesine ve sayman-ita amiri ayrımının korunmasına özen gösterilmiştir.

Fransız Sayıştayı

Tarihsel Gelişimi ve İşlevi

Bugünkü şekliyle I. Napolyon tarafından 1807'de kurulan Cour des Comptes'in tarihsel kökeni Ortaçağa kadar uzanmaktadır. Fransa'da yüksek denetim kurumu 1319 yılında Kral V. Philip tarafından Kraliyet Hesap Dairesi adı altında ayrı bir kuruluş olarak örgütlenmiş ve o tarihten bugüne, Fransız İhtilali dönemine rastlayan 16 yıllık bir kesinti hariç varlığını sürdürmüştür. İhtilal sonrasında I. Napolyon tarafından yeniden düzenlenen bu kurum, Fransız yönetiminin en köklü ve en prestijli kurumlarının başında yer almaktadır.

1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesinin 15. maddesinde, toplumun, faaliyetlerinden dolayı her kamu görevlisinden hesap sorma hakkına sahip olduğu ifade edilmiştir. Bu ilke çerçevesinde Fransız Sayıştayı'nın temel işlevi, kamu fonlarının kullanımında kamusal hesap verme sorumluluğunun güvence altına alınması ve Fransız Parlamentosu, Hükümeti ve yurttaşlarını bilgilendirmek şeklinde özetlenmektedir.[16]

Son 50 yıl süresince Sayıştay'ın görevleri önemli ölçüde artırılmıştır. Örgüt yapısı, görev ve yetkileri 22 Haziran 1967 tarihli bir kanunla yeniden düzenlenerek, denetim alanı tüm bakanlıkları ve kamu kuruluşlarını kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Bu düzenlemeyle denetim anlayışı da değişikliğe uğramış, kamu kaynaklarının rasyonel kullanımının incelenmesi sorumluluğu da doğrudan Sayıştay'a verilmiştir. Böylece performans denetimi için gerekli yasal altyapı oluşturulmuştur.[17] 1976 tarihli bir düzenlemeyle, sosyal güvenlik kuruluşlarının ve kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi de Sayıştay'a verilmiştir. 1980'lerdeki devletleştirme programları da iş hacmini artırmıştır.

1982 tarihindeki reform yasaları çerçevesinde mali yönetim sistemine paralel olarak denetim sisteminde de köklü yenilikler getirilmiş ve bu yeni dönemin en önemli özelliği olarak 1983 yılında Bölge Sayıştayları oluşturulmuştur. Yerel yönetimlerin hesaplarının yargısal denetimi ile görevli kılınan bu kuruluşların verdikleri yargısal kararların temyiz mercii ise, Sayıştay'dır. Böylece Sayıştay'ın

[16] The Court of Account of France, **The Court of Account,** Paris 1999, p.3, 5
[17] Vallemont, Serge, "Accountability and Performance Improvement: The French Experience", **Performance Auditing and...,** p.273

bazı alanlardaki yetkileri bölgesel benzerlerine devredilirken, kendisine farklı bir nitelik de kazandırılmıştır.

Anayasal Konumu ve Yönetsel Yapısı

Anayasaya göre (madde 47) Sayıştay'ın esas görevi, Parlamento ve Hükümete mali yasaların uygulanmasının gözetimi konusunda yardımcı olmaktır. Bununla beraber ikisinden de bağımsızdır. Sayıştay, devletin önemli organlarından biri olarak, Danıştay ve Yargıtay ile aynı düzeydedir.

1996 tarihli anayasal reformun bir parçası olarak Anayasaya eklenen yeni bir maddeye (47-1) göre Sayıştay ayrıca Parlamento ve Hükümete sosyal güvenlik kuruluşlarının yönetimine ilişkin yasaların uygulanmasının gözetiminde de yardımcı olacaktır.[18]

Fransız Sayıştayı, bir Başkan, 7 Daire Başkanı, 85 üye ve 165 denetçiden oluşur. Cumhurbaşkanınca atanan Birinci Başkan, kurumun başıdır ve 68 yaşına kadar görevine devam eder. Birinci Başkan tarafından atanan daire başkanları ise, 65 yaşına kadar görevde kalırlar. Yaklaşık 250 kadar personel de destek hizmetlerini yürütmekle görevlidir. Savcı, özellikle yargısal işlemlerde kanunların uygulanmasını gözetler.

Meslek mensuplarının çoğu ENA (Ecole Nationale d'Administration) çıkışlı olup, kamu hukuku, ekonomi ve maliye konusunda yüksek eğitim görmüşlerdir. Sadece üyelerin üçte biri ile denetçilerin dörtte biri, Hükümet tarafından kıdem ve yaş koşulları dikkate alınarak yüksek düzeyli kamu görevlileri arasından atanır. Göreve geliş şekillerine bakılmaksızın bütün meslek mensupları (Savcı hariç) yargıç statüsüne sahiptir ve dolayısıyla görevden azledilemezler. Meslek mensuplarına belgelerin puantesi ve hesapların maddi kontrolü gibi temel denetim alanlarında idari personel yardımcı olur.[19]

Denetim Alanı ve Denetimin Yürütülmesi

Devletin genel hesabı her yıl Maliye Bakanlığınca hazırlanarak Sayıştay'a sunulur. Sayıştay, bu hesaba ilişkin Genel Uygunluk Bildirimi ile birlikte mali yıl sonuçlarını yorumlayan ve Hükümetin bütçeyi uygulamasına ilişkin gözlemlerini belirten bir raporu Parlamentoya sunar.

Sayıştay, Devlet hesaplarını, devletin mali yönetimini, ulusal kamu kurumlarını ve kamu şirketlerini denetler. Sayıştay, devletten ve denetimine tabi diğer kurum ve şirketlerden mali yardım alan özel kurumların hesaplarını gerektiğinde denetleyebilir. Ayrıca 1976 tarihli bir düzenlemeyle sosyal güvenlik kuruluşları, kamu girişimleri ve millileştirilmiş endüstriler de denetim kapsamına alınmıştır.

[18] The Court of Account of France, p.5
[19] INTOSAI, "Audit Profile: The French Cour des Comptes", **International Journal of Government Auditing,** October 1989, p.12

1983 yılına kadar yerel kamu müesseseleri, şirketleri ve ortaklıklarının yönetim ve hesaplarının denetimi de Cour des Comptes'in görevleri arasındaydı. Ancak bu tarihten itibaren Fransız kamu yönetiminde ademimerkeziyetleşme süreci yaşanmış ve bu çerçevede yeni oluşturulan Bölgesel Sayıştaylara (Chambre Regionales Des Comptes), bu tür kurumların hesaplarının denetlenmesi görevi verilmiştir.

Sayıştay, sadece incelemeye tabi kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili kurum hesaplarına doğru olarak intikal edip etmediğini değil, ayrıca bu işlemlerin mali mevzuata uygun olarak etkin bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini de inceler. Yönetim denetimi denilen bu etkinlik kontrolü, son zamanlarda sürekli gelişmiş ve standart bir uygulama halini almıştır.

Sayıştay'ın kamunun tüm mali işlemlerini her yıl denetlemesi mümkün olmadığından, hangi kurumların ve hangi faaliyetlerin denetleneceğini bağımsız bir şekilde geliştirdiği denetim programları çerçevesinde çalışmaya yetkilidir.

Denetim, tek başına veya küçük ekipler halinde çalışan denetçilerce yürütülür. Denetim, Sayıştay'a gönderilen veya yerinde incelenmek üzere saklanan hesapların ve kanıtlayıcı belgelerin incelenmesiyle başlar. Denetim sonucunda mevzuata aykırı görülen konular yazılı olarak sorumlulara bildirilir ve ilgililer bu hususlara birkaç gün veya hafta içinde cevap verirler.

Tamamlayıcı incelemeler denetlenen kurumun bulunduğu yerde yapılır. Denetçiler sadece denetlenen kurumun amirinden değil, uygun gördükleri her kademedeki kişilerden de bilgi alabilirler. Mali işlemlere ilişkin bordro, sözleşme, teklif mektubu gibi kanıtlayıcı belgeler ve hatta devlet güvenliği, milli savunma ve dışişleri gibi gizlilik arzeden konulara ilişkin belgeler istendiğinde istisnasız denetçilere verilir, ancak denetçiler bu bilgilerin açıklanmasının kamu çıkarlarıyla çelişebileceği konusunda uyarılırlar.[20]

Denetim bulguları önce herhangi bir şekle tabi olmaksızın denetlenen kurum veya şirketin amiriyle görüşülür. Daha sonra bu belgeler denetçi tarafından rapora dönüştürülür ve bir kıdemli denetçinin incelemesinden geçirilerek Dairelerden birine verilir. Denetlenen kurumların amirleri ilave bilgi verme talebinde bulunabilir veya Sayıştay bu kişileri ilave bilgi almak için çağırabilir. Daire, raportör denetçinin de katılımıyla çoğunluk oyuyla raporda yer alan konuların yerinde olup olmadığına karar verir.

Kamu kuruluşları ve Devletin mali yönetimi ile mali kanunların uygulanmasına ilişkin genel rapor taslakları Genel Kurula sunulur. Birinci Başkanın başkanlık ettiği bu kurula bütün daire başkanları ve üyeler katılır.

[20] Magnet and Meller, s.4, 5

Yargı Denetimi

Devlet ve devlete ait kuruluşların mali işlemleri, bunların ita amirleri tarafından yürütülmekle birlikte, bu işlemlerin sonuçlandırılması, kamu gelirleri ve giderlerinin mevzuata uygun olarak toplanması, harcanması ve kontrolü ile yükümlü bulunan kamu saymanlarınca yerine getirilir. Sayıştay esas olarak, yargıç statüsüne sahip üyelerden oluşan ve saymanların sorumlulukları hakkında karar veren bir mahkeme olarak kurulmuştur.[21] Sayıştay'ın bu fonksiyonu eskisine göre daha az önemli olmakla birlikte hala etkisini sürdürmektedir. Bunun nedeni saymanlarda mali işlemleri yaparken hata ve düzensizliklerden ötürü Sayıştay'a hesap vermek zorunda olduklarını hatırlatan etkin bir kontrol mekanizmasına sahip oluşudur.[22]

Saymanlar yıllık hesaplarını Sayıştay'a vermekle yükümlüdürler. Bu hesaplar önce doğrulukları açısından denetlenirler. Ancak yargısal denetimin esas amacı saymanların gelirleri süresinde tahsil etmek ve mali düzenlemelere aykırı harcama yapmamak şeklindeki görevlerini tam olarak yerine getirmelerini sağlamaktır. Gelire ilişkin denetim, tahsil edilmiş gelirlerle tahsil edilmesi gereken gelirlerin karşılaştırılması suretiyle yapılır. Gidere ilişkin denetim ise yönetim denetimi sırasında kanıtlayıcı belgelerin sondaj yoluyla incelenmesi suretiyle yapılır.

Bu kontrolleri takiben saymanlara geçici bir bildirimle, gelirleri toplamama ve mevzuata aykırı harcama yapma nedenleri sorulur. Saymanlara yazılı olarak cevap vermek için iki aylık bir süre tanınır. Saymanların gerekçeleri yetersiz bulunduğu takdirde savcının hukuki açıdan görüşü alındıktan sonra tahsil edilmeyen gelirlerle, mevzuata aykırı olarak gerçekleşen giderlerin saymana ödettirilmesi konusunda kesin karar alınır. Kesin hüküm yasal olarak bağlayıcıdır, ancak sadece yasaların ihlali durumunda veya prosedüre uyulmaması hallerinde Danıştay'a temyizen müracaat hakkı saklıdır.

Sayman dışındaki kamu görevlilerinin Sayıştay'a karşı kişisel sorumlulukları yoktur. Fakat eğer bu kişiler mali ve diğer mevzuatı ve kanunları ihlal etmişlerse Sayıştay bu durumdakileri, savcı kanalıyla Bütçe ve Maliye Disiplin Mahkemesine gönderebilir. Danıştay ve Sayıştay üyelerinden oluşan ve Sayıştay Birinci Başkanınca yönetilen bu mahkeme, sorumluları bir yıllık ve bazı ödemelerde iki yıllık aylıkları tutarında cezaya çarptırabilir.[23]

Yönetim Denetimi

Sadece düzenlilik denetimleri değil, aynı zamanda verimlilik ve etkinlik incelemelerini de kapsayan yönetim denetimleri (management audits), Sayıştay faaliyetlerinin büyük bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu denetimler, denetlenen

[21] INTOSAI, Ibid, p.13
[22] Magnet and Meller, s.5
[23] Magnet and Meller, s.6

örgütün genel yapısının, personel dağılımının, ödüllendirme sisteminin, yönetimin yapılanmasının, yatırım politikalarının vb. incelenmesini içerir.[24]

22 Haziran 1967 tarihli Kanun açıkça Sayıştay'a kamu fonlarının iyi kullanımının sağlanması görevini vermiştir. Bu görev, denetlenen kurumun organizasyonu, çalışanların sayısı, özellikleri ve bunlara ödenen ücretlerin, satın alma politikasının ve techizat politikasının incelenmesi ve söz konusu kurumun bu anlamdaki maliyetlerine kıyasla ürettiği hizmetlerin Devlete ve kamuya sağladığı faydanın karşılaştırılarak değerlendirilmesini içerir. Bu amaçla yapılan incelemeler genellikle yerinde yapılır. Teknik konularda uzman kişilerin görüşüne başvurulabilir.[25]

Yapılan incelemeler sonucu elde edilen bulgular rapor haline getirilerek bir Daireye iletilir. Söz konusu Daire gerektiğinde denetlenen kurum amirinin görüşlerini aldıktan sonra ilgili gözlemlerin yerinde olup olmadığına ve bu gözlemlerin denetlenen kuruma uygun görülen seviyelerde iletilip iletilmeyeceğine karar verir.

Kötü yönetim örneklerine veya mali mevzuata aykırılıklara ilişkin bulgular Savcı aracılığıyla denetlenen kurum amirlerine iletilir. Söz konusu kurum amirleri üç ay içerisinde bu gözlemlere karşılık ne gibi önlemler aldıklarını veya niçin bu gözlemlere katılmadıklarını belirten bir yanıt vermek durumundadırlar.

Mali mevzuatın ihlalinde saymanın da sorumluluğu varsa, konu Sayıştay'ın yargı denetimi yoluyla çözüme kavuşturulur.

Savcı da kendiliğinden veya Sayıştay'ın istemi üzerine mali mevzuat ihlaline ilişkin davalarla ilgili olarak Bütçe ve Maliye Disiplin Mahkemesini harekete geçirebilir. Söz konusu ihlaller suç teşkil eden fiil niteliğini kazandığında Savcı, gerekli işlemin yapılması için Adalet Bakanı aracılığıyla olayı Cumhuriyet Savcılığına iletir.

Denetlenen kurumların teşkilatına, yürürlükteki düzenlemelerin doğruluğuna veya kurum faaliyetlerinin doğruluğuna ilişkin gözlemler, Birinci Başkan tarafından imzalanan ve Kanunda (Referes) diye belirtilen özel bir mektup aracılığıyla sorumlu bakanların bilgisine sunulur ve bu mektuba üç ay içinde cevap verilmesi gerekir.

Kamu teşebbüslerinin yönetimine ilişkin gözlemler, ilgili bakanlara ve eğer isteniyorsa Parlamentoya iletilir.

Birinci derecede öneme sahip ya da Devletin en üst makamlarının harekete geçmelerini gerektiren bulgular, yıllık kamu raporunun hazırlanmasıyla görevli iç komiteye gönderilir. Sorumlu bakanların cevaplarını da içeren söz konusu rapor, Sayıştay Genel Kurulunca kabul edilerek Birinci Başkanca Devlet Başkanına ve her iki Meclis Başkanına iletilir. İlgili rapora basın tarafından geniş

[24] INTOSAI, İbid, p.13
[25] Magnet and Meller, s.6

yer verilir. Basın ayrıca ilgili Bakanlarla ve denetlenen kurum amirleriyle yapılan mülakatları da yayınlar ve bu raporlar halka satışa sunulur.[26]

Dış Raporlama İşlevi ve Parlamento ile İlişkileri

Sayıştay, anayasal görevi olan Parlamento ve Hükümete mali yasaların ve sosyal güvenlik fonlarının yönetimine ilişkin yasaların uygulanmasının gözetimi alanında yardımcı olma işlevini çeşitli şekillerde yerine getirir.[27]

Yılda bir, Temmuz ayında Sayıştay mali konulara ilişkin bir raporu Parlamentoya sunar. Diğer daha resmi bir raporu, Maliye ve Hazine tarafından hazırlanan hesaplar arasındaki uyumluluğu değerlendiren Genel Uygunluk Bildirimini Eylül ayında sunar.

1995'ten beri Sayıştay, denetimi altındaki sosyal güvenlik kuruluşlarına ilişkin bir yıllık raporu Parlamentoya sunmaktadır. Bu rapor, 22 Şubat 1996 tarihli anayasa reformu ile anayasal dayanak kazanmıştır. 1997'den beri bu rapor, Sosyal Güvenlik Kuruluşu Yasasının yıllık uygulamasını da incelemektedir.

Sayıştay, kendi esas faaliyetlerini, temel bulgularını ve önerilerini içeren Yıllık Kamu Raporu ve özgül konuları içeren Özel Kamu Raporları Cumhurbaşkanına, Parlamentoya ve halka sunar.

Sayıştay Başkanı, Parlamentonun Maliye Komitelerine (Finance Commitees) göndermek üzere raporlarında kamu işletmeleri, millileştirilmiş endüstriler vb. alanlardaki Sayıştay'ın bulgularına ve gözlemlerine de yer verebilir. Ayrıca 1996'dan beri Bakanlara gönderilen her bilgi, eğer 6 ay içerisinde esaslı konulara ilişkin yanıtlar alınamamışsa, doğrudan Parlamentonun Maliye Komitelerine de gönderilmektedir.

Parlamento Komiteleri (maliye komiteleri, sosyal işler ya da araştırma kurullarına ilişkin komiteler) Sayıştay'dan, kendi yetkisi içerisindeki herhangi bir kurum ve kuruluşta yönetim denetimi yapılmasını isteyebilirler.

Sayıştay'ın üst düzey görevlileri, Ulusal Meclis'in maliye komitesinin bir şubesi olarak Şubat 1999'da oluşturulan Değerlendirme ve Denetim Kurulunun toplantılarına düzenli olarak katılmaktadırlar.

Bu raporlara halkın ulaşımı da oldukça kolay olup, Parlamentodaki tartışma tutanaklarından, gazetelerdeki iktibaslardan, internetteki web sitesinden (www.ccomptes.fr) vb. yerlerden bilgi edinilebilir.

Bölge Sayıştayları ve Yerel Yönetimlerin Denetimi

Yerel yönetimlere geniş yetkiler veren 2 Mart 1982 tarihli Ademimerkeziyet Yasasının 84. maddesi ile Bölge Sayıştayları ya da daha yerinde bir ifadeyle Bölge

[26] Magnet and Meller, s.7
[27] The Court of Account of France, p.5-6

Hesap Mahkemeleri (Chambre Regionale des Comptes) oluşturulmuştur. Bu Kanuna uygun olarak yerel yönetimlerin, bağlı kamu işletmelerinin (orta dereceli okul, hastane gibi) ve bağlı şirketlerin hesaplarının denetimi Sayıştay'ca veya onun gözetiminde Maliye Bakanlığı elemanlarınca (Defterdarlarca) yapılmakta iken, bu denetim görevi bir üye veya uzman denetçi tarafından Başkanlığı yapılan ve Sayıştay'ın çalışma yöntemlerine göre görev yapan Bölge Sayıştaylarına devredilmiştir.

Yerel yönetimlerin güçlendirilmesi amacıyla gerçekleştirilen birtakım yasal düzenlemelerle yerel yönetim kurumlarının mali vesayeti kaldırılırken, bunların hesaplarının ön (a priori) denetimine de son verilmiş, mevcut denetim sistemi yerine sonradan (a posteriori) denetim sistemi getirilmiştir.[28] Her ilde devlet temsilcisi ya da vali, yerel yönetimlerin mali işlemlerine ilişkin uyuşmazlık konularını bu Sayıştaylara götürme yetkisine sahiptir.

Bu kurumlara önemli yetkiler verilmiştir.[29] Öncelikle yerel yönetimlerin gerek kendilerine ait ve gerekse kendilerine bağlı teşebbüslerin hesaplarını yargılamakla görevlidir. Bunun yanında yerel yönetimlerin bizzat veya kendilerine bağlı kamu teşebbüsleri aracılığıyla mali katkıda bulundukları örgütlerin işleyişini ve hesaplarını da denetleyebilirler.

Öte yandan Bölge Sayıştayları, yerel yönetimlerin işleyişine ilişkin gözlemlerde bulunmak, rapor hazırlamak, görüş bildirmek ve yargısal karar vermek yetkisine aynı derecede sahiptir. Bu çerçevede örneğin özel okullara mali yardım yapılmaması konusunda uyarılarda bulunabilmişlerdir.

Bölge Sayıştaylarının kararlarına karşı temyiz yoluyla Sayıştay'a başvurulabilir. Bir başka deyişle Sayıştay, bunların üzerinde ikinci derece inceleme makamıdır.[30] Bu örgütlerin denetim gözlemleri de ulusal düzeydeki Sayıştay'ın yıllık raporuna alınmakta ve yayınlanmaktadır.[31]

Bölge Hesap Mahkemelerinin kurulması, yerel yönetimlerin hesaplarının devletçe denetiminin etkinliğini şüphesiz artırmıştır. Bu durum karşısında yerel seçilmiş yöneticiler, "mali hakimler hükümeti" oluştuğu konusunda duydukları korkuyu dile getirmişlerdir.[32]

Fransa'da yerel yönetimler mali yönden etkin bir denetim altındadırlar. Yerel yönetimlerin hesap işlerini yürüten saymanlar (muhasip) merkezi yönetim tarafından atanmaktadırlar. Nüfusu 2000'den az olan ve gelirleri 2 milyon Fransız Frangının altında olan belediye ve belediye birliklerinin hesaplarının maliye gelir memurları veya mal müdürleri, defterdarlar tarafından yönetsel

[28] Belanger, Michel, "Fransız Yerel Yönetimleri Hesaplarının Yargısal Denetimi: Bölge Hesap Mahkemeleri", (TODAİE tarafından 13 Ekim 1994 tarihinde Ankara'da düzenlenen konferanstan hareketle kaleme alan: Durmuş Tezcan), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 17 (Nisan-Haziran 1995), s.6

[29] Belanger, s.8

[30] Tortop, Nuri, "Fransa'da Yerel İdarelerin Devlet Tarafından Denetimi", **Çağdaş Yerel Yönetimler,** Cilt:4, Sayı: 2 (Mart 1995), s.84

[31] Magnet and Meller, s.7

[32] Belanger, s.8

olarak aklanması sözkonusudur. 1988 yılında getirilen bir düzenlemeye göre, defterdar veya mal müdürlerinin aklama veya zimmet ile ilgili kararları Bölge Sayıştayına gönderilir. Kesin zimmete ancak Bölge Sayıştayı tarafından hüküm verilebilir. Defterdar veya mal müdürlerinin aklama ile ilgili tüm kararları Bölge Sayıştaylarına sunulur ve Bölge Sayıştayı, 6 ay içinde bunlarla ilgili görüşünü belirler. [33]

Almanya'da Yüksek Denetim ve Sayıştay

Almanya'da Yüksek Denetimin Genel Yapısı

Federal Almanya, 11'i Batı ve 5'i eski Doğu Almanya topraklarında olmak üzere toplam 16 Federe Devletten (Eyalet) oluşmaktadır. Anayasaya göre üç ayrı yönetim düzeyi belirlenmiş olup bunlar Federal Devlet, Federe Devletler ve yerel yönetimlerdir. Her düzeydeki yönetim otonomdur ve Anayasal açıdan bağımsızdır. Federe Devletlerin kendi anayasaları, parlamentoları, hükümetleri ve yönetim yapıları vardır. Eyalet anayasaları farklı olmakla birlikte Federal Anayasanın koyduğu temel ilkelere uygun olmak zorundadır.

Her yönetim düzeyinin kendine özgü denetim sistemleri bulunmaktadır. Federal Devletin en üst denetim kurumu, Federal Sayıştay (Bundesrechnungshof)'dır. Her Eyalette birer Federe Devlet Sayıştayı yer almaktadır. Federal Sayıştay ve Federe Sayıştaylar birbirinden bağımsız olarak denetim yapmakta, ancak birbirleriyle yakın bir işbirliği içinde bulunmaktadırlar.

Federal Devlet ile Federe Devletin ortaklaşa finanse ettikleri işlerin denetiminde, Federal ve Federe Sayıştaylar arasında işbirliğine gidilir. Federe Devletler üzerinde Federal Sayıştayın doğrudan denetim yaptığı konular da vardır. Özellikle Federal Devletin Federe Devlete yaptığı mali yardımlar veya Federe Devletteki Federal Mülkün yönetiminden kaynaklanan işlemlerde Federal Sayıştay tam bir denetim hakkına sahiptir.

Yerel yönetimler de belediyeler (Gemeinde) ve iller (Kreis) olarak ikiye ayrılmakta ve kendi denetim organlarınca denetlenmektedirler.

Sayıştay'ın Anayasal Konumu ve Bağımsızlığı

1949 tarihli Anayasanın 14/2. maddesine göre Federal Sayıştay, devletin genel hesaplarının düzenlilik denetimini yapar ve bütçenin ve ekonomik yönetimin etkinliğini kontrol eder. Üyeleri, görevlerini yerine getirirken yargıç bağımsızlığına sahiptir.

Sayıştay Anayasada "Yüksek Devlet Organı", Sayıştay Kanununda "bağımsız mali denetim organı" olarak tanımlanmıştır. Sayıştay'ın bağımsızlığını Anayasa da

[33] Tortop, a.g.m., s.84-85

güvence altına almaktadır. Sayıştay'ın çalışmalarını ne Hükümet, ne de herhangi bir bakanlık etkileme olanağına sahip değildir. Aynı şekilde Parlamento da Sayıştay'ın denetim alanına yasal olarak müdahale edemez. Uygulamada ise Federal Sayıştay, denetimlerinde genellikle Parlamentonun istek ve tekliflerini dikkate aldığından çoğu kez Parlamentonun yardımcı bir organı olarak değerlendirilir.

Sayıştay'a görevleri ve bağımsızlığı ile ilgili olarak verilen kapsamlı anayasal güvencelerin değiştirilmesi veya sınırlandırılması, ancak Parlamentonun iki kanadının (Bundestag ve Bundestrat) üçte iki çoğunluğuyla kabul edilecek anayasal değişiklik ile mümkün olabilecektir, ancak bu akla gelebilecek bir olasılık değildir.[34]

Federal Sayıştay her ne kadar kendi bütçe tasarısını hazırlama hakkına sahip ise de, bu konuda bütçe hukukuna göre son sözü söyleme yetkisi Parlamentoya aittir. Ancak Parlamento Federal Sayıştaya Anayasaca verilen görevi yerine getirebilmesi için gerekli mali olanakları vermek zorundadır. Aksi halde Federal Sayıştay Anayasa Mahkemesine başvurabilir.[35]

Başkan ve Başkan Yardımcısı ile bölüm ve şube başkanları yargıç statüsünde ve bağımsızdırlar. Bunlar çalışmaları sırasında ve karar verme aşamasında hiç kimse tarafından yönlendirilemezler. Başkanın diğer üyeler ve bunların maiyetindeki kişiler üzerindeki yetkisi, mesleki görevlerini yerine getirmeleriyle sınırlıdır, çalışmalarını ve kararlarını kapsamaz. Bir Sayıştay üyesi bağımsızlığının tehlikeye düştüğü kanısına varırsa, Federal Anayasanın himayesini sağlamak üzere Mahkemeye başvurabilir.[36]

Başkanlığı Frankfurt'ta bulunan Sayıştay'ın Bonn ve Berlin'de iki ayrı bürosu bulunmaktadır.

Siyasal ve İdari Kurumlar Arasındaki Yeri ve Parlamento ile İlişkileri

Sayıştay'ın güçler sisteminin bölümleri içindeki konumu, geçmişteki tartışmaların değişmez konusudur. 1985 yılında yasakoyucu Sayıştay'ın konumunu, kararlarıyla yasama ve yürütme erklerine destek ve katkı sağlayan bağımsız bir mali denetim organı olarak tarif etmiştir. Bu niteliğiyle, bu iki gücün arasında yer almaktadır. Ancak uygulamada giderek artan şekilde Parlamentoya daha yakın bir görünüm sergilemektedir.[37]

Bununla birlikte Sayıştay Parlamentonun yardımcı bir organı değildir. Bu nedenle parlamenterlerin özel konulardaki mali denetim yoluyla araştırma

[34] **Federal Almanya Sayıştayı ile Bazı Sayıştayların (Anayasal Konumları Yönünden) Karşılaştırılması,** Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1987, s.11
[35] **Federal Almanya Sayıştayında İncelemeler,** s.11
[36] A.e., s.12
[37] EUROSAI, **Informative Matters,** Tomo 1, Madrid (Espana) 1995, p.81

talepleri sadece bir öneri niteliğinde olup, yasal açıdan herhangi bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Ancak yine de Parlamento ve onun komisyonları tarafından yapılan önerilere uymak ve taleplerini olanaklar ölçüsünde yerine getirmek, Parlamentoya saygının bir işareti olarak kabul edilir.[38]

Sayıştay, politik değerlendirmeler yapmak veya politik etkileri olan çözümler üretmek sorumluluğunda değildir. Fakat alınan politik kararlarla ilgili beklentileri ve koşulları ve bunların muhtemel yansımalarını incelemek ve Parlamentoya bildirmek, onun sorumluluğundadır.

Sayıştay, denetim çalışmalarının başlıca sonuçlarının özetlerini içeren yıllık raporlarını Parlamentoya (Parlamentonun Üst ve Alt Komisyonlarına) ve Federal Hükümete sunar. Bunlar, raporun içerdiği konulara özel bir önem verirler. Örneğin 1993 yılında 15 gün toplanan Kamu Hesapları Komitesi, bunun 10 gününü Sayıştay raporlarının tartışmasına ayırmıştır. Bu da Sayıştay'ın yıllık raporlarına verilen önemin bir göstergesini oluşturmaktadır.[39]

Yıllık raporlara ve denetim sonuçlarına ilişkin özel raporlara ek olarak, denetim bulguları temelinde Parlamento ve Hükümete öneri ve tavsiyelerde bulunmak da, Sayıştay'ın yasal görevleri arasındadır. Ancak bu görev, öncelikli önem taşıdığı düşünülen mali sorunlarla ilgili kararları kapsamaktadır. Örneğin 1 Temmuz 1993 ile 30 Haziran 1994 tarihleri arasındaki bir yıllık dönemde Parlamentonun çeşitli komisyonlarına 40 adet tavsiye içerikli rapor göndermiştir.[40]

Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı

Federal Sayıştay'ın en üst yönetim kademesi, Başkan ve Başkan Yardımcısından oluşmaktadır. 1985 yılına kadar Federal Hükümetçe atanan Başkan ve Yardımcısı, 1985'te yapılan bir yasa değişikliği ile daha özerk bir çalışma olanağına kavuşturulmuş ve bunların seçimi ve atanmaları Parlamento tarafından yapılmaya başlanmıştır.

Sayıştay, herbirinin başında bir başkan bulunan 9 denetim bölümünden ve bir de yönetsel bölümden oluşmaktadır. Her bölüm de kendi içinde 6 kısma (şubeye) ayrılmıştır. Bu kısımların başında kısım başkanları bulunmaktadır. Bölüm ve kısım başkanları üye statüsündedirler ve hakim teminatına sahiptirler. Ancak yargı yetkileri yoktur. Başkan ve yardımcısı dışında 66 üyesi bulunmaktadır.

Federal Sayıştay'ın çalışma alanıyla ilgili kararlar ilke olarak bölüm ve kısım başkanları tarafından alınır. Önemli konularda kararlara Başkan ve Yardımcısı da katılır. Ancak Başkan ve Yardımcısının oy üstünlüğü yoktur. Kararların oy

---

[38] Ibid, p.82
[39] Zavelberg, Heinz Günter, "Legislatures and Performance Auditing: The Germain Experience", **Performance Auditing and Modernization of Government,** p.205
[40] Zavelberg, p.207

birliğiyle alınması zorunludur. Anlaşmazlık durumunda ve tüm bölümleri ilgilendiren ortak ve önemli konulara ilişkin kararların alınmasında bölümlerarası kurul ya da Büyük Senato (Federal Sayıştay Meclisi) yetkilidir. Bölümlerarası kurul, ilgili bölüm başkanı ve kısım başkanları ile, diğer bölümlerden bir kısım başkanından oluşur. Kendi aralarındaki görev dağılımının belirlenmesine ilişkin toplantılara Başkan veya Başkan Yardımcısı da her kurulun toplantısına katılır ve oy kullanır.

İkinci bir karar organı olan Büyük Senato 16 üyeden; Başkan ve Başkan Yardımcısı, 9 bölüm başkanı ve 3 kısım başkanı ile 2 raportörden oluşmaktadır. Bu kurula katılan kısım başkanlarından birisinin Federal Sayıştay'ın en kıdemli kısım başkanı, diğerinin de en kıdemsiz kısım başkanı olması gerekir. Bu kurul, özel konularda araştırma yapmak üzere kendisine bağlı alt komisyonlar da oluşturabilir. Büyük Senatoda, Parlamentoya sunulacak raporların içeriği gibi önemli konular görüşülüp kararlaştırılır.

Sayıştay Başkanının başkanlık ettiği 5 üyeden oluşan bir diğer kurul ise, terfi ve görev taksimi konularıyla ilgilenmektedir.[41]

Başkan ve Başkan Yardımcısı Hükümetin önerdiği adaylar arasından Parlamento tarafından salt çoğunlukla seçilirler. 12 yıllık bir süre için (65 yaşını geçmemek üzere) atanırlar. Diğer üyeler ise, Federal Cumhurbaşkanı tarafından, Sayıştay Başkanının önerisi üzerine atanır. Üyeler çalışmalarında belirli bir bağımsızlığa sahiptirler. Her biri aynı zamanda birer yönetici olan 66 üye, Anayasaya göre yargıç statüsündedir ve yargısal bağımsızlığa sahiptirler. Görevden alınamazlar ve sadece hukuksal sorumlulukları vardır.

Sayıştay'da üyelerden başka 410 kadar denetçi istihdam edilir. Bunlar çeşitli kamu kurum ve kuruluşları personeli arasından atanır ve geldikleri kurumun denetimiyle görevli bölümde çalıştırılırlar.

Denetim Görevi ve Yürütülmesi

Denetimin Kapsamı

Anayasada Sayıştay'ın görevi, "kamu hesaplarının denetimi ve mali yönetimin düzenliliğinin ve performansının incelenmesi" olarak açıklanmıştır. 1969 Federal Bütçe Yasası da Sayıştay'ın görev alanını, özerk kuruluşlar da dahil olmak üzere Federal Devletin mali yönetimi olarak belirlemiştir.

Sayıştay ayrıca tamamı ya da bir kısmı Federal Devlete ait, ticaret ya da sanayi alanında faaliyet gösteren özel hukuk teşebbüslerini, özelleştirilme aşamasına getirilmiş teşebbüslerdeki kamu hisselerinin durumlarını, özerk kamu kurum ve kuruluşlarını (Federal İş ve İşçi Bulma Kurumu, Radyo ve Televizyon Kurumu gibi) da denetleme yetkisine sahiptir. Eyaletler, yerel yönetimler ve özel kuruluş

[41] **Federal Almanya Sayıştayında İncelemeler,** s.10

ve hatta kişiler de, eğer Federal Devletin devrettiği bir görevi vekaleten yerine getiriyorlarsa (örneğin yol yapımı ve sosyal yardımların yürütülmesi gibi) ya da Federal Devletin mali yardımlarından veya garantörlüğünden yararlanıyorlarsa (örneğin bir özel sektör kuruluşunun belirli bir araştırma projesi için Federal Devletten yardım alması gibi), Sayıştay'ın denetim alanına girmektedirler.

Bağımsız kamu kurumları ile bilimsel kuruluşların Sayıştayca yapılan denetimleri sınırlandırılmıştır. Örneğin Federal Radyo ve Televizyon kurumlarının, yargı organlarının, Federal Merkez Bankasının görev alanlarına ilişkin çalışmaları Sayıştayca denetlenmez. Ancak bu kurum ve idarelerin yönetsel karar ve harcamaları (örneğin personel işlemleri ve giderleri, diğer cari ve yatırım harcamaları vb.) denetime tabidir.

Aynı şekilde Sayıştay'ın sanat, bilim ve bilimsel araştırmaların gelişimi ile ilgili inceleme yapma yetkisi yoktur. Örneğin Sayıştay'ın, devletin de hissedarlarından olduğu Wolkswagen firmasının bilimsel araştırmalarına ilişkin bir konuyu eleştirmesi üzerine, anılan firmanın Sayıştay aleyhine açtığı dava sonucu, Yüksek Mahkemece Sayıştay'ın Bilimsel araştırma giderlerini denetleyemeyeceği şeklinde karar alınmıştır.

Ön Denetim İşlevi

Yüksek denetimin önemli bir parçası olan ön denetim, kadroları açısından Federal Devlete bağlı olan, ancak mesleki açıdan Sayıştay'ın yönetiminde bulunan ön denetim daireleri tarafından yürütülür. Çok sayıda denetim personeli bulunan bu dairelerin bağlı bulundukları üst kuruluşlara karşı belirli bir özerklikleri bulunmaktadır. Federal idarelerden başka federal devletin mülkünü yöneten federe devletler ile belediyelerde de ön denetim daireleri bulunmaktadır.

Ancak bu kurumların yaptıkları ön denetim, karardan veya harcamadan önce yapılan denetim olmayıp, Federal Sayıştayca yapılacak nihai denetimden önce yapılan denetimleri içermektedir. Bu denetimler Sayıştay denetimine ön hazırlık niteliğindedir.[42]

Uygulanan Denetim Yöntemleri

Federal Sayıştay'ın uyguladığı denetim yöntemleri çeşitlilik göstermektedir. Bu yöntemler denetimin amacına göre, denetlenecek konuların niteliğine göre, uygulanan denetim tekniklerine göre değişik biçimler almaktadır.

*Önlem denetimi*nde Federal Sayıştay, denetime tabi kurumların mali sonuç doğuracak kararlar (örneğin planlama ve organizasyona ilişkin kararlar) daha gelir ve gider doğmadan önce denetlenerek yönetime bazı önlemlerin alınması için yardımcı olunur. *Fikir edinme denetimleri* ise, bazı ağırlığı olan ya da problemli olduğu düşünülen alanlarda uygulamalar ve gelişmeler hakkında

[42] **Federal Almanya Sayıştayında İncelemeler,** s.13

sadece bir ilk izlenim elde etme amacına yöneliktir. Bu denetim özellikle daha kapsamlı denetimlerin hazırlanmasına, çalışma planlarının yapılmasına, seçilen muhtemel denetim konularının denetlenmesinin gerçekten gerekli olup olmadığının ortaya konması açısından yarar sağlar.

Denetim yöntemlerinden birisi de klasik denetim yöntemi olarak da bilinen, denetlenen kurumun tüm işlemlerinin denetime tabi tutulmasıdır. *Genel denetim* olarak nitelendirilen bu denetimde, hiçbir şeyin denetim dışında kalmamasına özen gösterilerek, ilgili kurum hakkında genel geçerliği olan sonuç ve bulgular saptanmaya çalışılır. Ancak personel sayısının sınırlılığı dolayısıyla bu denetim şekline pek sık başvurulmamaktadır. Bu tür denetim daha çok ön denetim birimlerince yapılmaktadır.

Büyük yatırımları ilgilendiren *proje denetimleri*nde, santral yapımı, savunma sistemleri gibi projeler incelenerek bir taraftan sistem ve programlarla ilgili bir bilgi bankası oluşturulurken, diğer taraftan da sonraki projeler için ışık tutacak birtakım bulgular saptanmaya çalışılır. Örneğin idare binalarının daha iyi nasıl planlanabileceği, silah sistemlerinin alımında hangi özelliklere dikkat edilmesi gerektiği gibi konular, proje denetimleri aracılığıyla saptanır.

*Ağırlık noktası denetimleri*nde, genellikle bir bütün olarak denetime alınan bir alanın sadece belirli bir alanının, örneğin savaş uçağı alımında sadece elektronik donanımın denetlenmesi yoluyla belirli bir sorunun yanıtı alınmaya çalışılır. *Enine kesit denetimi*nde ise, denetim kapsamındaki birçok kurum ya da kuruluş bir tek yönüyle araştırılarak genel sonuçlara ulaşılmaya çalışılır. Bu denetimin amacı, ilk planda belirli bir kurumun durumunu saptamak ya da tek tek olayları incelemek değil, belirli bir konunun ilgili tüm kurumlardaki uygulamasını ortaya koyarak normalden sapmaları ortaya çıkarmaktır. Örneğin kamu binalarındaki enerji tüketimi, seçilmiş değişik federe devlet dairelerinde incelenerek denetlenir ve aşırı tüketim eğilimi ortadan kaldırılmaya çalışılır.

*Sistem ve program denetimleri*nde ise, çeşitli açılardan birbirleriyle bütünlük arzeden ve birbiriyle uyumlu olan birçok tasarının amaca uygunluğu denetlenir. Örneğin Kimsesiz Çocukları Koruma Birliğinin denetiminde, sistemde görülen hatalar bütün benzeri kuruluşlar açısından da araştırılır ve topluca düzeltme yoluna gidilir. Organizasyon ya da bilgi işlem sistemlerinin denetimi de, bu tür denetimlere örnek verilebilir. Eğer birkaç bakanlığın insan kaynaklarına ilişkin yönetim sistemleri incelenmek istenirse, sistem ve program denetimleri ile enine kesit denetimleri birlikte uygulanır.

Gözetim (kontrol) denetimleri, saptanan hata ve olumsuzlukların giderilip giderilmediğinin saptanması amacıyla yapılır. Eğer bu konudaki gözlemler olumsuz ise, ilgili konuların daha derinlemesine incelenir ve önceki bulguların daha da netleştirilmesine çalışılır.

Tamamlayıcı denetim ise, ön denetim birimlerinin yürüttükleri denetimlerin desteklenmesi amacıyla, Sayıştay'ın ön denetim birimlerine devrettiği alan veya

konularda, uygun gördüğü ölçü ve kapsamda tamamlayıcı denetim yapabilir. Bilindiği gibi Federal Sayıştay ön denetim birimlerinin inceleme ve denetimle ilgili çalışmalarının yönlendirilmesinden sorumludur. Bu ön denetim birimleri Sayıştay denetimini desteklemekte ve Sayıştay'ca denetimle görevlendirilmektedir. Tamamlayıcı denetim, ön denetim yerlerine karşı mesleki sorumluluk çerçevesinde yapılan bir denetim türüdür.

Denetim Sonuçları

Federal Sayıştayca gerçekleştirilen denetimlerin sonucunda yapılan değerlendirmeler ve getirilen öneriler, denetlenen kurumlar için yasal olarak bağlayıcı değildir. Ancak ilgili kurumlar bu eleştiri ve önerilere uygun hareket etmeye özen gösterirler. Çünkü yasama organı Sayıştay'ın önerileri doğrultusunda mali sonuçlar doğuran kararlar alabilir. Bu durum, Federe Devlet Sayıştayları ile yerel yönetimlerin denetim daireleri için de geçerlidir.

Federe Sayıştaylar

Federal Sayıştay'a ek olarak her bir eyalette (16 eyalet) bir Bölge Sayıştayı yer almaktadır. Federasyon ve federe devletlerin mali işlemleri otonom ve birbirinden bağımsız olup, aralarında yetki hiyerarşisi söz konusu değildir. Bazı önemli kamusal faaliyetler Federasyon ve eyalet yönetimleri tarafından birlikte yürütülür. Ortak nitelikteki gelirler de Federasyon ve Federal Devlet hazinelerince birlikte toplanmaktadır. Bu ilişkiler, her iki düzeydeki denetim organları arasında yakın işbirliğini gerekli kılmaktadır.

Federe ve Federal Devlet Sayıştay başkanları, ortak konuları açıklığa kavuşturmak üzere düzenli aralıklarla bir araya gelirler. Sayıştay'da ortak çalışma komiteleri oluşturularak deneyim ve bilgi alışverişi için gerekli ortam hazırlanır. Zaman zaman ortak denetimler yürütüldüğü gibi, denetlenecek konular karşılıklı olarak değiştirilebilmektedir.[43]

Hollanda’nın Denetim Geleneği ve Sayıştay

Hollanda'da Yüksek Denetimin Tarihsel Gelişimi

Hollanda'nın modern demokratik yapısında yer alan kurumlar arasında Algemene Rekenkamer (Sayıştay) en eski kökene sahip olanıdır. Burgundy dükleri tarafından yönetilen bir prenslikler sisteminde oluşturulan Sayıştay, 14. yüzyıl Hollanda’sında görülmeye başlar. (O günün Hollanda'sı aşağı yukarı bugünkü Hollanda, Belçika ve Lüksemburg'u kapsamaktaydı.)

[43] EUROSAI, **Informative Matters,** Tomo 1, p.83

1386 yılında kurulmuş[44] olan Hollanda Sayıştayı, Avrupa'nın da en eski denetim kuruluşlarından biridir. Geçen zaman içinde adı, görevleri, çalışma yöntemleri ve çalışma yeri değişikliklere uğramış, 1814 yılında Hollanda Krallığı kurulunca, Anayasada bugünkü adıyla, "Algemene Rekenkamer" olarak yerini almıştır.

Sayıştay'ın konumu ve işlevleri ülkenin yönetim sistemine bağlı olarak değişikliğe uğramıştır. Mutlakiyet döneminde Devlet başkanı Sayıştay'dan Devlet hazinesinin denetiminde yararlanıyordu. 17. ve 18. yüzyıllar boyunca Hollanda Birleşik Cumhuriyeti döneminde, yedi kontluğun birleşik organını temsil eden "Staten Generaal"in yetki alanına girdi. 1814'te Hollanda Krallığının doğuşuyla Anayasal nitelik kazanan Sayıştay üzerinde Kralın büyük etkisi söz konusu idi. Başlangıçta talimatlar krallık kararnameleri ile veriliyordu. Krallık döneminden sonra parlamenter demokrasinin gelişmesi ile Sayıştay'ın kuruluş ve işlevleri yasalarla belirlenmiş ve Sayıştay, hükümet karşısında bağımsız bir konum kazanarak, Parlamento ile yakın ilişkiler geliştirmiştir.[45]

Anayasal görevi, genel olarak devletin gelirlerini ve harcamalarını denetlemektir. Bu denetim görevi içinde mevzuata uygunluk denetimleri Sayıştay'ın başlıca faaliyetini teşkil etmekle beraber, 1976 yılında gerçekleştirilen bir yasal düzenlemeyle denetim görevleri arasına performans denetimi de eklenmiştir.

Hollanda'da Sayıştay ve Yüksek Denetim

Örgütsel Yapısı

Bütçe ve Muhasebe Yasasına göre yapılandırılan Sayıştay, üç üyeden oluşan bir kurul şeklinde çalışmaktadır. Bu üç üyeden biri bir Krallık Kararnamesi ile Başkan olarak atanmaktadır. Her üyelik için de birer yedek üye atanmaktadır. Bunlar genellikle yargı organı üyeleriyle aynı haklara sahiptirler.

2005 yılı itibariyle personel sayısı 290 civarında olup, bunlardan 215 kadarı doğrudan denetim faaliyetiyle, geriye kalanı da destek hizmetleriyle görevli bulunmaktadır. Denetçilerin %80'i ekonomi, hukuk, siyasal bilimler, sosyal bilimler, muhasebe ve istatistik gibi branş mezunudurlar. Çok az bir kısmı sözleşmeli olarak çalışır. Bütün denetim personeli, Sayıştay'ın denetim yaklaşımları konusunda bir yıl hizmetiçi eğitim kursundan geçirilir.[46] Personelin yönetiminden Genel Sekreter sorumludur.

Altı Denetim Grubu mevcut olup, bunlar da 20 kadar büroya ayrılmışlardır. Bakanlıklar temelinde yapılan bu bölümlendirmede, bu bürolardan her biri bir veya birkaç bakanlığın, bakanlıklara bağlı kuruluşların ve devlet teşebbüslerinin denetimiyle, genel olarak personel harcamaları ve özel araştırmalarla

---

[44] EUROSAI, **Informative Matters,** Tomo 2, Madrid (Espana) 1995, p.5

[45] Kordes, F. G., **Hollanda Sayıştayı - İşlevi ve Konumu,** (Revue Internationale de la Verification des Comptes Publics" adlı derginin Nisan 1983 sayısından çeviren: Sacit Yörüker), Sayıştay Başkanlığı (Teksir), s.1

[46] NAO, "Algemene Rekenkamer – The Netherlands", **State Audit in the European Union,** p.194

görevlendirilmişlerdir. Bu büroların büyük bir kısmı ilgili bakanlıkların binalarında çalışmaktadırlar. Merkez binasında çalışan personel sayısı 75 kadardır.

Altıncı Denetleme Grubu performans denetimi ile görevlendirilmiş olup üç büroya ayrılmıştır.[47]

Anayasal Konumu ve Bağımsızlığı

Anayasa ve Bütçe ve Muhasebe Yasası, Sayıştay'ın bağımsızlığını güvence altına alacak hükümler içermektedir. Bunların ilki Sayıştay üyelerinin atanma ve görevden alınma yöntemlerine ilişkindir. Sayıştay üyelerinin her biri, Parlamentonun İkinci Meclisi tarafından gösterilen üç aday arasından Hükümet tarafından atanır. Üyeler atandıktan sonra ne Hükümet, ne de Parlamento tarafından görevden alınamazlar. Bu ancak üyenin kendi arzusuyla, yaş haddinden dolayı (70 yaş) emekliye ayrılması veya Yüksek Mahkemece bir suçtan dolayı mahkum edilme ya da görevini yürütemeyecek derecede hastalık nedeniyle olabilir.

Sayıştay'ın bağımsız hareket etmesi ve tarafsız çalışmasına gölge düşürebilecek etkilerden uzak kalması büyük önem taşımaktadır. Sayıştay, Hükümetten olduğu kadar Parlamentodan da bağımsızdır. Parlamento Sayıştay'dan talepte bulunma yetkisine sahip bulunmakla birlikte, Sayıştay böyle bir talebi kabul veya reddetme hakkına sahiptir.[48]

Görev ve Yetkileri

Sayıştay'ın başlıca görevi merkezi yönetimin, yani bakanlıklar ile bakanlıklara bağlı kuruluşların ve devlet teşebbüslerinin –ki bunlar Posta İdaresi, Darphane, Devlet Basımevi ve Devlet Balıkçılık ve Limanları İdaresidir– faaliyetlerini ve harcamalarını denetlemektir.

Sayıştay'ın merkezi yönetim kuruluşları dışındaki bazı kuruluşları da denetleme yetkisi vardır. Fakat bu yetki, Anayasaya göre ancak kanunla verilebilir. Örneğin Üniversite Eğitim Kanunu Sayıştay'a Devlet Üniversitelerini, özel üniversiteleri ve üniversite hastanelerini; Kumarhane Kanunu, kumarhaneleri; Emeklilik Kanunu, sivil emekli sandıklarını ve Uygulamalı Tabii ve İlmi Araştırma Kanunu birçok milli araştırma laboratuarlarını denetleme yetkisi vermektedir.

Sayıştay'ın yerel yönetimleri denetleme yetkisi bulunmamaktadır. Belediyeler ve il idareleri kendi konseylerine karşı sorumludurlar ve harcamaları bu konseyler tarafından belirlenen diğer denetim kuruluşlarının denetimine tabidir. Belediyelerin büyük bir kısmı Belediyeler Birliği tarafından denetlenmektedir.

---

[47] **Hollanda Sayıştay'ında İncelemeler,** T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1987, s.8

[48] Kordes, F.G.,"Hollanda Denetim Mahkemesinin Anayasa Karşısında Durumu", **Hollanda Sayıştay'ında..,** s.14

Bir kısmı ise kendi içlerinde kurdukları bürolarca denetlenmektedir. Dolayısıyla Sayıştay'ın belediyelerin denetimi ile hiçbir ilgisi bulunmamaktadır.

Devletin büyük miktarlarda yardım yapmasına rağmen, ulusal sosyal sigorta kuruluşlarının denetimi de Sayıştay'ın görev ve yetki sahası dışında kalmaktadır. Bütçe ve Muhasebe Kanunu, en az yarısı devlete ait olan şirketler ile, devletten yardım ve teminat alan diğer şirketlerden yıllık hesaplarını ve denetçi raporlarını istemek için sınırlı bir yetki vermektedir. Bu, ancak yetkili Bakandan izin alınması halinde mümkün olabilmektedir.[49]

Avrupa Birliği'ne üyelik hukukundan kaynaklanan ödemelerin Birlik mevzuatına uygun olarak yapılıp yapılmadığının tespiti de Sayıştay'ın görevleri arasındadır.

Sayıştay, kamu kurum ve kuruluşlarının gelir, gider ve mallarına ilişkin her türlü kayıt ve belgeleri yerinde denetlemekle yetkilidir. Bakanlar ve her düzeydeki görevliler, Sayıştay'ın denetimlerini yürütürken gerekli gördüğü her türlü bilgi ve belgeyi vermek zorundadırlar.

Kamu harcamalarındaki büyük artış, bunların ayrıntılı ve tam olarak denetlenmesine olanak vermediğinden, Sayıştay, Bakanlıklarca yapılan iç denetim sonuçlarına itibar etme yetkisine sahiptir. 1976 tarihli Bütçe ve Muhasebe Kanunu ile Sayıştay'a, kendi inceleme yetkisine halel gelmeksizin, bu iç denetimlere dayanarak hareket etme yetkisi verilmiştir. 1988, 1989 ve 1992 yıllarında bu yasada yapılan değişikliklerle Sayıştay denetimine ilişkin çeşitli yenilikler getirilmiştir.

Anayasaya göre devletin kesin hesabının Sayıştayca onaylanması gerekmektedir. Bu nedenle Bakanlıklar, hesaplarının denetimi sırasında Sayıştayca tespit edilen hata ve eksiklikleri, onaylanmadan önce düzeltmek zorundadırlar. Eğer Sayıştay usulsüz bir harcama saptarsa, ilgili Bakanın bu uygunsuzluğu ya idari bir tasarrufla, ya da Bütçe Kanununu tadil için Parlamentoya bir kanun tasarısı sunarak gidermesi gerekir. Eğer bu çözüm yolları mümkün değil veya arzulanmıyorsa, Sayıştay itirazında ısrar ederek ilgili Bakanı Parlamentoya, bu itirazın kaldırılması için bir yasa tasarısı sevketmeye zorlayabilir. Ancak böyle bir kanunun kabulü ile Bakanlık hesabı kabul edilmiş olur. Bu, Sayıştay'ın güçlü konumunu gösterir. Bu yasaya Af Yasası denir ve ilgili harcamanın özel izin ile kesin hesapta yer almasını sağlar. (Örneğin bazı memurlara yapılan kanunsuz ödemelerle, bayındırlık projeleri kapsamında yapılan kimi işlerle ilgili delil eksikliği konularında böyle bir özel yasaya gereksinim duyulmuştur.)[50]

Sayıştay, Hükümete ve Parlamentoya her yıl 1 Nisan tarihinden önce faaliyetleri hakkında bir yıllık rapor sunar ve yıl içinde de ilişkilerini sürdürebilir. Raporlarda hükümet politikası hakkında Parlamentonun değerlendirme yapmasını sağlayacak yararlı bilgiler bulunur.[51] 1988'de Bütçe ve Muhasebe

[49] Kordes, a.g.e., s.15
[50] Kordes, a.g.e., s.17
[51] Kordes, a.g.e., s.16

Yasasındaki değişiklikle mali denetim sonuçlarını her bakanlık için ayrı ayrı yayınlamaya başlamıştır. Bu raporlar Parlamentonun açılış dönemi olan Eylül ayında yıllık olarak yayınlanmaktadır. Performans denetimi sonuçları ise, Haziran ve Aralık aylarında özet olarak yayınlanır. Yıl boyunca Parlamentoya özel raporlar da sunulmaktadır.

Sayıştay'ın çok önemli bir özelliği de bütün denetimlerini işlemlerden ve ödemelerden sonra yapmasıdır. Hollanda'da bunun tarafsız ve objektif bir denetim için şart olduğu kabul edilmektedir. Hükümetin icraatıyla, denetleme ve değerlendirme iki ayrı saha olup bunların birbirine müdahale etmemesi esastır. Eğer önceden bir müdahale veya kontrol olursa, bu Sayıştay'ın hükümetin icraatına ortak olması anlamına gelecektir ki, Sayıştay'ın yapacağı denetimlerin tarafsızlığı ve objektifliği de ihlal edilmiş olur.[52]

Uygunluk ve Performans Denetimleri

Sayıştay, yaptığı uygunluk denetimlerinde devlet harcamalarının mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını ve Bütçe Kanunları ile konulan sınırlar içinde kalıp kalmadığını, bununla birlikte hesapların ve kayıtların tam ve doğru olup olmadıklarını kontrol eder.

Sayıştay'ın görevlerinden birisi de kamu kurum ve kuruluşlarının verimliliğini ve faaliyetlerinin etkinliğini denetlemektir. Bu denetimlerin temel amacı, Bakanlıkların verimli çalışmalarına ve kamu fonlarının etkin bir şekilde harcanmasına yardımcı olmaktır.

Performans denetimleri, yönetim sistemlerinin incelenmesi, program etkinliklerinin incelenmesi (her yıl 5-10 kadar büyük çalışma yapılır) ve performans ölçüm sistemlerinin incelenmesini içerir. Başlıca büyük denetim çalışmaları, kamu kurumlarının performanslarının karşılaştırmalı incelemelerini içerir.[53]

Zaman ve diğer kaynakların yeterli olmaması nedeniyle bütün konuların denetimi olanaklı bulunmadığından, öncelikli konular tespit edilerek yıllık programlar hazırlanır. Bu programlar Sayıştay Kurulunca onaylandıktan sonra uygulamaya konulur, gerekirse yılı içinde ilaveler yapılabilir.

Sayıştay her yılın Nisan ayının birinci günü faaliyetleri hakkında Hükümete ve Parlamentoya yıllık bir rapor sunar. Bu raporlarda hükümet politikaları hakkında Parlamentonun değerlendirme yapmasını sağlayacak önemli bilgiler yer alır. Parlamentoyla temaslar yıl içinde de sürdürülebilir. Eğer bazı araştırma ve denetlemelerin sonuçları Sayıştayca önemli görülürse, bu yıllık raporun yayınlanması beklenilmeden inceleme ve denetim sonucunda hemen bir rapor hazırlanarak Hükümet ve Parlamentoya gönderilir. Böylece Parlamento bu rapor sonuçları hakkında geç kalınmadan Hükümetle temasa geçebilir.

---

[52] **Hollanda Sayıştay'ında…,** s.10
[53] OECD-PUMA, **Performance Auditing and …,** p.93

Avrupa Birliğince yapılan yardımların mevzuatına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının denetimi de Sayıştay'ın görevleri arasındadır. Ülkenin dış itibarını da ilgilendiren bu denetimlerin sonucunda tespit edilen usulsüzlüklerin düzeltilmesi yoluna gidilir. Bu denetimler Avrupa Birliği için de bir ön denetim olarak kabul edilir.

Sayıştay verimlilik ve etkinlik konularında Hükümete doğrudan tavsiyelerde bulunamaz. Bu ancak Parlamento tarafından yapılabilir. Ayrıca Sayıştay'ın yargılama yetkisi de bulunmamaktadır.

Yıllık programlara göre denetimlerin yürütülmesi, denetçilerce gönderilen üçer aylık raporlarla izlenir. İlk inceleme safhasında elde edilen bulgular hakkında gönderilen ara raporlar Sayıştay üyelerine, gerekirse işin düzeltilmesi için müdahale imkanı verir. Belgelerle kanıtlanan bulgular ve ön sonuçlar Sayıştay'a rapor taslakları halinde sunulur. Gerekirse denetçiler sözlü izahat verirler. Kesin bir sonuca varmadan önce Sayıştay, daima ilgili bakandan yazılı bir mütalaa ister. Gerekirse sözlü fikir teatileri yapılır. Bir raporun yayınlanmasından önce bulguların, tartışmaların, sonuçların ve önerilerin kesin hale getirilmesi gerekmektedir. Bu iş özel elemanlarca ve Sayıştay üyeleri tarafından yapılır.

Parlamento ile İlişkiler[54]

Sayıştay ile Parlamento (States-General) arasında dinamik bir ilişki söz konusudur. Son yıllarda bu ilişkiler daha da geliştirilmiştir. Sayıştay, kendi etkinliği açısından Parlamento ile ilişkileri geliştirmeyi zorunlu görmekte ve Parlamento Sayıştay'ın en önemli müşterisi olarak algılanmakta, denetim programları ve denetim raporları müşteri-odaklı bir anlayışla hazırlanmaktadır.

Sayıştay geleneksel olarak, bir yıl içindeki bütün denetim faaliyetlerini içeren detaylı ve oldukça hacimli bir yıllık rapor hazırlayarak Parlamentoya sunar. Düzenli olarak hazırlanan tüm kamu kurum ve kuruluşlarına ilişkin bu yıllık rapordan başka, yapılan her denetim için her yıl yaklaşık 30 kadar rapor yayınlanır. Yayınlanan her rapor, hükümete raporun amaçları konusunda ve Parlamentoya raporu nasıl kullanabileceklerine ilişkin açık mesajlar içerir.

Sayıştay Parlamentoya raporları hakkında detaylı açıklayıcı bilgiler de sunar. Yazılması planlanan raporlar, Parlamentonun Kamu Harcamaları Komitesi ile yılda üç kez tartışmaya açılır. Her bir raporun, yayınlanmadan önce kısa bir özeti bu Komite ve konu ile ilgili diğer Daimi Komiteye kapalı bir oturumda sunulur. Bu yolla her iki komiteye üye milletvekilleri raporların içeriği ve politik değeri hakkında genel bilgi sahibi olurlar. Bu durum, Parlamentonun Sayıştay çalışmalarına desteğini güçlendirir.

Yıllık raporunda Sayıştay, işlevleri, performansı ve çalışmalarının etkisi hakkında açıklayıcı bilgiler verir. Bu şekilde bilgi verme yöntemiyle, Sayıştay

---

[54] Witteveen, Tobias, **Relation Between the Netherlands Court of Audit and Parliament: A Dutch Perspective,** Netherlands Court of Audit, December 1996

kendi kendisini de parlamenter denetime açar. Bu tür bir açıklık politikası, Sayıştay'ın etkin işleyişi için ortam oluşmasında avantaj sağlar.

Sayıştay'ın raporlarına politik düzeyde giderek artan oranda önem verilmektedir. Raporların gereği hızlı ve tam bir şekilde yerine getirilmektedir. Bakanlar, gerekli güvenceyi vermek zorundadırlar. Sayıştay'ın çalışmalarına karşı duyulan takdir duygusu, raporlarının içeriği herhangi bir kesimi hoşnut edecek politik bakış açılarının etkisinden arındırılmış olduğu halde, açıkça artmaktadır.

Hollanda'da Yerel Yönetimlerin Denetimi[55]

1851 yılında Belediyeler Yasası çıkarıldığında, henüz belediye saymanlıkları üzerinde bir denetim söz konusu değildi. Başlangıçta belediyelerin mali yapısı ve muhasebesi görece basit kaldığından, uzman kişilerce denetlenmesine de pek gereksinim duyulmamıştır. Belediye hizmetlerinin gelişmesi, etkin bir denetim için gerekli uzmanlaşma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu gereksinim büyük belediyelerde dış denetim uygulamasını başlatmış, 1909'da gerçekleştirilen yasal düzenleme ile de belediyelerin dış denetimi hukuki statüye kavuşturulmuştur.

1914 yılında Hollanda Belediyeler Birliği denetim örgütünü (Muhasebe Ofisi) oluşturarak belediyelerin bu alandaki gereksinimlerine yanıt vermeye başlamıştır. 1931 tarihli yasal düzenleme ise, belediye hesaplarının bağımsız bir uzman tarafından denetimini zorunlu hale getirmiştir. Bu tarihten sonra belediyelerin hesapları Belediye Konseyince tayin edilen bir uzman tarafından denetime tabi tutulmuştur. Daha sonraki tarihlerde yapılan yasal düzenlemelerle denetimle ilgili hükümler daha da geliştirilmiştir.

Belediyeler Yasası, Belediye Konseyinin denetimle ilgili esaslar hazırlamasını ve mali yönetim ve muhasebe işlemlerini denetlemek üzere bir veya daha fazla uzman atanmasını öngörmektedir. Bu esasların vilayet idaresince onaylanması gerekmektedir.

Günümüzde belediyelerin tamamına yakın bir bölümü denetim işini belirli sözleşmeler çerçevesinde Belediyeler Birliğine vermektedir. 20 kadar belediye ise, kendi denetimlerini, kendi bünyesinde yer verdikleri uzman görevlilere yaptırmaktadırlar. Birkaç belediye ise, uzman muhasebe firmalarına denetim işini ihale etmişlerdir.

Belediyeler Birliğinin çok sayıda belediyenin hesaplarını her yıl denetlemesi, belediye yönetimlerine karşılaştırmalı bilgiler sunabilmesini de sağlaması açısından önemli yararlar sağlamaktadır. Bu durumun sağladığı engin deneyim de, yapılan denetimlerin daha etkin yapılmasını, verimlilik analizleri için daha fazla verilerle yola çıkılmasını kolaylaştırmaktadır.

---

[55] Belediyeler Birliği, "Hollanda Belediyeler Birliği, Belediyeler ve Yerel İdarelerin Denetimi", **Hollanda Sayıştay'ında...,** s.43-56

İtalya'da Sayıştay ve Yüksek Denetim

Kısa Tarihçesi

İtalyan Sayıştayı Corte de Conti, bir yüksek denetim kuruluşu olarak, İtalya Krallığının ilanından (1861) sonra, 1862 yılında kuruldu. Böylece Krallığın birleşmesinden önce var olan çok sayıda Sayıştay'ın yerini aldı.

Ancak İtalya'da "yüksek denetim" işlevi, kökenleri çok eski dönemlere kadar uzanan geleneksel bir görünüm sergilemektedir. Nitekim Roma Hukukunda M.Ö. 6. yüzyılda denetim görevinin, devletin bütün mali işlemlerini kapsamak üzere özel hakimlere verildiği görülmektedir.[56] Bu işlevin Roma İmparatorluğunun dağılmasından sonra da İtalya'da oluşturulan devletlerde çeşitli şekillerde devam ettirildiği ve hatta bunların bazılarında kurumsal bir yapı kazandığı görülmektedir. Bugünkü Sayıştay'ın kuruluşu ise, İtalya'da birliğin sağlanmasından hemen sonra gerçekleşmiştir.

İlk kuruluşundan itibaren yargı ve denetim işlevleri ile görevli kılınan Sayıştay'ın bu yapısı değiştirilmeden muhafaza edildi. Ancak 1948 Anayasası ile, diğer kamu kurumları ve Yürütme karşısındaki konumunda önemli değişiklikler yapıldı.

Bu yeni süreçte Sayıştay'ın bölge teşkilatları oluşturuldu. Bugün Roma'nın dışında 20 bölgesel denetim ve yargı işlevini yürüten teşkilatı mevcuttur. 1958'de Sayıştay'ın iç işleyişi ve yetkileri konusunda yeni düzenlemeler yapıldı. 1981'de yapılan daha kapsamlı bir değişiklikle sayıları 8000'i bulan yerel yönetimlerin denetimi yetkisi de Sayıştay'a verilmiştir. Sayıştay'ın bunlara ait raporları her yıl 31 Mart'ta Parlamentoya sunulmaktadır.

1994'te yapılan kapsamlı değişikliklerle özellikle harcamadan önce denetim alanı daraltılarak, ağırlık noktası harcama sonrası denetimlere kaydırılmıştır. Bu düzenlemelerle aynı zamanda performans denetiminin geliştirilmesine de olanak sağlanmıştır.

Görevleri

İtalyan Anayasasına göre Sayıştay, idarelerce yapılan sözleşmelerin yasalara uygunluğu konusunda ön denetim, Devlet bütçesinin uygulanması konusunda da sonradan denetim yapar. Devlet tarafından finanse edilen kuruluşların yönetsel denetimine katılmak da Sayıştay'ın Anayasal görevlerindendir.

Anayasa ayrıca Sayıştay'ın Devlet maliyesinin yönetimine ilişkin olarak Parlamento'ya rapor sunmasını da öngörmektedir. Bu raporlarla Sayıştay, denetim sırasında elde ettiği bulguları Parlamentoya aktarır.

Yine Anayasa'ya göre Sayıştay'ın yasayla belirlenen konularda, kamu hesapları alanında yargısal görevleri de vardır. Bu yargısal görevleri, denetim işlevini

[56] **İtalya Sayıştayında İncelemeler,** Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1987, s.7

tamamlar bir nitelik taşımaktadır. Gerçekten Sayıştay, denetim işlevinin icrası sırasında yerel görevliler de dahil olmak üzere bir devlet memuru veya idarecinin kamu gelirlerini kurallara aykırı topladığını ya da Devlet hazinesine zarar verdiğini tespit edebilir. Bu durumda Savcının gözetiminde yargı prosedürü başlatılır ve ilgililerin sorumlulukları tespit edilir.

Savaş harcamaları, asker ve sivillerin emekli ödenekleri de Sayıştay'ın yargı yetkisinde olan konulardır.

Devlet tarafından sübvanse edilen kuruluşlar ve yerel yönetimlerin yanısıra, Devlete ait mal depolarının ve satış mağazalarının denetimi de Sayıştay'ın görevleri arasındadır. Gelirler konusunda ise Sayıştay, tahsilat üzerinde bir gözetim görevi yapar. Nihayet yasal bir düzenlemeyle, kamu muhasebesi konuları başta olmak üzere, görev sahası ile ilgili yasa tasarıları hakkında Yasama Organına danışmanlık yapma işlevi de verilmiştir.[57]

Denetim Fonksiyonu

Sayıştay'ın denetim alanı, tüm kamu kurumları, Devletin düzenli olarak katkıda bulunduğu kuruluşlar ve yerel yönetimlerdir.

Devlet Yönetimi ve Hükümet İcraatları Üzerindeki Denetim[58]

Sayıştay, kamu adına yapılan sözleşmeleri, yasalara uygun olup olmadıkları açısından bir ön denetimden geçirir. Yasalara aykırılığı tespit edilen sözleşmelerin vizesi yapılmaz. Gerekli gördüğünde bu sözleşmelerin uygulamadan sonra da denetimini yapabilir. Şüphesiz sonradan yapılan bu denetimler daha etkilidir. Ancak bu durumda yanlış uygulamadan kaynaklanan zararların karşılanması, kurallara aykırı işlemlerin iptal edilmesi gibi hususların yerine getirilmesi idareye düşer. Sayıştay, tespit ettiği kural dışı uygulamaları, muhtemel hazine zararına neden olan görevlileri yargı önüne çıkarma yetkisine sahip olan Genel Savcıya bildirir.

Denetimle görevli olanlar, idari işlemlerin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olup olmadıklarını inceler. Ön denetim konuları şunlardır:

- Cumhurbaşkanlığı kararnameleri (politik karakterli olanlar hariç),
- Devlet bütçesi ile ilgili sözleşmeler,
- Belli miktarların üzerindeki kamusal alım ve satım sözleşmeleri,
- İşe alma, yükseltme ve işten el çektirme ile ilgili sözleşmeler,
- Devlet bütçesine maaş veya ödenek şeklinde yük getirecek görev sözleşmeleri,

[57] Carbone, Guiseppe, "İtalya Sayıştayının Organizasyonu ve Görevleri", (Çev.: Erol Akbulut), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 5 (Temmuz-Eylül 1991), s.23
[58] Carbone, s.23-25

- Devlet giderlerine ilişkin ödeme emirleri.

Sayıştay bünyesinde görevli ilgili birim, mevzuata aykırı bulduğu sözleşme ya da kararnameleri ilgili dairesine iade eder. İdare, iade edilen bu sözleşmeleri ya Sayıştay'ın isteği doğrultusunda düzeltir, ya da ilk haliyle yürürlüğe girmesinde ısrar eder.

Israr etmesi durumunda, eğer idarenin gerekçeleri Sayıştay Denetçisini tatmin etmez ise, belgeler ilgili Dairesine havale edilmek üzere Birinci Başkanlığa sunulur. Daire denetçi görüşüne katılırsa, idare ısrarında diretebilir. Bu durumda siyasal sorumluluk üstlenmek kaydıyla Hükümetin isteği üzerine sözleşmeler ihtiyat kaydı ile tescil edilir.

Bazı durumlarda, örneğin personel görevlendirme ve terfileri ile ilgili kararnameler hakkındaki Sayıştay görüşü ise kesindir. Yukarıdaki prosedür uygulanmaz.

Sayıştay'ın sonradan yaptığı denetimin konuları ise şunlardır:

- Yasalarda açıkça belirtilen sözleşmeler,
- Devlete bağlı bazı kuruluşların (Karayolları, Posta İdaresi gibi) sözleşmeleri,
- Akademi Başkanlığı, Valilik gibi birimlerin hesapları,
- Üniversite hesapları, yüksek düzeydeki kuruluşlar,
- Özel Saymanlıklar,
- Bütçe dışı işlemler (Bütçede birlik ve genellik ilkelerine rağmen bazı gelir ve giderler bütçe dışında gerçekleştirilir. Örneğin sanayi yenileme ve yeniden yargılama fonları).

Böylece bu konularda belirli sürelerle yapılan icraat üzerindeki sonradan denetim, her işlemin mevzuata uygunluğunu araştırır ve işlemlerin uygulamaya kondukları andaki ön denetimlerini etkiler. Son yıllarda sonradan denetim lehine önceden denetim alanında bir azalma görülmektedir.

Bütçede öngörülmüş giderlerle, genel saymanlık bildirimleri arasındaki uygunluğu doğrulayan kesin hesap uygunluk bildirimleri de, sonradan denetimin gelişmesine katkıda bulunur. Sayıştay Daireler Kurulunca görüşülerek son şekli verilen bu bildirim, Sayıştay denetim sonuçlarını bildiren, idarenin mali işlemlerinin mevzuata uygunluğunu doğrulayan vazgeçilmez çok önemli bir belgedir.

Sayıştay'ın görevleri idari denetim alanına da girer. Kesin hesap bildirisine ekli olan ve Devletin mali yönetimi ile ilgili olarak Parlamentoya sunulan rapor, tek tek incelenmiş sözleşmelerin mevzuata uygunluğunu içermez, fakat bunlar global olarak birleştirilmiş bir bütün halinde yönetim sonuçlarını içerir.

Sonuç itibariyle Hükümet tarafından mali işlemlerin kanunlar tarafından öngörülen şekilde, hedeflere uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrolü yanında, ekonomi kurallarına uygunluk ve etkinlik denetimleri de yapılır.

Bu iki tür denetimin sonuçları belirli bir düzen içinde birleştirilir ve denilebilir ki mevzuata uygunluk denetimi "yönetim" denetimine esas teşkil eder. Esasen denetim kriteri tektir. O da mevzuata uygunluk kriteridir.

Yönetim denetimleri böylece, muhasebe kurallarına ve mevzuata uygunluk denetimlerini içeren Parlamentoya sunulan raporlarda yer alarak bu raporların bir bütün olmasını sağlarlar.

Yıllık raporların bir bölümü bakanlık, kamu yönetimi ve bütçe politikaları konularına ayrılır. İlgili yasa hükmüne göre (1943 tarih ve 1214 sayılı Yasa) bir rapor özellikle şu konuları içermelidir.

- İhtiyat kaydı ile vize edilen konularla ilgili gerekçeler,
- İdarenin mali ve idari mevzuata ne ölçüde uyduğu konusundaki gözlemleri,
- Kamu gelirleri ve yönetimle ilgili faydalı gördüğü mevzuat değişiklikleri ve reformlar.

Raporlardaki gözlemlerin ve tavsiyelerin yasal bağlayıcı bir özelliği yoktur. Ancak hükümet politikasına, yasalara uygunluk açısından faydalı ve yapıcı birer eleştiri durumundadırlar.

Yönetim denetimi raporları her zaman Parlamento yararına olan raporlardır. Bu raporlar aynı şekilde yerel yönetimlerin ve Devlet tarafından finanse edilen kurumların yönetimleri ile ilgili hususları da içerir.

Düzenli Olarak Devletin Katkıda Bulunduğu Kuruluşlar

İtalya Anayasası Sayıştay'ın, kuruluşların "mali yönetiminin denetimine" katılacağını belirtmektedir. Sayıştay, "mali yönetimin denetimi" ifadesinin anlam ve kapsamını kendisi açığa kavuşturmuş ve mali yönetim denetiminden amacın, kuruluşun mali, idari ve ekonomik faaliyetlerinin tümünün yönetim faaliyetleri ile birlikte bir bütün olarak ele alınması olduğunu belirtmiştir.

Diğer bir ifadeyle kuruluşların özel kanunları ne olursa olsun, tabi oldukları denetimin hedefi ekonomik, mali ve idari faaliyetlerinden oluşan mali yönetimleridir ve bu faaliyetler hiçbir şekilde tek tek ve kurumun yönetim anlayışından bağımsız olarak ele alınamaz.

Bu tür kuruluşlar mali yılın sonunda bütçelerini, bilançolarını ve benzeri diğer mali belgeleri ve bunlarla birlikte mali yıl boyunca yazılan iç denetçi raporlarını Sayıştay'a göndermek zorundadırlar. Bunların Sayıştay'a sunulmasından en geç altı ay içinde Sayıştay'ca bu belgelerin ve denetim sonuçlarının Parlamentoya sunulması ve bunlara böylece etkili bir denetim için kamuoyuna maledilme özelliğinin verilmesi, yasal bir gerekliliktir. Raporun son şekli Meclise, Senatoya, Başbakana ve ilgili Bakanlıklara gönderilir. Bu raporlarda yer alan hususlar gerektiği durumlarda ilgili Dairesince yargısal sonuca da bağlanır. Yargı sonucunda yazılan rapor da gereği yerine getirilmek üzere aynı makamlara sunulur.

Yerel Yönetimler

1982 tarihli bir yasa (2.2.1982 tarih ve 51 sayılı Kanun, m.13) ile Sayıştay'a daha önceki görevlerinden farklı olarak, yerel yönetimleri inceleyip değerlendirerek bulgularını objektif bir biçimde Parlamentoya iletmesi görevi verilmiştir. Bu düzenlemeye göre bu görev şu şekilde gerçekleştirilecektir:[59]

Sekizbinden fazla nüfusu bulunan tüm şehir ve yerleşim birimleri Bölgesel Denetim Komitelerince onaylanmış hesaplarını Sayıştay'ın yerel yönetimlerden sorumlu Dairesine intikal ettireceklerdir. Sayıştay her yıl kendisine intikal ettirilen hesapların bir listesi ile birlikte hesaplarını göndermeyi ihmal eden yerel yönetimlerin bir listesini, varsa bunları mazur gösterecek gerekçelerle birlikte Parlamentoya sunacaktır.

Sayıştay kendisine verilen görevi gereği gibi yerine getirebilmek için yerel yönetimlerden ve kamu kuruluşlarından her tür veri, bilgi ve belgeyi temin etmeye yetkilidir.

Sayıştay Yerel Yönetimler Dairesi her yıl 31 Temmuz tarihinden önce, kendisine gönderilen hesaplarla ilgili olarak ne tür bir değerlendirme yapmayı düşündüğüne ilişkin bir planı, bu değerlendirmeyi yaparken izleyeceği kriterleri de belirtir biçimde Parlamentoya sunacaktır.

Sayıştay'ın faaliyetlerini önceden planlama gereği büyük bir yeniliktir. Böyle bir uygulama hem Parlamentonun, hem de ilgili yerel yönetimlerin bu konudaki yorumlarını belirtmelerine ve Sayıştay'ın da gerek amaçlarını gerek seçtiği kriterleri bu yönde değiştirmesine olanak tanımaktadır.

Sayıştay Dairesi öngörülen plan doğrultusunda hesapları inceleyecek ve son üç yıl içinde harcamalarında büyük artış görülen ve fert başına harcaması ortalamanın üstünde olan kuruluşların mali yönetimlerini soruşturacaktır.

Sayıştay Dairesi her yıl 31 Temmuz tarihinden önce yerel yönetimlerin faaliyeti ve yönetimine ilişkin değerlendirme sonuçlarını gösterir nihai raporu Parlamentoya sunacaktır.

Sayıştay'ın yerel yönetimler üzerindeki denetimi, düzenlilik denetimi temeline dayalı bir denetim olmayıp, değişik birim ve alanların gelir ve giderleri itibariyle mukayeseli analizinin yapılması temeline dayandığından, geniş anlamda performans denetimi olarak nitelendirilebilir. Böyle bir denetim kendine özgü bir biçimde harcamadan sonra yapılan denetimdir. Bu denetimden asıl amaç, yerel yönetimlerce elde edilen sonuçların değerlendirilmesi ve benzer hataların tekrarlanmasının önlenmesidir.

Sayıştay Dairesinin Parlamento ile ilişkiler açısından faaliyetleri, yerel yönetimlerin mali yönlerini değerlendirmek ve bu suretle yasama organına yerel yönetimleri ilgilendiren konulara ilişkin çıkaracağı kanunlarda yardımcı olmak

[59] **İtalya Sayıştayında İncelemeler,** s.19-21

amacına yöneliktir. Bu değerlendirme Sayıştay'ca yapılırken, idari işlemlerin etkinlik, verimlilik, tasarruf ve karlılık sağlayıcı olup olmadıkları yönünden incelenmesine özel önem verilir. Böyle bir sonuca ulaşılması da yürürlükteki yasalara uygun olarak yürütülen idari faaliyetlerden elde edilen sonuçlar ile bu sonuca ulaşılması için mevcut kaynakların ne şekilde kullanıldığı ve zamanlandığı arasındaki ilişkinin irdelenmesi ile mümkün olabilir.

Harcamalar, Dairece, yerel yönetimlerin homojen grupları ve her faaliyet alanı için nicel ve nitel veriler cinsinden değerlendirilir.

Yıllık raporuna ilaveten Daire, her iki Meclise de ya onların talebi üzerine, ya da kendi inisiyatifiyle yerel yönetimlere ilişkin olarak çeşitli konular hakkında ara raporlar sunabilir.

Yargısal Fonksiyonu

Sayıştay, kamu muhasebesi alanındaki uyuşmazlıklar ile emekli ödenekleri konusundaki uyuşmazlıklara bakar.[60] Kamu muhasebesi alanındaki uyuşmazlıklar iki türlüdür. Birincisi kamu kurumları ile yerel kurum yöneticileri ve saymanlıkların sorumlulukları ile ilgili konular, diğeri ise belediyeler, il idareleri ve Devletin gelirlerini toplayan ve giderlerini yapan saymanlarca sunulan hesapların yargılanması konusudur.

Emekli ödeneklerine ilişkin uyuşmazlıklarda ise, ya memurlarla yönetim arasında sivil ve askeri emekli aylıkları konusunda ya da Hazine Bakanlığı işlemlerinden veya savaştan kaynaklanan sorunlara muhatap olanlar arasında çıkan uyuşmazlıkların çözümü söz konusudur.

Sayıştay yargısı, adli ve idari yargı dışında kalan ve kendisine sunulan konularla ilgili olan tüm mevzuatı kapsayan bir alana sahiptir. Muhasebe konusundaki mevzuata aykırı durumları Sayıştay sadece tespit etmekle yetkilidir. İdari sözleşmelerin varsa mevzuata aykırılıklarını belirtmekle birlikte, bu düzenlemelerin yerine geçecek ya da bunları iptal edecek kararlar alamaz. Ancak emekli aylıkları ile ilgili yargılamada durum tam tersidir. Sayıştay, gerektiğinde mevzuata aykırı gördüğü işlemleri iptal edebilir.

Yargılamada 100 kadar yargıç statüsünde görevlinin çalıştığı bir bürodan yardım gören Genel Savcı da bulunur. Yasaların uygulanmasını izlemek ve emekli ödenekleri ile muhasebe konusundaki yargılamada hazineyi temsil etmek, Bakanlar dahil hazineye zarar veren yerel ve devlet görevlilerini mahkemeye sevk etmek Genel Savcının görevidir. İdarelerin yöneticileri sorumluluk gerektiren hatalı işleri Genel Savcıya resmen bildirmek zorundadırlar.

Savcı yargılama prosedürünün tümünü uygulamak ve savaş, askeri ve sivil emekli ödenekleri ile ilgili kanıtları ve bilgileri edinerek, incelemeden sonra vardığı sonuçları Sayıştay Yargı Dairelerine iletmek durumundadır. Devlet

[60] Carbone, s.29

memurlarının ve saymanların sorumluluklarına ilişkin davalar genellikle Genel Savcı tarafından başlatılır. Bazı durumlar hariç, belli saymanların hesaplarını sunmaları sırasında yargılama açık olarak yapılır.

Yargılama sonunda ya berat kararı verilir veya varsa zararın ödettirilmesine hükmedilir. Tazminle birlikte bir miktar ceza ödenmesine de karar verilebilir.

Parlamentoyla İlişkiler[61]

Sayıştay, denetim işlevinin yanısıra, sonuçları hakkında Parlamentoya rapor sunma işlevini de yerine getirmektedir. Sayıştay bu işlevini üç alanda gerçekleştirmektedir. Bunlar Devlet bütçesinin yönetimi, Devletin düzenli bir şekilde katkıda bulunduğu kuruluşlar ve yerel yönetimlerdir.

Parlamentoya sunulan bu raporlarda Sayıştay, oldukça kapsamlı bir biçimde performans denetimine ilişkin bulgularını dile getirir.

Anayasada (madde 100) Sayıştay'ın denetim sonuçlarını direkt olarak Parlamentoya rapor etmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Raporlama işini yürütmekle görevli organ, Sayıştay'ın en üst kademesinde yer alan Daireler Kuruludur. Daireler Kurulu (United Chambers), Sayıştay'ın denetim fonksiyonunu yürütürken elde ettiği bütün bulguları derleyerek kamu hesapları ve dolayısıyla kamu idaresinin işleyişi hakkında ve ihtirazi kayıt konmuş olan vize ve tescil işlemlerine ilişkin geniş kapsamlı bir raporlama faaliyeti yürütür.

İlgili yasa hükmü uyarınca bu raporlarda şu konulara yer verilir:

- Sayıştay'ın ödeme emirleri, kanun hükmünde kararnameler ve diğer kanunlar hakkında ihtirazi kayıtla vize koyma nedenleri,

- Çeşitli kuruluşların idari ve mali düzenlemelere ne dereceye kadar uyduklarına ilişkin Sayıştay görüşü,

- İdareleri ve kamu hesaplarını yöneten kanun ve diğer düzenlemelerde Sayıştay'ca yapılması gerekli görülen değişiklik ve reformlar.

Sayıştay, kurulduğu 1862 yılından bu yana Parlamentoya rapor sunmaktadır. Sayıştay raporları, doğal olarak yıllar boyunca içinde bulunulan tarihi ve politik ortama bağlı olarak önem kazanmış veya kaybetmiştir. 1960 yılından beri raporlama değişik bir şekil alarak, idarenin yürütülmesinin, Sayıştay'ca ilgili sektörlerin genel olarak incelenmesi yoluyla değerlendirilmesi esasına oturtulmuştur.

Sayıştay raporları, Parlamento tarafından tespit edilen amaçlardan en önemlilerine ulaşılıp ulaşılmadığının ortaya çıkarılması açısından bütçe yönetiminin sonuçlarının derinlemesine analizini gerçekleştirmektedir. Bu

[61] Clemente, Giorgio, "Performans Denetimi ve İtalya Sayıştayı", (Çev.: Gül Alptürk), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 5 (Temmuz-Eylül 1991), s.38-42

nedenle de Sayıştay'ın raporlama fonksiyonu sadece yasalara uygunluğun değerlendirilmesi ile sınırlı kalmayıp, idarenin faaliyetlerinin ne şekilde yürütüldüğünün incelenmesi amacına da hizmet etmektedir.

Sayıştay, araştırma, inceleme ve analiz faaliyetlerini Parlamentonun talebi üzerine de yerine getirir. Sayıştay'ca hazırlanan raporlarda yer alan öneri ve gözlemlerin hiçbir bağlayıcılığı yoktur. Bunlar bir taraftan Parlamento'ca yapılacak siyasal denetime temel teşkil ederken, diğer taraftan da Hükümetin, Sayıştay'ca belirlenen aykırılık ve aksaklıkların önlenmesi için kanunlar hazırlanmasına veya benzeri düzenlemeler yapılmasına dayanak oluştururlar.

1988 tarihli yasal bir düzenlemede (23.8.1988/400 sayılı Kanun, m. 16.2); "Sayıştay'ın; Parlamentodaki Komisyonlardan birisinin Başkanının talebi üzerine veya bu konudaki uzman Komisyonun inisiyatifine dayanarak bir kanun hükmünde kararnamenin kanunlaştırılmasının veya Meclis adına Hükümetçe kanun çıkarılmasının mali sonuçları konusunda Parlamentoya Sayıştay değerlendirmesini göndermesi gerektiği" hükme bağlanmaktadır.

İngiltere'nin Yüksek Denetim Sistemi

İngiliz Denetim Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Parlamenter demokrasinin ilk ortaya çıktığı ülke olan İngiltere'de yüksek denetim de oldukça uzun bir geçmişe sahiptir. Daha Parlamento oluşturulmadan, 1314 yılında kurulan Sayıştay (Comptroller General of the Exchequer), dünyadaki ilk yüksek denetim kurumu olarak kabul edilmektedir.

İngiltere'de yüksek denetim işlevinin tarihçesi 14. yüzyıla kadar dayanmakta ise de, bugünkü şekliyle yapılanması, 19. yüzyıl ortalarında yapılan merkezi yönetim reformunun bir parçası olarak gerçekleştirilmiştir. 1861'de Parlamento (Avam Kamarası) bünyesinde Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş, 5 yıl sonra da 1866 yılında Sayıştay (Exchequer and Audit Department) Yasası kabul edilerek, tüm kamu kurumlarının hesaplarının (uygun görülenlerin) bağımsız denetimi öngörülmüştür.

1977'de yeni Sayıştay Yasası ile Sayıştay'ın yetki ve sorumlulukları genişletilmiş, mali yapının yanı sıra yönetim işlerinin ne derece iyi yürütüldüğünün incelenmesi görevi de Sayıştay'a verilmiştir. 1983 tarihli yasa ile yeniden yapılandırılan Sayıştay'ın yürütme karşısındaki bağımsızlığı güçlendirilmiş ve Parlamento ile daha çok yakınlaşması sağlanarak, Sayıştay Başkanı Avam Kamarasının bir görevlisi olarak addedilmiştir. Sayıştay'ın adı da Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office-NAO) olarak değiştirilmiştir. 2000 yılında kamu kaynakları ve hesaplarına ilişkin olarak yürürlüğe konulan bir kanun ile yasalara uygunluk denetimlerinin ağırlığı artırılmış ve Sayıştay'ın yetkileri genişletilmiştir.

Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı ve İşlevleri

İngiltere'nin denetim sistemi belirgin çizgilerle Kara Avrupasının denetim sisteminden ayrılmakta ve Anglo-Sakson denetim sistemine model teşkil etmektedir. Bu sistemin başlıca özellikleri, monokratik bir kurumsal yapıya sahip olması, yargısal boyutunun bulunmaması, Parlamento ile yakın ilişki içinde yürütülmesi, denetimden sonuç alınmasının da daha çok Parlamento ve kamuoyu baskısı aracılığıyla gerçekleşmesidir.

İngiltere Sayıştayı, başkan ve başkan vekilinin yanı sıra yedi başkan yardımcısından oluşan bir yönetim yapısına sahiptir. 620'si denetçi ve 120'si destek personeli olmak üzere toplam 800 personeli bulunmaktadır. 22 birim yöneticisi (denetim direktörü) ve 106 kadar denetim ekibi başkan yardımcılarına bağlı olarak çalışmaktadır.

İngiltere'de kamu yönetiminin denetimi büyük ölçüde iç denetim organlarınca yürütülmekte, Sayıştay'ın denetimi ise, ağırlıklı olarak büyük projelerin performans denetimi ile, iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişi konularına yönelmektedir.

Sayıştay'ın başta gelen görevi, yürütmenin parlamentoya karşı sorumluluğunun işlemesinde yardımcı olmaktır. 1983 yılına kadar açık bir yasal yetki olmaksızın parlamentonun, özellikle de Kamu Hesapları Komitesinin teşvik etmesiyle gerçekleştirilen performans denetimi[62] yasal yetkiyle birlikte daha geniş bir yaklaşımla ele alınmıştır. Günümüzde bu tür denetim Sayıştay'ın faaliyetlerinin çok büyük bir bölümünü oluşturmakta ve Parlamentoya sunulan raporların çoğunluğu bu çalışmaların sonuçlarına ilişkin olmaktadır.

Performans Denetimi

Performans denetimi çalışmaları, 1983 yılında Ulusal Denetim Yasası (National Audit Act) ile yetki verilmesinden sonra, Sayıştay faaliyetlerinin önemli bir yönünü oluşturmuştur.[63] Bu Kanuna göre Sayıştay Başkanı performans denetiminin yapılması, sonuçlarının Parlamentoya raporlanması, denetim ve raporların içeriği konularında karar vermekle görevli ve denetimler sırasında gerekli her türlü bilgi ve belgeye ulaşabilme konusunda yetkili kılınmıştır.

Bu kanunda Sayıştay'ın performans denetimlerinde politika hedeflerinin yerindeliğini sorgulamayacağı öngörülmüştür.

Bir incelemenin yürütülüp yürütülmeyeceğine karar verirken Sayıştay Başkanı, bu yasa gereği Kamu Hesapları Komitesince yapılan teklifleri dikkate alır. Hangi konuların inceleneceğine karar verirken Sayıştay ayrıca, denetlenen kurumlara

---

[62] İngiliz Ulusal Denetim Ofisi performans denetimi yerine, aynı anlamda olmak üzere "paranın değeri denetimi-value for money audit" terimini kullanmaktadır.

[63] NAO, **Value for Money Handbook,** National Audit Office of United Kingdom, London, 1997, p.3

ait çeşitli verilerin ve kendi iç bilgi kaynaklarının (geçmiş yıllara ait raporlar, mali denetim bulguları vb.) yanı sıra, kamu hizmetlerinden yararlananlar ve bu hizmetlerin alıcıları, bilim çevreleri, medya, meslek örgütleri, konu ile ilgili olarak tavsiyelerde bulunan gruplar ya da organizasyonlar (think tanks) ve benzeri örgütleri ile diğer denetim kurumlarından bilgi kaynağı olarak yararlanır. Kamu Hesapları Komitesinin raporları ve bunlara esas olan kanıtlar, Hazine cevapları, Parlamento üyelerinin soruları ve Parlamentodaki müzakereler, Parlamento ihtisas komisyonlarının raporları vb. Parlamento eksenli bilgiler de denetim alanlarının belirlenmesinde yardımcı kaynak olarak kullanılmaktadır.[64]

Performans denetiminin tüm süreçlerinde Sayıştay denetlenen kurumlarla ve gerekli gördüğünde Parlamento ile yakın temas içinde çalışır. Diğer ilgili tarafların (kişiler, şirketler, meslek odaları ve diğer kuruluşlar) görüşlerine de başvurulur ve gerekirse rapora da dahil edilir.

Rapor hakkında medyaya bilgi vermek amacıyla mümkün olduğunca rapor metninde geçen kelimeler kullanılarak, rapordaki noktaları ölçülü ve objektif bir şekilde yansıtan taslak basın açıklamaları hazırlanır ve Hazine'nin ve Kamu Hesapları Komitesi'nin basın bürolarına gönderilir. Raporlar ve basın açıklamaları 36 saatlik bir yayım ambargosu konularak gönderilir. Sayıştay'ın Basın Bürosu, yayımlanma aşamasında olan rapor hakkında basına olaylara dayanan mütevazı brifingler verir.[65]

Performans denetiminin ve Sayıştay'ın başlıca çıktıları olan raporlar Parlamento'ya sunulur ve Kamu Hesapları Komitesi yasama dönemi boyunca bunlar hakkında görüşler alır. Sayıştay raporları, performans denetiminin başlıca ürünüdür. Nadiren verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa ilişkin bazı konular, doğrudan sunulan memorandumlar aracılığıyla Kamu Hesapları Komitesine bildirilebilir. Bu yönteme daha çok, gizli ya da acil konular için başvurulur.

Performans denetiminin etkilerini ölçmek ve izlemek, Sayıştay'ın olağan prosedürlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Bunun amacı denetlenen kurumun Kamu Hesapları Komitesi ve Sayıştay raporlarındaki önerilere cevap olarak bildirdiği değişiklikleri ne ölçüde gerçekleştirdiğini saptamak, Sayıştay denetimine atfedilebilecek etkileri belirlemek ve Sayıştay denetimlerinin sağladığı ek katkıyı göstermektir. Sayıştay kendi performansını değerlendirebilmek için performans denetimi ile gerçekleştirilen etkiler ölçülür. Son yıllarda Sayıştay'ın çalışmaları için harcanan her 1 pound'a karşılık vergi ödeyenlere yaklaşık 8 pound kazandırıldığı hesaplanmıştır.[66]

Sayıştay kendi çalışmalarında kalite güvencesi sağlamaya büyük önem vermektedir. Bu amaçla iyi yönetim ve eğitime verilen önemin yanı sıra, gözden

[64] İngiltere Sayıştayı, **Performans Denetimi Özet El Kitabı,** Şekil 4, s.33
[65] A.g.e., s.69, 70
[66] Sayıştay (NAO) tarafından yayınlanan her raporda bu bilgiye yer verilmektedir.

geçirme işlevine de yaygın olarak başvurulmaktadır. Çalışma sonrası gözden geçirmeler, iç değerlendirmeler, dış değerlendirmeler, denetlenen kurumdan geri-bildirim (feed back) alınması, denetim ekibinin gözden geçirmesi olmak üzere dört şekilde yapılmaktadır.

İç değerlendirmede, yayınlanan raporların sunuş ve biçim, teknik içerik ve kalite, ilk etkiler ve genel değerlendirme yönünden, standart bir form kullanılarak incelemeyi yapan ekip tarafından gözden geçirilir. Çalışmaların kalitesi üzerinde bağımsız bir görüş elde etmek amacıyla yayınlanan raporlar, gözden geçirilmek üzere dışarıdan bir kuruma (genellikle akademik kurumlara) gönderilerek farklı disiplinlerden akademisyenler tarafından incelenmesi sağlanır. Denetlenen kurumdan geri-bildirim, rapor yayımlandıktan sonra, denetim yöneticisi tarafından denetlenen kuruma gönderilen standart bir formla talep edilir. Denetim ekibi tarafından da denetlenen raporun etkileri ışığında başarı ve başarısızlık nedenleri gözden geçirilir.[67]

Sayıştay-Parlamento İlişkileri

İngiltere'de Sayıştay, raporlarını ve memorandumlarını Parlamentoya sunar. Bu raporlar Parlamentonun bir üst ihtisas komisyonu olan ve başkanlığını muhalefet partisinin kıdemli bir üyesinin yürüttüğü Kamu Hesapları Komitesi tarafından görüşülür.

Kamu Hesapları Komitesi, Sayıştay raporlarının başlıca kullanıcısıdır. Bu Komite, kamu harcamaları için Parlamento tarafından verilen ödeneklerin tam olarak hesabının verilmesini, kamu kaynaklarının Parlamentonun istediği şekilde harcanmasını ve verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa ulaşılmasını sağlayacak bir Parlamento üst ihtisas Komisyonudur (Senior Select Commitee). 1987 tarihli Kuzey İrlanda Denetim Nizamnamesinin (The Northern Ireland Audit Order) bir gereği olarak, Sayıştay tarafından Kuzey İrlanda'da yapılan denetim sonuçları da Komiteye sunulur.[68]

Kamu Hesapları Komitesinin işlevi, mali yönetimin iyi işlemesi ve verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa ulaşma gereksinimi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Uygulamada Komite, Sayıştay'ın raporlarını ve memorandumlarını kendi incelemelerine esas alır. Kamu Hesapları Komitesinin tetkikleri ve raporları, vergi mükellefi vatandaşların parasının doğru ve akıllıca harcanmasındaki başarısızlığa karşı önemli yaptırımlardır.

Kamu Hesapları Komitesinin incelemelerine destek sağlamak için Sayıştay, Komitenin başkan ve üyelerine Sayıştay raporlarını esas alacakları incelemenin ana hatları hakkında brifing verir. Ayrıca Komite, raporların içeriği hakkında Sayıştay Başkanı ve denetçilerinden öneride bulunmalarını isteyebilir ve/veya gerekçeli görüş talep edebilir.

---

[67] A.g.e., s.82-87
[68] NAO, **Value for ...,** p.12

Komite, öncelikle Sayıştay raporları ve memorandumları hakkında ita amirlerinin gerekçeli görüşlerini alır. Sunulan kanıtları, ita amirinin ve diğer temsilcilerin verdikleri sözlü bilgileri değerlendirerek Komite kendi raporunu hazırlar. Sayıştay Başkanı ve denetçileri temsilci olarak Kamu Hesapları Komitesinin ilgili her oturumuna katılır. Gerekli görüldüğünde Sayıştay, Komiteye daha fazla bilgi temin eder. Komite tarafından incelenen her konuya ilişkin olarak alınan kanıtları kapsayan raporların ve basın açıklamalarının kaleme alınmasında Komite Başkanına yardımcı olmak da Sayıştay'ın sorumlulukları arasındadır.[69]

Denetlenen kurumun ita amiri, kurumunu temsilen Kamu Hesapları Komitesinin toplantılarına katılır. Hazine temsilcisi de bu toplantılarda hazır bulunur.

Komite, Parlamento Genel Kurulunda kendi raporlarının görüşüldüğü yıllık oturumlara götürülmek üzere, Parlamentoya ve üyelerine ulaştığı sonuçları raporla bildirir ve gerektiğinde tavsiyelerde bulunur. Hükümet, Parlamentonun bu yıllık oturumlarında karşı cevaplarını açıklar. Hazine tarafından, denetlenen kuruma danışılarak hazırlanan bu Hazine Zabıtı formundaki cevap, Komitenin önerilerine karşılık olarak denetlenen kurumun almayı düşündüğü tedbirlerden oluşur. Komite, Hazine Zabıtlarındaki cevaplardan tatmin olmaz ise, –ki bazen bu durum söz konusu olur– ita amirinden daha fazla yazılı ve sözlü bilgi almaya karar verir. Hükümet tarafından verilen cevapların yerine getirilip getirilmediği, Komite ve Sayıştay tarafından izlenir. Her yıl Sayıştay, kurumların Hazine zabıtlarında belirtilen taahhütlerin yerine getirilmesinde sağladıkları gelişmeleri izleyen çok sayıda çalışma yapar.[70]

Sayıştay raporları, Kamu Hesapları Komitesinin uygun görmesi halinde, Parlamentonun diğer ihtisas komisyonları tarafından da alınabilir.

Sayıştay'ın geleceğe yönelik performans denetimi programları hakkında Kamu Hesapları Komitesinin görüşleri alınır.

[69] İngiltere Sayıştayı, **Performans Denetimi Özet El Kitabı,** s.71
[70] A.e., s.72

Kamu Hesapları Komitesinin Rolü

Kamu Hesapları Komitesi

- Parlamento üst ihtisas komisyonudur.
- Komiteye muhalefet partisinin kıdemli bir üyesi başkanlık eder.
- Yılda ortalama 40 kez toplanır.
- Sayıştay raporları ve memorandumları hakkında ita amirlerinin gerekçeli görüşlerini alır.
- Parlamento Genel Kurulunda Kamu Hesapları Komitesi raporlarının görüşüldüğü yıllık oturumlara götürülmek üzere, Parlamento'ya ve üyelerine ulaştığı sonuçları raporla bildirir.
- Tavsiyelerde bulunur.

Sayıştay

- Raporlarını ve memorandumlarını Parlamento'ya sunar.
- Sayıştay Başkanı ve denetçileri temsilci olarak Kamu Hesapları Komitesinin ilgili her oturumuna katılabilir.
- İstek üzerine Kamu Hesapları Komitesinin ilgili her oturumuna katılır.
- Komiteye daha fazla bilgi temin eder.
- Sayıştay'ın geleceğe yönelik performans denetimi programları hakkında Kamu Hesapları Komitesinin görüşlerini alır.

Denetlenen Kurumlar/Hükümet

- İta amiri, denetlenen kurumu temsil eder.
- Hazine temsilcisi, Kamu Hesapları Komitesinin oturumlarında temsilci olarak hazır bulunur.
- Hazine, Kamu Hesapları Komitesinin raporlarına Hükümetin vereceği cevabın hazırlanmasını koordine eder. Resmi cevap, bir hazine raporudur.
- Parlamento'nun Kamu Hesapları Komitesinin raporlarına ilişkin yaptığı yıllık oturumlarında Hükümet cevap verir.

Kaynak: NAO, Value for Money Handbook, p.13

Yerel Yönetimlerin Denetimi

İngiltere'nin yüksek denetim kurumu National Audit Office olmakla birlikte, yerel yönetimlerin ve sağlık kurumlarının Parlamento adına denetimini sağlamak üzere ayrı bir kuruma, Audit Commission'a (Denetim Komisyonu) yer verilmiştir. (Bu Komisyonun denetim alanı İngiltere ve Galler'deki tüm yerel yönetimler ve sağlık kuruluşları olmakla birlikte, burada yerel yönetimlere ilişkin işlevi üzerinde durulacaktır.[71])

Bu Komisyon çalışmalarında performans denetimine ağırlık vermektedir. Bu çerçevede Komisyon başlıca şu tür çalışmaları yürütür:[72]

- Belediyelerin mali kaynaklarına ve işleyişine yasaların etkisi konusunda belediyelerle birlikte veya bağımsız olarak incelemelerde bulunur;

- Hizmet verimliliğini ve etkinliğini artırmayı amaçlayan incelemeler ve araştırmalar gerçekleştirir;

- Belediyeler arasında karşılaştırmalı çalışmalar yürütür. Olumlu uygulama örneklerini saptar ve yayınlar aracılığıyla belediyelerin birbirlerinin deneyiminden yararlanacağı bir ortam oluşturur.

Denetim Komisyonunun işlev ve işleyişine ilişkin Mali ve Yönetsel Denetim Yasası denetçilerin görevlerini belirlemekte ve mali ve yönetsel denetimin nasıl yürütüleceğini göstermektedir. Denetçinin görevlerini yerine getirirken göz önünde bulundurması gereken konular, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığını nasıl sağlayacağı, denetim sırasında kaçınması gereken davranışlar ayrıntılı olarak bu yasada düzenlenmiştir.[73]

Yasada, denetçinin "bağımsız bir değerlendirme" yapması gereken konular vurgulanmıştır. Bunlar, yerel yönetimin genel mali durumu, hesap durumunun yerel yönetimin mali durumunu gereğince yansıtıp yansıtmadığı, mali sistemlerin yeterliliği, yolsuzlukları önlemeye ve saptamaya yönelik düzenlemelerin yeterliliği, belirli hizmetlerin performans düzeyi, yönetsel düzenlemelerin etkinliğidir.

Yerel yönetimin kamu parasını gereği gibi yönetip yönetmediğini ortaya koyan mali ve yönetsel denetim süreci, denetimin yasal çerçevesinde tamamlandığına ilişkin bir rapor, yıllık hesap durumuna ilişkin bir değerlendirme ve seçilmiş yöneticilere hitaben yazılmış bir yönetim mektubu ile sonuçlanır. Yönetim mektubu, denetim çalışmalarının bir özetini ve bu çalışma sırasında ortaya çıkan önemli sorunların ayrıntılarını içerir. Bu belge, aynı zamanda seçilmiş

[71] Denetim Komisyonu hakkında geniş bilgi için bkz. Longdon, Patricia, "Case Study in Performance Auditing: The Audit Commission (England and Wales), **Performance Auditing and ...,** p.179-194
[72] Eddison, Tony ve Tıkız, Cenk, **Yerel Yönetimlerde Denetim**, TOKİ ve IULA-EMME ortak yayını, İstanbul 1993, s.13
[73] Bkz. A.g.e., s.22-24

yöneticilerle yapılacak toplantının gündemini belirtir ve mümkün olduğu takdirde, hesapların ait olduğu mali yılı izleyen 31 Aralıktan önce yayınlanır.

Gerek görüldüğünde denetçinin kamu yararına gördüğü konuları ele alan bir rapor hazırlanması da, mali ve yönetsel denetim sürecinin bir parçasıdır. Denetçi, gerekli gördüğü herhangi bir konuda yaptığı incelemenin sonuçlarını görevlilere ve belediye meclis üyelerine ayrı bir rapor halinde sunabilir.[74]

Denetim Komisyonu ile Sayıştay arasındaki ilişkiler de yasa ile düzenlenmiştir. Denetim Komisyonuna performans denetimi yetkisi veren 1982 tarihli Yerel Yönetimler Finansman Yasasının 27. maddesinde Komisyonun denetime başlamadan önce Sayıştay Başkanına danışması öngörülmektedir. İlgili bilgileri elde etme hakkı olan Sayıştay Başkanı, doğabilecek herhangi bir sorunu bu maddeye dayanarak Parlamentoya bildirmeye yetkilidir. Bu çerçevede Sayıştay ve Denetim Komisyonunun görüş almak üzere taslak raporlarını birbirlerine göndermeleri olağan bir uygulamadır.[75]

Denetim Dışı Alanlar

İngiltere'de 1980 sonrası devlet politikalarının bir ürünü olarak sürekli artış gösteren hükümet dışı yarı özerk kamu kuruluşları (Quangos, Extra-Governmental Public Organisations (EGOs) or Non-Departmental Public Bodies), denetim açısından yeni bir sorun alanı oluşturmaktadır. 1992-93 döneminde sayıları resmi verilere göre 5573 olan bu kuruluşlar, danışman niteliğindeki benzer kuruluşlarla birlikte 7.000 olarak tahmin edilmektedir. Bu dönemde bu kuruluşların harcamaları, merkezi yönetim bütçesinin 1/3'üne karşılık gelmektedir.[76]

Bu kuruluşların halkın genel oyuyla belirlenmemesi, seçimle gelen kişilerin pek söz hakkına sahip bulunmaması (veli ve öğretmenlerin yönetim kurullarında azınlık oyuna sahip oldukları bağışlarla yönetilen okulların çok az bir denetime (halk tarafından) tabi tutuldukları söylenebilir)[77], bunların demokratik hesap verme sorumluluğu açısından sıkça sorgulanmasına yol açmaktadır.

Bunlardan icracı bakanlık-dışı kuruluşların ancak üçte birinde Ombudsman'ın denetim yetkisi bulunmaktadır. Sayıştay'ın denetim yetkisi ise, %53'ü üzerinde söz konusu olabilmektedir. Genele bakıldığında Ombudsman için bu oran %14'e düşerken, Sayıştay ve Denetim Komisyonunun denetimine tabi kuruluşların oranı %33'te kalmaktadır.[78]

---

[74] A.g.e., s.25-27
[75] İngiltere Sayıştayı, **Performans Denetimi Özet El Kitabı,** s.18
[76] Weir, Stuart, "Question of Democratic Accountability", **Parliamentary Affairs,** Vol. 48 (2), April 1995, p.306
[77] İbid, p.310
[78] İbid, p.313

Diğer Avrupa Ülkelerinden Örnekler

Avusturya

Yasal çerçevesi Federal Anayasa ve 1948 tarihli Sayıştay Yasası ile belirlenen Avusturya Sayıştayı (Rechnungshof) Parlamentoya doğrudan bağlı olup, ikili bir işleve sahiptir. Federal Maliyeyi denetlediği zaman Federal Parlamentonun (Nationalrat) bir organı olarak hareket eder, yerel yönetimler ve bunlara ait işletmeleri denetlediği zaman da, ilgili eyalet parlamentosu (Landtag) adına davranır.

Sayıştay, yürütme organından tamamen bağımsızdır. Sayıştay ile yürütme arasında Sayıştay'ın yetkilerini düzenleyen yasaların yorumu konusunda bir anlaşmazlık söz konusu olduğunda, Avusturya Anayasa Mahkemesi kararı esas alınır.

Sayıştay, bir başkan, bir başkan yardımcısı ve yeterli sayıda denetçi ve yardımcılarından meydana gelir. Komite sistemine göre organize edilen Sayıştay, monokratik bir yapıya sahiptir. Başkan, Sayıştay'ın federal veya yerel parlamentoların bir organı olarak hareket etmesine bağlı olarak, federal hükümet üyeleri veya farklı eyaletlerin hükümet üyeleri ile aynı statüdedir.

Sayıştay Başkanı ve yardımcısı Parlamento tarafından, Parlamento'nun ilgili daimi komitesinin tavsiyesi üzerine, yürütmenin herhangi bir etkisi olmaksızın, 12 yıllık bir dönem için seçilir. Başkan ve yardımcısı, Parlamentonun oy çokluğu ile ya da Anayasa Mahkemesinin kararı ile görevden alınabilir.

Haziran 2005 itibariyle sayıları 312 olan personelden 233'ü denetçidir. Denetçilerin ataması, Sayıştay Başkanının tavsiyesi üzerine Federal Devlet Başkanı tarafından yapılır. Yardımcı personel ise doğrudan Sayıştay Başkanı tarafından atanır.

Sayıştay, merkezi yönetim ve bölge yönetimlerinin yanı sıra, nüfusu 20.000'i aşan yerel yönetimleri de denetlemektedir. Denetim yetkisi tüm kamu kurum ve kuruluşlarını, fonlarını, sermayesinin %50'sinden fazlasına devletin sahip olduğu iktisadi işletmeleri kapsamaktadır. Parlamentonun 20 üyesinin talebi ile, spesifik konularda da denetim yapabilmektedir.

Sayıştay raporlarını Parlamentonun Kamu Hesapları Komitesine sunmakta ve bu Komite ile yakın işbirliği halinde çalışmaktadır. Bu Komite tarafından görüşülen raporlar, Parlamentonun özel bir oturumunda görüşmeye açılır. Sayıştay Başkanı, Parlamentonun ve Komitelerinin denetim, kamu hesapları, devlet borçları gibi konulara ilişkin görüşmelerine katılabilir[79].

[79] NAO, "Rechnungshof – Republic of Austria", **State Audit in the European Union,** p. 17-25.

İspanya[80]

İspanya'da Yüksek Denetimin Genel Yapısı

1978 Anayasasına göre parlamenter monarşiyle yönetilen İspanya 17 otonom bölgeye ayrılmış, fakat federal bir devlet değildir. Her otonom bölgenin kendi Parlamentosu ve bütçesi bulunmakta, yerel gelirlerden ve merkezi devlet yardımlarından oluşan bütçeleriyle ulusal savunma gibi alanlar dışında her türlü kamusal hizmetleri (özellikle konut, eğitim ve sağlık hizmetlerini) yerine getirme yükümlülükleri bulunmaktadır.

İspanya Sayıştayının kuruluşu 15. yüzyıla kadar dayanmakta olup, dünyanın en eski Sayıştaylarından biri olarak görülmektedir. 1978 Anayasasının kabulünden sonra 1982 yılında çıkarılan Kuruluş Yasası ile bugünkü şeklini almıştır. 1988 tarihli Sayıştay Yasası ile de, Sayıştay'ın denetim ve yargı işlevlerinin yürütülmesine ilişkin süreçler düzenlenmiştir.

Anayasa otonom bölgelere de kendi dış denetim organlarını (Bölge Sayıştayı) kurma yetkisi vermiş ve halen 13 bölge kendi Sayıştayını kurmuş bulunmaktadır. Bunlar bölge yönetimlerinin hesaplarını denetlemek ve onaylamakla ve bölge Parlamentosuna rapor sunmakla görevlidirler. Diğer bölgelerde bu görev merkezi Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Bölgesel Sayıştayların sadece denetim yapma yetkileri bulunmaktadır. Bunların yargısal işlemleri ise, merkezi Sayıştay tarafından yürütülmektedir.

Ayrıca İspanya'da kamu maliyesi alanında güçlü bir iç denetim sistemi mevcuttur. Her bakanlığın veya kuruluşun kendi iç denetim faaliyeti söz konusudur. İkinci aşamada Maliye ve Ekonomi Bakanlığı, özellikle de bu bakanlığa bağlı ve personeli diğer kamu kurumlarından tamamen bağımsız olan İç Denetim Genel Müdürlüğü (Intervención General de la Administración del Estado) etkin bir denetim sağlar.[81] Devlet hesapları, tüm kamu hesaplarının ve bunların yönetiminin denetiminden sorumlu olan bu Genel Müdürlüğün kontrolünden geçtikten sonra Sayıştay'a sunulur.

Sayıştay, kamusal denetim alanında devletin en üst organıdır. Oldukça geniş bir alanda denetim yapmakla yetkili kılınmıştır. Bu yetki, merkezi yönetim kuruluşlarından otonom bölgelere, yerel yönetimlere, kamu iktisadi teşebbüslerine, kamuya ait iştiraklere, bir kanun veya kararname ile kurulmuş bulunan bağımsız müesseselere ve devletten kredi, sübvansiyon veya kefalet almış olmaları durumunda özel işletmelere kadar gitmektedir.

---

[80] Sayıştay, **İspanya Sayıştayı'nda İncelemeler,** Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1987; NAO, "Tribunal de Cuentas - Spain", **State Audit in the European Union,** p. 239-249.

[81] Carmen de Vicente Martín. Miguel A. Sánchez del Águila, "Internal And External Financial Auditing In Spain: La Intervención General De La Administración Del Estado And The Tribunal De Cuentas", **Third EUROSAI Training Event: Seminar on "Evaluation of Internal Control Systems"**, Prague, 26-28 May 2003

Yargı yetkisiyle donatılmış olan Sayıştay'ın bu alandaki kararları, diğer tüm mahkemelerde olduğu gibi Yüksek Mahkemece itiraz üzerine inceleme konusu yapılabilir ve bu bakımdan kesin değildir. Bir başka deyişle denetim açısından en üst organ olmakla birlikte yargısal açıdan en üst mercii değildir.

Örgüt ve Personel Yapısı

İspanya Sayıştayı, altısı Parlamentonun Kongre kanadı tarafından, altısı da Senato kanadı tarafından 9 yıllık bir süre için seçilen 12 üye tarafından yönetilmektedir. Bu 12 üye kendi aralarından üç yıllık bir süre için Sayıştay Başkanını seçmekte, ataması, bu Kurulun önerisiyle Kral tarafından yapılmaktadır. Süresi biten başkan ve üyeler, yeniden seçilme hakkına sahiptir. Yargıç statüsünde olan üyeler bağımsızdır ve azledilemezler. Savcı ise hükümet tarafından atanmaktadır.

Genel Kurul biri başkan olmak üzere 12 üyeden ve savcıdan oluşur. Genel kurulun başlıca görevleri arasında, denetim görevinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslarını belirlemek, yıllık denetim programını onaylamak ve parlamentoya göndermek, Sayıştay bütçesindeki değişiklikleri onaylamak, kamu sektörünün ekonomik-mali yönetimini iyileştirecek önlemleri içeren raporları, müzekkereleri ve notaları onaylamak; rapor, tezkere ve notaları Parlamentoya ve gerekli görüldüğü durumlarda Otonom Bölge Yasama Organlarına veya yerel kuruluşların genel kurullarına göndermek, genel sekreter ve diğer makamlara gelecek kişileri seçmek ve görevden almak; üyelerin görevleriyle ilgili yetersizlik, uygunsuzluk ve bağdaşmazlık durumlarında işlem başlatmak, ilgili dosyayı karara bağlanması için parlamentoya göndermek vb. sayılabilir.

Üyeler politik olarak atanırlar ve ilgili Parlamentoda oyların %60'ını almaları gerekir. Sayıştay'ın genel görünümü de genellikle Parlamentodaki dengeleri yansıtır. Ancak Yasa, üye seçilebilmek için özel birtakım nitelikler gerektirmektedir. Buna göre Sayıştay üyeleri, en az 15 yıllık denetçilik, saymanlık, savcılık, hukuk müşavirliği, ekonomist veya üniversite öğretim üyeliği kadrolarında görev yapmış kamu personeli arasından atanabilirler.

Tüm yönetsel görevlerle Genel Kurul kararlarının yürütülmesini sağlamakla görevli Genel Sekreter ise Genel Kurulca seçilmektedir.

Sayıştay, yargı ve denetim olmak üzere iki ayrı bölüme ayrılmıştır. Gerek denetim ve gerek yargı bölümleri çalışmalarını, her birinin başında birer üye bulunan, konulara göre ayrılmış şubeler halinde yürütmektedir. Sayıştay Başkanı dışındaki her üye, bir şubenin başkanıdır. Üyelerden 4'ü yargı bölümünde, 7'si de denetim ve yönetim alanlarında idari görev üstlenirler. Bu görev dağılımı Genel Kurul tarafından yapılır. Ayrıca tüm yönetsel görevlerle Genel Kurul kararlarının yürütülmesini sağlamakla görevli Genel Sekreter de Genel Kurulca seçilir. Genel Sekreter Kurul ve Komisyon toplantılarına oy hakkı olmaksızın katılır.

Denetim bölümünün kendi içinde de bir görev dağılımı vardır. 7 denetim grubundan ikisi merkezi yönetim kuruluşlarını, birisi sosyal güvenlik kuruluşları ve siyasal partileri ve diğer dört grup da kamu iktisadi teşebbüslerini, kamu bankalarını, bölge ve yerel yönetimleri denetlemekle görevlendirilmiştir.

Üyelerin yanında Sayıştay'ın yaklaşık 480 olan personelinden 180 kadarı meslek mensubu 300 kadarı da yardımcı personelden oluşur. Personelin yaklaşık %50'si denetim alanında, %25'i yargısal alanda, %25'i de yönetsel alanda görev yapmaktadırlar. Sayıştay'ın meslek mensupları hukukçu (savcı) ve denetçilerden oluşmaktadır. Bunların yanında bilgisayar vb. alanlarda görev yapan uzmanlar da bulunmaktadır.

Denetim ve Yargı İşlevleri

Sayıştay'ın denetim yetkisi çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Sayıştay Yasasının 2. maddesine göre merkezi yönetim (Kraliyet Sarayı bütçesi dahil), otonom bölge yönetimleri, yerel yönetimler (il yönetimleri ve belediyeler), sosyal güvenlik kurumları, bir kanun veya kararname ile kurulmuş özerk devlet müesseseleri ve bunların iştirakleri, kamu iktisadi teşebbüsleri, devlet kredisi, devlet kefaleti veya devlet sübvansiyonlarından yararlanan tüm özel şirketler mali ve ekonomik bakımdan Sayıştay denetimine tabidir. Yasa, kamunun mali ve ekonomik faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan denetimlerin yasallık, verimlilik ve ekonomi ilkelerine uygunluğu kapsayacağını belirtmektedir. Bu, bütün kamusal gelir ve harcama programları için geçerlidir.

Sadece diplomatik temsilciliklerin giderleri ile askeri giderler, mahiyetleri açısından değil de, miktarları bakımından denetlenir.

Daha önce de belirtildiği gibi İspanya'da Sayıştay denetiminden önce yapılan iç denetimler büyük bir ağırlık taşımaktadır. Bu nedenle Sayıştay denetimi, genel olarak iç denetim organları tarafından denetimi tamamlanmış hesaplar üzerinden yapılmaktadır. Bunun için Sayıştay denetçileri mahalline gitmekte ya da incelemeler merkezden yürütülmektedir. Bütçe tahminlerinin uygunluğu, harcamaların bütçeye uygunluğu, verimlilik konuları denetimde önemle ele alınmakta, sarf evrakının teker teker incelenmesi ancak pek nadir hallere münhasır kalmaktadır.

Sayıştay denetimleri, denetim birimlerince hazırlanan ve Genel Kurulun onayından geçen yıllık denetim programlarına göre yapılmaktadır. Yıl içerisinde gerçekleşen ihbar ve şikayetler ile, özellikle Parlamentodan gelen taleplere ilişkin konular programa dahil edilmektedir.

Bakanlıklar ve diğer kamu kuruluşları hesaplarını yıl sonundan itibaren 4 ay içerisinde Sayıştay'a teslim edilmek üzere İç Denetim Genel Müdürlüğüne göndermekle yükümlüdürler. Kamu iktisadi teşebbüsleri özel hukuka tabi olduklarından, hesaplarını 2 ay içerisinde göndermeleri gerekmektedir. Genel Müdürlük, hesapların şekli denetimini gerçekleştirir ve yasalara uygun duruma

getirilmesini sağlar. Sayıştay'ın ise, teslim aldığı hesapları 6 ay içerisinde denetlemesi gerekmektedir. Sayıştay'ın denetim olanakları tüm hesapların her yıl denetlenmesini mümkün kılmadığından, bazı kurumların denetimi birkaç yılda bir yapılmaktadır. Sayıştay, iç denetim faaliyetlerine de gerektiğinde güven duyabilmekte, ayrıca istatistiksel örnekleme tekniklerine de başvurabilmektedir. Yasalara aykırılık endişesi uyandıran işlemler yargı bölümüne havale edilir. Denetim faaliyetlerinin sonuçları Yıllık Rapor ile Parlamentoya duyurulur. Önemli risk alanları tespit edildiğinde, özel raporlar aracılığıyla da Parlamento bilgilendirilebilir.

Sayıştay denetimi, iç denetim sonuçları üzerinden yürütülmekle birlikte, gerekli durumlarda Sayıştay, iç denetim organlarını da denetleyecek şekilde denetiminin kapsamını genişletebilmektedir. Denetim sırasında gerekiyorsa ilgililerin savunmaları alınmaktadır. Sonuçta sorgu ve savunmaları da içeren bir denetim raporu düzenlenmekte ve Savcılığa gönderilmektedir. Savcılık sorumluluk görürse dosyayı yargı bölümüne havale etmektedir.

Savcılık sorumluluk görsün veya görmesin tüm raporlar Genel Kurula sunulmaktadır. Genel Kurulun onayından geçen denetim raporları bir taraftan Parlamentoya, diğer taraftan da yayınlanmak üzere resmi gazeteye gönderilmektedir.

Sayıştay'ın yargılama ve hükme bağlama işlevi, kamu malını, parasını ve diğer varlıklarını toplayan, denetleyen, yöneten, muhafaza eden, sevk ve kullanımından sorumlu olan görevliler tarafından verilmesi gereken hesaplar üzerinde yürütülür. Sayıştay, cezai kovuşturma gerektiren konuları incelemez. Yargı bölümü, kendisine üç kaynaktan gelen başvuruları inceler. Bunlar Sayıştay Savcısı, denetim birimleri ve halktan gelen dilekçelerdir.

Yapılan denetim sonucunda mevzuata aykırı ödeme ve dolayısıyla Hazine zararı tespit edilirse rapor Savcılık kanalıyla yargı dairelerine intikal ettirilmektedir. Yargı dairesinde bir Sayıştay üyesi dosyayı inceleyerek Hazine zararını ve zararla sorumlu arasındaki illiyet bağını tespit ederek kararını vermektedir. Bu karar tarafları tatmin etmediği takdirde 3 üyeden oluşan bir kurula havale edilmektedir. Daha önce dosyayı inceleyerek karar vermiş üye bu kurulda yer almaz.

Yargılama, belirli bir yargı salonunda ve halka açık olarak, kuruluş kanununda yazılı usul hükümlerine uyulmak suretiyle yapılmaktadır. Hakkında dava açılan kişi, harcamaya ya da gelirleri toplamaya yetkili memur veya yöneticidir. Bunlar kendilerini avukatları aracılığıyla da temsil ettirebilmektedir. Sorumluluk, gerektiğinde fazla ödemeyle dolaylı olarak ilişkisi bulunanlara da dağıtılabilmektedir.

İspanya'da yargı birliği vardır ve bütün yargı organlarının en üst temyiz mercii, "Yüksek Mahkeme"dir. Sayıştay tarafından verilen kararlara karşı da İspanya Yüksek Mahkemesine başvurulabilir. Yüksek Mahkemenin verdiği kararlar

kesindir. Yüksek Mahkeme, içtihat alanında da tek yetkili olmakta ve yargı birliğinin doğal bir sonucu olarak Sayıştay'ın uygulamaya yön verecek nitelikte genel içtihat kararları alması da söz konusu değildir.

Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Denetim sonuçları, Parlamentoya ve Resmi Gazetede yayınlanan olağan veya olağanüstü raporlar ya da muhtıra veya notalarla duyurulur.[82] Otonom Bölgeler ve bunlara ait kuruluşlara ilişkin denetimlerin sonuçları ise, aynı şekilde Bölge Meclisine gönderilir ve Bölge yönetiminin Resmi Gazetesinde yayınlanır. Bu raporlarda Sayıştay, tespit ettiği bütün yanlış uygulamaları, hataları ve bunlara ilişkin sorumlulukları ortaya koyduktan sonra, yapılması gerekenlerle ilgili görüş ve önerilerine yer verir.

Anayasanın 136. maddesi uyarınca Sayıştay'ın Parlamentoya göndermesi gereken yıllık rapor, devlet kesin hesabının ve kamu sektörünün hesaplarının bir analizini içermektedir. Ayrıca bu rapor, devletin ve kamu sektörünün mali ve ekonomik yönetiminin denetimine ilişkin bulguların yanı sıra şu konuları da içermelidir:[83]

a) Anayasaya, kamu sektörünün gelir ve harcamalarını düzenleyen yasalara ve genel olarak kamu sektörünün ekonomik ve mali faaliyetlerine ilişkin kurallara uyulup uyulmadığı,

b) Devlet, otonom bölgeler, yerel yönetimler ve kamu bütçesi kurallarına tabi diğer kuruluşların bütçe tahminlerine ve uygulama esaslarına uyulup uyulmadığı,

c) Kamu harcamaları uygulamasının etkinlik ve ekonomi ilkelerine uygun olup olmadığı,

d) Kamu şirketlerinin performans, yatırım ve finansman programlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinin faaliyetlerini düzenleyen diğer plan ve tahminlerin uygulanması, aynı zamanda kamu fonlarından yapılan yardımların kullanılmasının sonuçları.

Otonom Bölge Parlamentolarının kendi yetki alanlarındaki konuların denetimini sağlamak üzere, benzer bir rapor da yıllık olarak bunlara gönderilir.

İsveç

İsveç'te yüksek denetim iki biçimde yürütülmektedir. Bunlardan birincisi Ulusal Denetim Ofisi[84], ikincisi ise Parlamento Denetçileridir.

---

[82] 12 Mayıs 1982 tarihli Sayıştay Kuruluş Yasası, Madde: 12 (Yasa metni için bkz. İspanya Sayıştay'ında..., s.15-30
[83] Aynı Yasa, Madde:13
[84] Riksrevisionsverket (RRV)

Devletin faaliyetlerini Parlamento adına denetlemekle görevli olan ve 12 kişiden oluşan Parlamento Denetçileri, diğer OECD ülkelerinin aksine Parlamento üyeleridir.[85]

Parlamento Denetçileri tüm hükümet faaliyetlerini ve devletin kararlarında etki sahibi olduğu tüm şirketleri denetleme hakkına sahiptir. Söz konusu denetçiler genelde performans denetimine ağırlık vermektedirler. Denetlenecek konuların seçiminde serbesttirler. Bazen Parlamentonun ilgili komitelerinden gelen tavsiyeler üzerine de denetleme yaparlar. Denetim sonuçları üzerine hazırlanan raporlar, Parlamentoya yazılı teklifler şeklinde olmaktadır. Daha sonra bu raporlar Parlamento herhangi bir işlem yapmadan önce ilgili Parlamento komiteleri tarafından incelenmektedir.

Ulusal Denetim Ofisi (Sayıştay), Devletin denetleme kurumu olup tüm devlet kurumları ve bunların faaliyetleri konusunda bağımsız denetim yapmakla görevlidir. Yıllık olarak yapılan denetimler kurumların faaliyetlerine ilişkin almış oldukları kararlarını, yönetimlerini ve hesaplarını kapsamaktadır. Söz konusu denetim, devlet faaliyetlerinin gerektirdiği standartlara dayanmaktadır. Hükümete sunulan denetim raporu hem cari faaliyetleri, hem de kurumların yıllık raporlarının içerdiği konuları kapsamaktadır. Ulusal Denetim Ofisi, hangi denetimleri gerçekleştireceğine kendisi karar verir. Ayrıca devletin belirleyici etkiye sahip olduğu her tröst şirketinde ve birçok kamusal teşebbüste denetim yetkisine sahiptir.

Ancak diğer ülkelerden farklı olarak Ulusal Denetim Ofisi, Parlamentoya karşı sorumlu olarak çalışmak yerine, Maliye Bakanlığının altında merkezi hükümete bağlı olarak çalışmaktadır. Bununla birlikte gerek konuların seçiminde, gerekse de raporlama konusunda tam bir bağımsızlığa sahiptir. Başkan, Kabine tarafından 6 yıllığına atanmaktadır. Denetim Ofisinin birbirinden ayrı üç görevi vardır. Bunlar mali denetim, performans denetimi ve mali yönetim reformlarının koordinasyonudur. Denetim Ofisi genel olarak üç konu üzerinde yoğunlaşmaktadır: (1) Etkinlik ve etkinliğe engel teşkil eden konuların ortaya çıkarılması, (2) etkinlik ve etkinliği artırmak için ölçümler önerilmesi, (3) değişimin sağlanması ve sonuçların izlenmesi.[86]

Sayıştay, üç bölümden oluşmaktadır. Bunlar muhasebe ve denetim standartlarını belirleyen ve devletin mali sisteminin işleyişinden sorumlu bulunan Mali Yönetim ve Muhasebe Dairesi, 350 dolayındaki kamu kuruluşunun mali denetiminden sorumlu Mali Denetim Dairesi ve Performans Denetimi Dairesidir. Ayrı bir daire tarafından da destek hizmetleri yürütülmektedir. Daireler, bakanlıkların örgütlenmesini yansıtan ve uzmanlık temelinde yapılandırılmış alt birimlere ayrılmaktadır.

---

[85] Karabacak, Serkan, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği,** DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, Temmuz 1999, s.28-30

[86] Karabacak, s. 29

Hükümete sunulan denetim raporları üzerine ilgili bakanlık gerekli işlemleri yapmak zorundadır. Ulusal Denetim Ofisinin yapmış olduğu değerlendirmeler bütçe süreci tartışmalarının önemli bir bölümünü oluşturmakta ve ayrıca Hükümetin Parlamentoya sunduğu bütçe tasarısında hem özet olarak hem de ilgili kurum hakkında yapmış olduğu tavsiyeler olarak yer almaktadır. Sayıştay'ın yıllık raporları mali reformlar açısından da aktif ve yapıcı bir rol oynamaktadır. Nitekim Maliye Bakanlığı, bir kaç yıl önce İsveç'te gerçekleştirilen en büyük bütçe reformunda Sayıştay ile olan işbirliğinin önemini vurgulamıştır.[87]

Sosyal refah programlarını yaygın olarak uygulayan İsveç'te kamu sektörü harcamaları, GSMH'nın % 65'ini oluşturmaktadır. Ülkedeki işgücünün de üçte biri kamu sektöründe istihdam edilmektedir. Böyle bir yapıda Sayıştay'ın performans denetimi uygulamaları büyük önem taşımaktadır. Çağdaş denetim yaklaşımlarında öncü bir rol oynayan İsveç Sayıştayı, performans denetimi metodolojisini geliştiren ve sanayileşmiş ülkelerle deneyimlerini paylaşan ilk Sayıştaylardandır.

Parlamento Denetçileri Ofisi, Sayıştay ile yakın işbirliği içinde çalışır ve Sayıştay'ın raporlarından yararlanabilir. Performans denetimi raporları, Parlamentonun daimi komiteleri tarafından da incelenmektedir.[88]

ABD ve Kanada'da Yüksek Denetim

ABD'de Yüksek Denetim ve GAO

50 eyaletten oluşan federal bir devlet olan Amerika Birleşik Devletleri'nde, eyaletlerin her birinde görev yapan Federe Devlet bünyesinde bir yüksek denetim kurumu bulunmaktadır. Bunların yanı sıra, 1921 yılında Washington'da kurulan ve federal düzeyde denetim yapmakla görevli bulunan bir federal yüksek denetim kurumu olarak General Accounting Office (GAO), Ulusal Parlamento adına denetim işlevini sürdürmektedir.

Tarihsel Süreçte GAO'nun Gelişimi[89]

ABD'de yürütme organı içinde yer alan denetim birimlerinin tarihi oldukça eskidir. Ancak bu birimlerin bağımsız olmayışı ve giderek kabarıklaşan bütçe işlemleri üzerinde ABD Başkanının gittikçe artan ve denetimden uzak bir yetkiye sahip olması, Kongre'yi, kendisinin tahsis ettiği paranın nasıl harcandığını ortaya koyabilecek, yürütmeden bağımsız bir denetim mekanizması

[87] Sandberg, Bo and Larsson, Kjell, "The Role of Auditing in Performance Improvement in Sweden", **Performance Auditing and...,** p.196, 197
[88] OECD-PUMA, **Performance Auditing and...,** p.99

oluşturulması arayışına sürüklemiştir. 1921 tarihli Bütçe ve Muhasebe Kanunu ile yürütmeden bağımsız ve yasama adına hareket eden bir denetim kurumu olarak Genel Muhasebe Ofisi (General Accounting Office-GAO) yani Sayıştay kurulmuştur.

GAO'nun bağımsızlığı, başkanına, yani Genel Komptrolöre sağlanan güvencelerle güçlendirilmiştir. GAO'nun tek sorumlusu olan Genel Komptrolör, 15 yıllık süreyle atanmakta ve yargı kararıyla suçluluk hali ispatlanmadıkça ya da Kongre'nin ortak kararı olmadıkça görevden alınamamaktadır. Bu da Genel Komptrolöre Başkan karşısında güçlü bir konum kazandırıyordu.

Genel Komptrolörün bağımsız olması durumu, daha başlangıçta problem yaratmıştır. 1920'deki yasa taslağı bu nedenle Wilson tarafından veto edilmiş, fakat Kongre buna karşı direnmiştir. Sonuçta birkaç küçük değişikliği içeren yeni tasarı 1921'de Harding tarafından kabul edilmiştir.

GAO ilk zamanlarında, belli bir harcamanın yerinde yapılıp yapılmadığıyla değil, ancak yasallığıyla ilgileniyordu. Bu dönemde GAO'nun görevi, tekil belgelerin detaylı bir şekilde denetimini kapsıyordu. Her belgenin son derece resmi ve yasal bir şekilde incelenmesi esastı. Ancak Roosevelt döneminin muhafazakar Genel Komptrolörünün, Roosevelt'in politikalarını (New Deal) müsriflik olarak nitelendirmesiyle çatışma başladı. Örneğin bir keresinde GAO, İçişlerini satın aldığı fotoğraf makinesini ne amaçla aldığını sorguladığında, Müsteşardan denetçilere gelen cevap oldukça kısa, açık ve gülünçtü: "Fotoğraf çekmek için, ahmaklar".

1936'lardan sonra Başkan Harding ve Hoover, GAO'nun bazı yetkilerini elinden almaya ve onu hazineye bağlamaya çalışmışlarsa da, bu tür talepler Kongre tarafından sürekli olarak reddedilmiştir. Roosevelt ise, sonunda mevcut durumu kabullenmek zorunda kalmıştır.

II. Dünya Savaşının başlaması ve devlet kurumlarındaki seferberlik, tüm ideolojik ve benzeri tartışmaları ortadan kaldırmış ve bu dönemde, 1940'tan 1954'e kadar Genel Komptrolörlük görevini yürüten Warren'e, GAO'daki ilk büyük kurumsal değişimi gerçekleştirme olanağı doğmuştur.

II. Dünya Savaşına gelindiğinde, devletin büyüyen işlem hacmi karşısında, klasik belge denetimi sistemi çökme noktasına gelmişti. 14.000'den fazla personelle bile denetim işleriyle başa çıkılamamıştı. Örneğin GAO'nun 1945'teki yıllık raporu 35 milyon kadar denetlenememiş belgeden söz etmektedir.

Bu durumda eski yöntemleri sürdürmenin hiçbir yarar sağlayamayacağı kanısına varan Warren, savaş bittikten sonra ilgili diğer kurumlarla da işbirliği yaparak, mali yönetim ve denetim alanlarında yeni düzenlemeler için girişimlerde bulundu. Buna göre bütün kurum ve kuruluşlar kendi belge kontrollerini ve

[89] GAO'nun 70 yıllık serüveni için bkz. Havens, Harry S., "Denetim Belgelerinden Program Değerlendirmelerine Kadar GAO'nun (General Accounting Office) Gelişimi", (Çev. Ümran Saray), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 10, Ekim-Aralık 1992, s.29-47

muhasebelerini kendileri yürüteceklerdi; GAO, muhasebe kurallarının belirlenmesine ve mali yönetim usul ve kontrollerinin yeterli olup olmadığının denetlenmesine ağırlık verecekti. Bu yaklaşım Kongre tarafından da desteklenerek 1950 tarihli Muhasebe ve Denetim Yasasında yerini aldı.

Bu düzenlemeden sonra, sayıları 15.000'i aşan ve çoğu GAO'nun işine pek yaramayan denetim memurları ordusunun yerine daha iyi eğitimli ve vasıflı yeni tip denetçiler işe alınmış; 1960'lara gelindiğinde personel sayısı 4000'e kadar düşürülmüştür.

1966'dan 1981'e kadar Genel Komptrolör olarak görev yapan Elmar B. Staats, Plan, Program, Bütçe Sisteminin (PPBS) bir parçası olan, yürütme alanında gittikçe önem kazanan analitik yaklaşımı da beraberinde getirdi ve GAO'da ikinci önemli değişikliği gerçekleştirdi. Staats, PPBS'de kullanılan analitik yaklaşımın, Kongre'nin federal programları denetlemesine büyük yarar sağlayacağına inanıyordu ve diğer yetkilileri de bu konuda ikna etti.

GAO'nun yüklendiği yeni sorumluluklar 1970'te çıkarılan "Yürütme Alanında Yeni Düzenlemeler Kanunu" ile yasal statü kazandı. 1974'te "Kongre Bütçesi ve Müsadere Kontrolü Kanunu" ile geliştirilmiş haliyle tekrar yürürlüğe kondu.

1967'de Kongre tarafından GAO'dan ilk büyük "program değerlendirmesi" etkinliğinde bulunması istendi. Bunun üzerine yoksulluk programlarını (Ekonomik Fırsatlar Programı) birçok danışmanın da yardımlarıyla inceleyen GAO, 1969'da çalışmasını geniş kapsamlı bir raporla sona erdirdi. 1970'lerde ise program değerlendirmesi, GAO'nun fazlaca başvurduğu bir aktivite haline geldi. 1970'lerin ortalarına doğru GAO, askeri personelin gelir vergisinden muaf tutulması, Savunma Bakanlığı hastanelerinin yatak kapasiteleri, sosyal refahı sağlayan birimler arasındaki bilgi alışverişi gibi farklı konulara da el attı.

Birleşik Devletler Güneydoğu Asya'daki karışıklık için askeri birlikler göndermeye başlayınca, Kongre paranın nasıl harcandığını sorgulamaya başladı. Bu da GAO'ya yeni bir saha açılmasına neden oldu. Bu amaçla GAO, bir süre için Saygon'da 30 kişinin sürekli, zaman zaman da geçici personelin çalıştığı bir büro açtı.

GAO'nun Vietnamdaki esas görevi, lojistik ve tedarik konularındaki işlerle ilgilenmekti. Birleşik Devletlerin yardımlarının Vietnam Hükümeti tarafından nasıl kullanıldığından, Birleşik Devletlerin müdahalesini desteklemek üzere gerçekleştirilecek dev projelerin mantığına kadar her şey sorgulanıyordu. Askeri konulara ek olarak, mültecilerin problemlerini tayin etme işiyle de meşgul oluyordu.

Vietnam problemini yurttaki diğer problemler izledi. 1973'te ortaya çıkan petrol tedariğindeki aksaklık, GAO'nun politik analize kaymasının temelini oluşturmuştur. Watergate ve Vietnam tecrübelerinden sonra yürütme organına karşı azalan güven, GAO'nun işlevlerinin artmasına yol açtı. Bu dönemde enerji kriziyle ve üretici reaktörlerin inşa edilmesiyle ilgili inceleme ve

değerlendirmelerde bulundu. 1980'lerde savunmanın yeniden önem kazanmasıyla birlikte GAO, lojistik, haberleşme, personel yönetimi, üretilmekte ve geliştirilmekte olan ana silah sistemlerinin performansı, maliyeti gibi daha başka konulara da eğildi.

1980'lerde GAO, hükümetin mali politikalarıyla daha çok ilgilenmeye başladı. GAO, 1980'lerdeki mali politikanın temel problemlerinin çözümlenmemiş politik ve ideolojik çatışmadan kaynaklandığını kabul ederken, bütçe usulündeki yetersizliklerin de bu duruma katkıda bulunduğunu iddia etti. Aynı zamanda yetersiz iç kontroller, İskan ve Kent Gelişimi Dairesini yutan hile ve yanlış idare yöntemlerine fırsat verirken, modası geçmiş muhasebe ve yönetim bilgi sistemleri, idari kararların alınmasında esas olan güvenilir bilgi toplanmasını imkansızlaştırmıştır.

Bu fikirler, 1985'te federal hükümetin mali yönetim sistemi hakkında GAO'nun çıkardığı "beyaz kağıtlar"ın ilk serisinin yayınlanmasıyla son şeklini almıştır. GAO, bu beyaz kağıtlarda bütçe ve muhasebe konularına bütüncül bir yaklaşımla, yeni türde bir mali yönetim sistemi çerçevesi önerdi.

Bunu tamamlayıcı olarak da, mali denetime verdiği önemi tekrar vurguladı. GAO, bütün bakanlıkları ve diğer kurumları yıllık mali rapor sunmaya ve bunların güvenilirliğini bağımsız denetim aracılığıyla kanıtlamaya teşvik etti. Bu yöntem, GAO'nun 1989'da Birleşik Devletler Hava Kuvvetlerinin mali raporunu (beyanatını) denetlemesiyle uygulamaya konuldu.

GAO, mali yönetimin yanısıra, bütçe sisteminde reform için de çalışmalar yapmıştır. Belirli konularda bütçe görüşmelerinin aktif bir katılımcısı olan GAO, bütçe açıklarının kaynağını teşhis etme gibi görevlerinin yanında, bütçenin hazırlanışının yeniden incelenmesine ilişkin önerilerde bulunmuş ve bütçe yapısı ile usulünün yeniden elden geçirilmesi gerektiğini belirten raporlar hazırlamıştır.

1986 yılında GAO'nun kendisini bir yasama kuruluşu olarak tanımlamasından[90] sonra ise, özellikle 1990'lı yıllarda GAO'nun Kongre'nin daha çok etkisine girdiği ve denetim faaliyetlerinin tamamına yakınını Kongre'nin talepleri doğrultusunda gerçekleştirdiği görülmektedir. Bu durumun da özellikle bağımsızlık ve hatta objektiflik açısından çeşitli eleştirileri beraberinde getirdiği bilinmektedir.

Günümüzde GAO, daha çok program değerlendirmesi olarak bilinen ve federal yönetim faaliyetlerinin öngörülen amaçları ne ölçüde karşıladığını inceleyen bir çalışma tarzına ağırlık vermektedir. Bugün için GAO, politika analizleri ve geniş kapsamlı ve uzun ölçekli değişim sorunları ile daha çok ilgilenir hale gelmiştir. Örneğin GAO, Amerikanın büyüyen mali açıkları hakkında açıklamalarda bulunmakta, mali yönetimin ve daha geniş anlamda kamu yönetiminin modernizasyonu için çalışmakta, federal yönetimin bir dizi "yüksek-riskli" programları, politikaları, fonksiyonları ve faaliyetlerine dikkatleri çekmektedir.

[90] Walsh, Anmarie H., "Performance Auditing and Legislative Oversight in the Context of Public Management Reform: The US Experience", **Performance Auditing and ...,** p.235

Kurum 2004 yılında Genel Muhasebe Ofisi olan adını, mevcut rolünü ve misyonunu daha iyi yansıttığı için, Devlet Hesap Verme Ofisi (Government Accountability Office) olarak değiştirmiştir[91].

Örgütsel Yapısı

Yönetim ve Denetim Birimleri

Monokratik bir örgüt yapısına sahip GAO'nun en üst yönetim kademesi Başkanlıktır. Başkanın üç yardımcısı bulunmakta olup, bunlardan birisi yönetsel işlerde Başkana yardımcı olurken, diğeri denetim konularında ve daha çok planlama ve raporlama alanında yardımcı olmaktadır. Bir diğeri ise tüm alanları kapsayan genel konularda Başkana yardımcı olmaktadır. Bunların dışında hukukçulardan oluşan bir Danışmanlık Bürosu ve yolsuzluk iddialarını incelemekle görevli bir Soruşturma Ofisi bulunmaktadır.

GAO, biri yönetsel konulardan, diğeri de denetimin planlanması ve raporlanmasından sorumlu Başkan Yardımcılarının başlarında yer aldığı iki ana bölüm ve bunların vekillerinin başlarında bulunduğu yedi bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerden dört tanesi program bölümleri, diğer üçü ise teknik bölümlerdir. Program bölümleri faaliyet alanlarına göre belirlenmekte, her bölüm belirli alanların denetiminden sorumlu olmaktadır. Denetim alanları bu bölümler arasında şu şekilde dağıtılmıştır:[92]

Genel Yönetim Konularının Denetimiyle İlgili Bölüm: Bu bölümün sorumlu olduğu konu ve alanların başlıcaları, içişleri, adalet, vergi politikası, ulusal prodüktivite, satınalma ve mülkiyet yönetimi ve mali piyasalar şeklinde sıralanabilir.

İnsan Kaynaklarının Denetimiyle İlgili Bölüm: Bu bölümün sorumlu olduğu başlıca denetim alanları, sağlık hizmetleri ve insan sağlığına gösterilen ilginin kalitesi, gelir güvenliği, eğitim, istihdam, sağlık giderlerinin finansmanı, kurumlar arası ilişkiler şeklinde sayılabilir.

Ulusal Güvenlik ve Uluslararası İlişkilerin Denetimiyle İlgili Bölüm: Bu bölümün sorumlu olduğu konuların başlıcaları, Kara, Hava ve Deniz Kuvvetleri, Kara, Hava ve Deniz Kuvvetleri ikmal işleri, ulusal ticaret, güvenlik ve uluslararası ilişkiler, araştırma, geliştirme, ihale ve satınalma ve dış ekonomik ilişkiler olarak sıralanabilir.

Kaynaklar, İletişim ve Ekonomik Gelişme Konularının Denetimiyle İlgili Bölüm: Bu bölümün sorumlu olduğu başlıca denetim alanları ise, tarım,

---

[91] Walker, David M., "Audit Profile: Government Accountability Office of the United States", **International Journal of Government Auditing,** July 2005, p.18

[92] Alptürk, Gül, "Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi", **Sayıştay Dergisi,** Özel Sayı, Nisan-Haziran 1991, s.43-44

enerji, iskan, çevrenin korunması, ulaşım, iletişimin geliştirilmesi, bilim ve teknoloji politikası, ulusal kaynakların yönetimi şeklinde sınıflandırılabilir.

Bir başka deyişle GAO'da denetim konuları, toplam 33 faaliyet alanına ayrılmış olup, bunlar sözü geçen dört bölüm arasında paylaştırılmıştır.

Teknik bölümler ise daha çok program bölümlerine yardımcı olan ve kendi başına denetim faaliyeti kısıtlı olan bölümlerdir. Bunlardan birisi sadece mali denetimden sorumlu olan bölüm olup, GAO'nun denetimleri içerisinde %10 oranında yer alan mali denetimi tek başına yapmak yanında, performans denetimi yapan program bölümlerinin denetimleri sırasında mali denetime gerek görüldüğünde yönetim dönemi hesaplarının incelenmesi, yolsuzluk olup olmadığının araştırılması ve iç kontrollerin denetimleri konularında onlara yardımcı olmak ve bulgularını performans denetimi yapan bölümlere iletmekle sorumludur. İkinci bölüm GAO içinde kullanılan bilgisayarların denetiminden ve denetime tabi kurumların bilgisayar sistemlerinin satınalınması ve iyi işlemesi için gerekli olan tüm aşamalardan sorumludur. Üçüncü bölüm ise, program denetim tekniklerinin geliştirilmesi için yöntemler tespit etmek, özel bazı programları denetlemek ve GAO'nun denetimlerinde sıkça başvurduğu anketleri hazırlamakla sorumludur.[93]

GAO'nun teknik bölümlerinde daha çok bilim adamları ve teknik elemanlar görev almaktadır.

Sözü edilen 7 bölümün her birinde, en üst kademede bulunan Başkan Yardımcısı ve iki vekilinin altında kendi faaliyet alanlarının tümünden sorumlu 3 müdür ve bunların da her birine bağlı 3 müdür yardımcısı bulunmakta, bunların altında ise denetim faaliyetinden sorumlu bir yetkili ile ona bağlı olarak çalışan denetçiler yer almaktadır.

GAO'da bu 7 bölümün dışında destek hizmeti gören çeşitli birimler yer almakta olup bunların başlıcaları şu şekilde sıralanmaktadır:[94]

1- Kongre ile ilişkileri düzenleyen Ofis,
2- Denetim Politikalarını oluşturan Ofis,
3- Denetim Planlamasını yapan Ofis,
4- Bilgi akışını düzenleyen Ofis,
5- Özlük işlerini yürüten Ofis,
6- GAO'nun göreve almak istediği kişilerde aradığı nitelikleri kamuya duyuran ve müracaatları kabul eden Ofis,
7- Eğitim faaliyetlerini düzenleyen Ofis,
8- Yayın işleriyle ilgilenen Ofis,
9- Baş Ekonomist,

[93] Alptürk, s.45
[94] Alptürk, s.45

10- Uluslararası Denetim İrtibat Ofisi,

11- İç Değerlendirme Ofisi

Merkez örgütünün dışında GAO'nun 11 eyalette bölgesel teşkilatı ve denizaşırı ülkelerde 2 şubesi bulunmakta ve bu teşkilatların her birinin başında, imza yetkisi bulunmayan ve merkeze bağlı olan bir yönetici ile, biri idari işlerden, diğeri ise denetimin planlanması ve raporlanmasından sorumlu iki yardımcısı bulunmaktadır.

GAO'nun ayrıca her Bakanlıkta bir denetim grubu bulunmakta ve bu gruplar aracılığıyla yerinde denetim görevi gerçekleştirilmektedir.

Personel Yapısı

GAO Başkanı Kongre tarafından önerilen adaylar arasından, Amerikan Başkanı tarafından 15 yıllık bir görev süresi için atanır. Uzun görev süresi, yöneticilikte pek nadir görülen sürekliliği oluşturmakta ve kurumun bağımsızlığını sağlamaktadır. Uzun görev süresi aynı zamanda Başkanın etkili şekilde ele alınması gereken karmaşık ve tartışmalı sorunlara el atmasına olanak tanımaktadır.

Başkanın yeniden atanması söz konusu olmamaktadır. Görevine, Kongrenin her iki meclisinin ortak kararı ile ve belirli nedenlerin var olması koşuluyla son verilebilmektedir. Bu nedenler, sürekli hastalık veya sakatlık hali, görevleri için uygun olmadıklarının (görev ve sorumluluklarını ihmal veya ihlal ettiklerinin) saptanması, suç işlemeleri veya suç unsuru teşkil eden ya da genel ahlaka uygun düşmeyen davranışlarda bulunulmasıdır. Bu durumlardan herhangi birinin varlığı durumunda, yalnız Kongre tarafından yasal kovuşturma yapılabilir. 70 yaşına geldiğinde de görev süresi kendiliğinden sona erer.

GAO'nun personel sayısı tarihsel gelişim süreci içinde sürekli farklılık göstermiştir. II. Dünya Savaşı dönemlerinde 14.000 olan personel sayısı savaş sonrası dönemde 15.000'leri geçmiş, 1960'lı yıllarda ise personelin niteliğine önem verilerek sayısı 4.000'e kadar düşürülmüştür. Ancak bu sayı 1970'lerde 5300'e çıkmış, 1980'lerde ise 5000-5100'e inmiştir.[95] 2005 yılı itibarıyla ise, personel sayısı 3300 civarındadır.[96]

Günümüzde GAO personeli hemen her branştan seçilmektedir. Muhasebe, iş idaresi gibi branşların yanı sıra kamu yönetimi, mühendislik, fizik, istatistik ve ekonomi gibi alanlarda öğrenim görenler de 1970'lerden itibaren mesleğe alınmaya başlanmıştır. Muhasebe ve mali denetim alanında genellikle muhasebeciler istihdam edilirken, ekonomik analizleri gerçekleştirmek için ekonomistler, bilgisayar sistemlerini incelemek üzere bilgisayar uzmanları, kötüye kullanma olaylarını takip etmek için de suç müfettişleri göreve alınmaktadır.

[95] Havens, s.40
[96] Walkers, p.21

GAO'da sadece Başkan ve yardımcılığı makamları politik atamayla doldurulmaktadır. Diğer kadrolara, yarışma sınavı sonucu hak kazananlar alınmaktadır. Her bölümün gereksinim duyduğu personel, nitelikleriyle birlikte GAO'nun destek hizmeti veren ayrı bir Ofisince kamuya duyurulduktan sonra, ilgili bölüm tarafından çeşitli mülakat ve araştırmalardan sonra işe alınır. Ayrıca özel uzmanlık gerektiren belirli konularda geçici olarak dışarıdan uzmanlar görevlendirilebilir. Başkan, personelin işe alınmasında, işten çıkarılmasında ve onlara emir ve talimat verilmesinde tam yetkilidir.

GAO, personelinin eğitimine büyük önem vermekte ve eğitim programlarına ciddi kaynaklar aktarmaktadır. Her personelin belirli alanlarda uzmanlaşmasının ve çok çeşitli alanlarda detaylı bilgilerle donatılmasının sağlanması, genel bir politikadır. Bu uzmanlaşma her alandaki hizmetiçi eğitimlerle sağlanmakta ve yetersiz hissedilen her alanda sürekli olarak eğitim gerçekleştirilmektedir. Mesleki uzmanlaşma dışında, toplum karşısında konuşmaktan anket hazırlanmasına ve denetlenen kurum görevlileri ve denetim konusunu ilgilendiren diğer kişilerle mülakata kadar her konuda denetçiler eğitimden geçirilmektedirler.[97] Eğitim alanındaki gereksinimi karşılamak amacıyla da, GAO Eğitim Enstitüsü oluşturulmuştur.

GAO'nun Görev ve Yetkileri

GAO'nun ana işlevi, Kongre'nin yardımcı denetim ve danışma organı olarak faaliyette bulunmaktır. Bu çerçevede Kongre'den gelen talepler üzerine ya da doğrudan gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerinin sonucunda Kongre'ye raporlar sunarak, Parlamento denetimine katkı sağlar.

GAO, aynı zamanda yürütme organları için de yasal danışmanlık görevi yapar ve kendisine getirilen sorunları çözümler. Ancak diğer ilave fonksiyonları ve yürütme organı ile olan bu ilişkileri, GAO'nun yasama erkine ve yasama organına çeşitli şekillerde yardımcı olma amacına yönelmiş bir organ olduğu gerçeğini değiştirmez.

GAO'nun tüm resmi dairelerin elinde bulunan her türlü bilgi ve belgeyi isteme ve inceleme konusunda yasal yetkisi vardır. Buna ek olarak GAO'nun tarafsızlığı ve işine gösterdiği özen, diğer araştırmacıların ulaşamayacağı devlet dışı bilgi kaynaklarına ulaşmada ve bu şekilde ulaşılan bilginin incelenip değerlendirilmesinde ona ayrıcalıklı bir konum kazandırmaktadır.

Ayrıca GAO, muhasebenin genel ilkeleri konusunda kural ve prensipleri düzenler ve idarenin verimliliğini artırmak için diğer birimlerle işbirliği halinde çalışır. Kamu kurumlarında stratejik planlama ve performans ölçüm sistemlerinin geliştirilmesi ve uygulanması amacıyla 1993'te çıkarılan Kamu Performansı ve Sonuçları Yasası, kurumlara performans yönetimi ve sorumluluk mekanizmalarını geliştirme yönünde birtakım yükümlülükler getirmiştir. Bu

[97] Alptürk, s.47, 52

Yasa, GAO'nun faaliyetlerinde yeni bir açılım getirmiş ve 1996 yılında performans denetiminde yeni bir yaklaşım getiren rehber yayımlanmıştır. Bu rehber, 2004 yılında tekrar güncellenmiştir.

Görevlendirilme yöntemi ve görevini yerine getirme sorumluluğu, GAO'yu çok geniş bir alanda faaliyet sürdürme zorunluluğuyla karşı karşıya bırakmıştır. Kurumun Washington'daki merkezinde bulunan dosya ve kayıtları incelemekten, yeni silah sistemlerinin denetlenmesi ve sonuçların analiz edilmesine, üçüncü dünya ülkelerine yapılan bağışların izlenmesine, 1987'deki hisse senedi piyasasının iflasında bilgisayar hatalarının değerlendirilmesine ve yerel refah bürosundaki yeni prosedürün etkilerinin değerlendirilmesine kadar her alanda ve dünyanın her yerinde görev alabilmektedir.

Kongre ile İlişkiler ve GAO'nun Bağımsızlığı

Kuruluş tarihi olan 1921 yılından bu yana GAO, Kongre ve komisyonlarının istediği denetim ve araştırmaları yapmakla yükümlü kılınmıştır. 1921 tarihli Kanununda GAO'nun işleviyle ilgili olarak çizilen çerçeve, özünde aynı kalarak daha sonraki yasal düzenlemelerde de yer almıştır. Ancak yüzyılın ilk yarısında bu yükümlülük pek itibar görmemiştir. 1970'lere kadar GAO'nun tüm faaliyetleri, kendisince belirlenen gereksinimlere ve ilkelere uygun yürütülmekteydi. 1969'a kadar hazırlanan raporların da sadece %10'u kadarının Kongre'ye ait taleplere cevaben yazıldığı söylenebilmektedir.

1977 mali yılında ise, Kongreden gelen talepler ve kanunen yüklenmiş denetim ve incelemeler GAO personelinin %35'ini meşgul edecek düzeye ulaşmıştır. 1988 mali yılında ise GAO personelinin %100 ile %80 kadarı Kongreye ait özel talepleri karşılamak için çalışmak zorunda kalmıştır.[98]

Öte yandan GAO'nun son yıllardaki değişimi de Kongrenin ihtiyaçlarına parelel olarak gelişmiştir. Kimi zaman yasalarla, kimi zaman Kongrenin ilgili komisyonundan gelen taleplerle, bazen de GAO'nun kendi girişimiyle yeni sorumluluklar yüklenmiştir.

GAO'nun görev ve yetki alanlarının sınırları yasayla belirlenmemiş olup, Kongre'nin görev verdiği her konuyu denetlemekle yükümlüdür. Her ne kadar GAO'nun destek hizmeti veren ofisleri arasında yer alan planlama birimi yıllık denetim planlarını yapmakta ise de, Kongre ile var olan ilişkilerin yakınlığından dolayı hangi alanlarda denetim yapılmasının isteneceği kolaylıkla tahmin edilebilmekte ve o konular denetim planı içinde yer almaktadır.[99] GAO, ayrıca Kongre Komitelerinin çalışmalarına ilişkin yararlı bilgi, karar ve tavsiyeleri gerek duyulduğunda hazır bulundurmaktadır.[100]

---

[98] Havens, s.39
[99] Alptürk, s.46
[100] Staats, Elmar B., "Amerika Birleşik Devletlerinde Sayıştay Kongre İlişkileri" (Çev.: G. Daloğlu, C. Gürsu), **Mali Hukuk,** Yıl: 7, Sayı: 47, (Kasım 1977), s.45

Bugün için GAO'nun denetimlerinin %80 ile %90'ı arasında değişen bir oranının Kongre'nin komiteleri ya da doğrudan üyelerinin talebi üzerine gerçekleştirildiği anlaşılmaktadır. GAO'nun doğrudan Kongreden gelen talepleri karşılamak zorunda olması, değişik yorumlara da konu olmaktadır. Özellikle 1970'lerden sonra GAO ile Kongre üyeleri arasındaki yakın çalışma ilişkisinin GAO'nun bağımsızlığına ve tarafsızlığına gölge düşürdüğü ileri sürülmektedir. Belirli bir politik görüş veya iddianın desteklenmesi amacıyla GAO'dan araştırma talebinde bulunulması, böyle bir riski kaçınılmaz kılmıştır. Hatta bu çerçevede zaman zaman Kongre'deki tartışmalarda kimi Komite başkanları, GAO'nun kaynaklarını kendi politikalarını ve denetim ihtiyaçlarını karşılamak üzere kullanmakla suçlanabilmiştir.[101]

Ancak Kongre ile GAO arasındaki diyalog, her iki taraf için de yararlıdır. GAO hangi konuların Kongre üyeleri tarafından önemsendiğini öğrenir. Aynı zamanda Kongre üyelerini temel problemler konusunda yönlendirme fırsatını da elde eder. Bu da GAO'nun önceliklerini daha sağlıklı tespit edebilmesine olanak sağlar. Başta Genel Komptrolör olmak üzere tüm yetkililer başarılarının anahtarının Kongre'nin kendilerinden denetim talebinde bulunmaları ve bu yolla denetim sonuçlarına ilgi duymalarında saklı olduğuna, denetim raporlarına Kongre'nin yeterli ilgiyi göstermesinin ve bu raporların gereklerinin yerine getirilmesinin ancak bu yolla sağlandığına inanmaktadırlar. Ayrıca Kongre'nin taleplerine yanıt verilmesi, onun adına denetim yapmanın bir gereği olarak kabul edilmektedir. Çünkü Kongre'ye destek ve hizmet vermek, GAO'nun en büyük sorumluluğudur.

GAO'nun denetimlerine Kongre'nin talebi üzerine başlaması ve denetim konularının Kongre tarafından belirleniyor olmasına rağmen, denetim şekli, metodolojisi, tekniği, süresi ve de sonuçlarının raporlanmasının GAO'nun tamamen kendi yetkisinde olması ve objektifliğin asıl olup sonuçların Kongre'yi memnun etmeye yönelik olmaması nedenleriyle GAO yetkilileri bağımsızlıklarını kısıtlanmış hissetmemektedirler.[102]

Ayrıca GAO, araştırma ve incelemeleri için Kongre Komisyonlarınca istendiği kadar meslek mensubunu bu Komisyonlarda çalışmak üzere atamaktadır. Yıllık Bütçe Tasarısı müzakereleri esnasında da GAO, Kongre Tahsis Komisyonu Appropriations Commitee of the Congress ile beraber çalışır. Bundan başka GAO, yasa tasarıları hakkında Kongreye görüşlerini sunarak yardımcı olur. Kendi inisiyatifi veya Komisyon Başkanının isteğiyle Kongreye sunulan yasa tasarılarını değerlendirerek ulaştığı sonuçları ilgili Komisyona sunar. Ancak bu, karar vermeye iştirak etmek anlamına gelmez.[103]

[101] Walsh, p.236
[102] Havens, s.39; Alptürk, s.47
[103] Schafer, s.19

Denetim Süreci ve İşleyişi

Denetimde Karar ve Görevlendirme Süreci

GAO'ya Kongre'nin herhangi bir komisyonunun en az iki üyesi tarafından yapılan denetim talebi, GAO'nun destek hizmeti veren birimleri arasında yer alan "Kongre İle İlişkiler Ofisi"ne iletilir. Bunun üzerine Genel Komptrolör, denetimden sorumlu Başkan Yardımcısı ve konu GAO'nun kendi örgüt yapısı içinde hangi faaliyet alanını ilgilendiriyorsa, o bölümün yöneticileri toplanarak, söz konusu talebin denetim programına alınıp alınmamasına karar verir.

Olumlu karar alınırsa konu ilgili bölüme havale edilir. Örneğin Hava Kuvvetleri ile ilgili olarak Kongre'den gelen talep, bu alanla ilgilenen Ulusal Güvenlik ve Uluslararası İlişkiler Bölümüne gönderilir. Talebi alan bu bölümün yetkilisi denetimden sorumlu olacak bir kişiyi atayarak ekibini kurmasını ve bir denetim planı yaparak sözkonusu işi kaç kişiyle, kaç günde ve yüzde kaç kesinlik oranıyla yapabileceğini kendisine bildirmesini ister.

Eğer verilen iş bölgesel teşkilatları ilgilendiriyorsa, bir başka deyişle bölgesel teşkilatların herhangi birisinde Hava Kuvvetleri varsa, bölüm yetkilisi bölgesel teşkilatın sorumlusundan bu işle ilgili bir ekip görevlendirmesini talep eder. Bölüm yetkilisi bu işten sorumlu olacak kişiyi tayin ederken, işin nerede yoğun olduğunu gözönünde bulundurur. Bölgesel teşkilatta daha yoğun araştırmalar yapılması gerekiyorsa denetimden sorumlu kişi merkezden değil, bölgesel teşkilattan seçilir ve gerektiğinde merkezden bu işe yardımcı olacak bir başka ekip de görevlendirilebilir. Ancak GAO'nun merkez ve bölge teşkilatları her zaman birlikte ve birbirlerine yardımcı olacak şekilde çalışırlar ve raporlar her zaman merkezde birleştirilerek bölüm yetkilisinin imzası altında ve onun sorumluluğunda düzenlenir.

Denetim işlemi sorumlu denetim elemanına havale edilip denetim ekibi oluşturulduktan sonra, işin niteliği hakkında bir ön araştırma yapılıp bilgi toplanmasına başlanır. Önce denetlenecek kurum yetkilileri ile GAO'nun denetim sorumluları (Bölüm yetkilisi dahil) bir toplantı yaparlar ve bu toplantıda hangi konuların denetleneceğini kurum yetkililerinin bilgisine sunarlar. Bu toplantının ardından çeşitli mülakatlar, anketler düzenlenerek denetimin kapsamı ve alanı belirlenmeye çalışılır. Daha önce bu ve benzeri konularda yazılmış denetim raporları incelenir.

Bütçede yer alan hangi program denetleniyorsa bu programdan beklenilen amaç ortaya çıkarılır. İlgili programa uygulama alanı veren yasa hükümleri incelenmek suretiyle programı uygulayan kurumun yetkileri belirlenir ve sonuçta toplanan bilgiler ışığında söz konusu işin kaç günde, kaç kişiyle ve yüzde kaç kesinlik

oranıyla tamamlanacağı açığa kavuşturularak denetim sorumlusunca bölüm yetkilisine bildirilir.[104]

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi

İşin niteliği ve süresi konusunda denetim sorumlusu ve Bölüm yetkilisinin görüş birliğine varmaları sonucu denetim sorumlusunca bir denetim planı hazırlanır. Bu denetim planında ya herkesin yapacağı işler tek tek detaylı bir şekilde ortaya konur ya da çok tecrübeli denetçilerin denetime katılması halinde yapılacak iş genel hatlarıyla belirlenir.

Detaylı bir denetim planında eski yıl raporlarının incelenmesi, bütçe dahil ilgili yasaların incelenmesi, ilgili kişilerle röportaj yapılması, ilgili kişilere anket yollanması, ilgili kurumun teşkilat yapısının ve kişilerin sorumluluklarının incelenmesi, envanter kayıtları ve malzemelere ilişkin güvenlik önlemlerinin yerinde incelenmesi, Kongre üyeleri ile herhangi bir tereddütlerinin olup olmadığı hakkında görüşülmesi, içinde bulunulan yıl ve geçmiş yıllar üretim ve satış kayıtlarının incelenmesi, üretim, satınalma ve satma konularında kurum politikasının tanımlanması, bakanlıkta bulunan teftiş kurulu başkanı ile mülakat yapılması ve yazdığı raporların incelenmesi şeklinde madde madde yapılacak işler sayılır.[105]

Denetim planının hazırlanmasından sonra bu planda yer alan maddeler denetçilerce tek tek uygulanmaya başlanır. Bu uygulama sırasında denetlenen programdan beklenen amacın ne olduğu esas alınarak ilgili kurumun bunu ne ölçüde gerçekleştirdiği ve durumun ne olduğu noktası araştırılır. Beklenen amaçla mevcut durum arasında bir fark varsa, yani amaca istenilen ölçüde ulaşılmamışsa bunun nedenleri araştırılır ve olumsuzluğun yol açtığı sonuçlar üzerinde durulur. Bu şekilde yapılan denetimler sonucu elde edilen kanıtlarla denetim bulgularına ve sonuca ulaşılır.

Denetim planının uygulanması sırasında bu iş için kararlaştırılmış sürenin çeşitli aşamalarında denetime katılan tüm denetçiler ve ilgili bölüm yetkilisi toplanarak elde edilen kanıtları ve neler yapılması gerektiğini tartışırlar. Yetersiz kanıt toplanan alanlarda daha derinlemesine inceleme yapılmak üzere denetim planında değişiklikler gerçekleştirilir.

Denetim planının uygulanmasında en önemli sorun, GAO'yu sağlıklı sonuçlara götürecek denetim kanıtlarının toplanmasıdır. Bu amaca hizmet etmek üzere GAO tarafından toplanan kanıtlar dört ayrı gruba ayrılmaktadır: *Fiziksel kanıtlar, belgelere dayanan kanıtlar, ifadeye dayanan kanıtlar, analitik kanıtlar*

Elde edilen kanıtlara dayalı olarak hazırlanan taslak rapor kapsamlı bir bağımsız incelemeden geçirilir. Konunun önemi ve karmaşıklığı arttıkça incelemeler daha

[104] Alptürk, s.48
[105] Alptürk, s.48-49

da yoğunlaştırılır. İncelemeleri, değerlendirmeyle görevli personel, yetkili yöneticiler, kalite tasdik grubu, özel uzmanlık alanlarını ilgilendiren konularda o alanın uzmanı (Baş Ekonomist gibi) ve gerekli görülen diğer kişiler gerçekleştirir.

Denetim Raporunun Hazırlanması

Yeterli kanıtlar toplandıktan sonra denetim için verilen süre içinde denetimden sorumlu grup bir sonuca ulaşır ve ulaşılan sonuçlar denetlenen kurum yetkilileri ile yapılan bir toplantıda onlara iletilir. Bu toplantının sonucunda denetim sonucunda ulaşılan bulgular ve ne gibi tavsiyelerde bulunulacağı saptanarak rapor taslağı haline dönüştürülür ve görüşü alınmak üzere denetlenen kuruma gönderilir. İlgili kurumun bir ay içinde cevap vermesinden sonra rapor esas şeklini alır.

Rapordan amaçlanan, kamuoyunu denetlenen konu hakkında bilgi sahibi yapmak, denetlenen kurumun GAO'nun tavsiyelerine ne şekilde uyduğunu izlemek ve denetlenen kurum görevli ve yetkililerine ulaşılan sonuçları yanlış anlamalara olanak tanımayacak açıklıkla iletmektir. GAO'nun raporlarında, denetimin amacı, denetim alanı ve metodolojisi, denetim bulguları, ulaşılan sonuç, bu sonucun doğurduğu etkiler, bunları ortadan kaldıracak tavsiyeler ve denetlenen kurumun bu konudaki görüşü yer alır.

Raporda, denetim bulgularının mevcut durum, olması gereken durum (kriter), olması gereken durumla mevcut durum arasında fark varsa bunun nedeni, istenmeyen durum meydana gelmişse bunun etkileri şeklindeki sorulara yanıt bulacak tarzda irdelenmesi ve ulaşılan sonucun açıkça belirtilmesi gerekir. Ayrıca istenmeyen durumu ortadan kaldıracak tavsiyelerin raporda denetlenen kuruma açıkça iletilmesi zorunludur.

Bu tür raporlar detaylı raporlar olup, geniş amaçlı denetimlerde kullanılırlar. Bunların dışında daha sınırlı nitelikte raporlar da hazırlanır. Bir kısım raporlar daha dar kapsamlı konularda kullanılan, sadece sonuç ve tavsiye bölümlerini içeren ve denetim alanı ve metodolojisi hakkında detaya inmeyen raporlardır. Bir kısım raporlarda ise, sadece belirli sorulara yanıt verecek faktörler yer almakta ve bu çok özgül bilginin dışında sonuç bölümüne bile gerek duyulmamaktadır. Bazen de GAO, sonradan yazılı hale dönüştürülmek üzere Kongre'nin talebi üzerine ulaştığı sonuçları ilgili komisyon önünde sözlü olarak ifade etmektedir.

Bu şekilde her konuya ilişkin olarak yayınlanan spesifik raporların (yılda yaklaşık 800 adet) dışında bir de yıllık rapor yayınlanmakta ve bu yolla GAO'nun geçmiş bir yıl içindeki faaliyetleri hakkında Kongre'ye ve Kamuoyuna bilgi verilmektedir. Bu rapor aracılığıyla GAO bir yıl içinde yaptığı denetimler sonucu yayınladığı raporların özetini ve bu denetimler sonucunda bütçede sağlanan tasarruflar ile mevcut kaynakların nasıl daha rasyonel bir şekilde kullanıldığını Kongre'ye ve kamuoyuna anlatır.

GAO ayrıca bir yıl içinde ileri sürülen, fakat uygulanmayan tavsiyelerinin hangi nedenlerle uygulanmadığını belirten bir yıllık rapor daha yayınlar ve tüm yayınladığı raporların bir listesini de yayınlayarak ilgi duyan kişilerin istedikleri raporları okuyabilmelerini sağlar.

Hazırlanan raporlar denetlenen kurumun yetkilisine, ilgili görevlilerine, denetlenen kuruma mali kaynak sağlayan diğer kamu kuruluşlarına ve raporun sonuç ve tavsiye bölümleri doğrultusunda harekete geçmek durumunda olan kişilere gönderilir. Ayrıca raporun bir örneği Kongre'nin denetim talebinde bulunan komisyonuna gönderilir ve gizlilik gerektiren, güvenliği ilgilendiren bir konu olmadıkça 21 gün içinde kamuoyuna açıklanır.

Raporların yazımı, ilgili konunun denetimi tamamlandıktan sonra 8 ay içinde tamamlanmış olur. Sürenin bu denli uzamasının nedeni, rapor üzerinde çok aşamalı bir kontrol sisteminin bulunması ve GAO'nun hiyerarşik yapısı içerisinde denetçilerden sonra gelen her yetkili tarafından raporun gözden geçirilmesidir.

Buna ek olarak raporların, sadece bu iş için görevlendirilen denetim dışı bir yetkili kişi tarafından, çalışma kağıtları ve bunlarla ulaşılan bulgular ve bunları destekleyen kanıtların tek tek karşılaştırılması, aksaklık görülmesi halinde de denetimden sorumlu kişilere geri gönderilmesi suretiyle çok hassas bir şekilde tekrar incelenmesi, rapor aşamasının uzamasına, ancak objektifliğin ve doğruluğun sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

Denetim Sonuçlarının Kongre ve Kamuoyuna Duyurulması

Yasama organının bir denetim ve danışma organı olarak GAO, raporlarını öncelikle Kongre üyelerine ve Komisyonlarına gönderir. Her yıl yayınladığı tekil raporlarında GAO, Federal yönetimin ve bağlı birimlerin verimsiz, yasal ve etkin olmayan faaliyetlerine ilişkin bulgularını aktarır. Denetim faaliyetlerinin geniş bir taraması ve en önemli bulgular, GAO'nun Kongre'ye sunduğu yıllık raporlarda yer alır.

GAO, işini yaparken ve raporlarını hazırlarken problem-çözücü bir yaklaşım benimser. Görevinin önemli bir kısmını, ortaya çıkan problemlere çözüm geliştirmek oluşturmaktadır. GAO, Kongreye veya ilgili kamu kurumuna bir öneri paketi sunar. Bu öneriler basit düzeltmelerden ulusal politikaların değişmesini gerektirecek önlemlere kadar geniş bir yelpazeyi kapsar.

GAO'nun önerilerinden ve bu önerileri destekleyen analizlerden halk da haberdar edilmektedir. Ulusal güvenlik açısından gizli tutulması gereken bilgiler içeren raporlar dışındaki tüm GAO raporları hakkında halk derhal veya birkaç hafta içinde bilgi sahibi olmaktadır. ABD'de GAO'nun Kongre'ye sunduğu raporlar dışında, Genel Komptrolürün elde ettiği belli başlı bulgular hakkında

topluma bilgi vermesi, bir özel hak olarak değil, onun bir görevi olarak kabul edilir.[106]

GAO, eğer talep ederse, raporlarının birer nüshasını Birleşik Devletler Başkanına sunmakla yasal olarak yükümlüdür. Kural olarak GAO, raporlarının birer kopyasını kendi insiyatifi ile Başkana, Bütçe ve Yönetim Bürosu'na (Office of Management and Budget) ve İdarenin diğer ilgili taraflarına gönderir.

Çok çeşitli alanları incelemek GAO'nun raporlarına farklı bir özellik katmaktadır. Örneğin nükleer silahların durumu ya da zehirli atıkların temizlenmesi alanındaki ilerlemeler hakkında sorular belirmeye başlayınca, GAO resimlerle veya ilk elden yapılan gözlemlerle doğruluğu kanıtlanmış kesin delillerle problemi analiz ederek açıklık kazanmasını sağlar. Buna ek olarak GAO'nun tarafsızlığı ve işine gösterdiği özen, diğer araştırmacıların ulaşamayacağı devlet dışı bilgi kaynaklarına ulaşma ve bu şekilde ulaşılan bilginin incelenip değerlendirilmesinde ona ayrıcalıklı bir konum kazandırmaktadır.

Kesin delillere verilen önem, GAO'nun karakteristiğidir. GAO'nun işlem ve raporlarının çok azı spekülasyonlara dayanır ve GAO nadiren sonuç çıkarımlarında veya önerilerinde uzmanların görüşlerini temel destek olarak alır. GAO raporları, çoğunlukla kendi topladığı ve doğruluğundan emin olduğu bilgilere dayanır.

GAO, denetim ve değerlendirme faaliyetlerinde değil resmi, ulusal düzeydeki bilgi kaynakları ile de yetinememe durumuyla karşılaşabilmektedir. Bunun bir örneği, Kongrenin GAO'dan Güney Afrika'ya uygulanan yaptırımların etkisinin değerlendirilmesini istemesi üzerine giriştiği bilgi toplama faaliyetlerinde görülebilir.

Kongrenin esas talebi, Güney Afrika'dan yapılacak ithalatın yasaklanması politikasının etkilerinin değerlendirilmesiydi. Ancak GAO, Güney Afrika hakkında analitik açıdan yararlı olabilecek yeterli ticari bilgilere sahip değildi; bu yüzden Birleşmiş Milletler'in dünya ticaretiyle ilgili verileriyle çalıştı.

BM verilerinin doğruluğunun değerlendirilmesinde de GAO, Güney Afrika'dan gelen ürünlerin kaynağını gizlemek için tüccarların kullandığı birçok yöntemle ilgili raporları incelemeye aldı. GAO, verileri doğrulama probleminin, analizin geçerliliğini tehdit edecek boyutlarda olup olmadığını belirlemek için çeşitli teknikler kullandı. Daha sonra yaptırımların etkisinin hissedilir olduğu sonucuna varıldı. Sonuç olarak GAO, eldeki verileri, doğruluklarını kanıtlayabildiği sürece kullanmaktadır.

GAO'nun kesin verilere bu kadar önem vermesi ve verilerin kullanımından önce doğruluklarının kanıtlanması konusunda ısrarlı oluşu, kurumun güvenilirliğinin açık bir göstergesini oluşturmaktadır. Bu durum, raporlarda ileri sürülen görüş ve önerilerin uygulamaya yansıtılmasında da etkisini bariz bir şekilde

[106] Pois, Joseph, "Devlet Denetiminin Bağımsızlığı", (Çev. Fethi Heper), **Devlet Denetimi (Makaleler),** Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 28/10, Ankara, 1988, s. 67-68

göstermektedir. Raporlarda tavsiye edilen noktaların %70-75'inin gerçekleştirildiği[107] ifade edilmektedir.

Kanada'da Sayıştay ve Kapsamlı Denetim

Kanada Sayıştayı büyük ölçüde Amerikan modeline göre yapılandırılmış olup, ana işlevi Parlamento adına denetim yapmak ve sonuçlarını Parlamentoya sunmaktır. Faaliyetlerinin yargısal niteliği bulunmamaktadır. Genel Denetçinin (Auditor General) başkanlığında örgütlenen Sayıştay, monokratik bir yapıya sahiptir.

Sayıştay'ın İşlevleri

Sayıştay, Federal Hükümetin faaliyetlerinin denetimini gerçekleştirerek, mali sorumluluğun tespitine katkıda bulunur. Sayıştay'ın bu denetimleri, Parlamento üyelerine Hükümetin icraatlarını inceleyebilmeleri ve hükümetin hesap vermesini sağlamak için tarafsız bilgi sağlar.

Oldukça geniş bir alanda denetim görevi bulunan Sayıştay, Avam Kamarası adına yürüttüğü denetimlerin sonucunu aynı Meclise raporlar. Bazı özel nitelikteki denetimlerin sonuçları, farklı şekillerde raporlanabilmektedir. Sayıştay denetiminin kapsamı, Federal yönetimle sınırlı olmadığı gibi, ulusal düzeyde de kalmamaktadır. Kimi bölge yönetimleri, o bölge Parlamentoları adına denetlendiği gibi, BM Örgütünün kimi birimleri de Kanada Sayıştayı tarafından denetlenmektedir.

Yaptığı bu denetimlerde BM'nin kendi denetçilerinden birisi olarak hizmet veren Sayıştay, ayrıca gelişmekte olan ülkelerin ulusal denetim kurumlarının denetçilerinin eğitim programlarının en önemli destekçilerinden biridir. Uluslararası Kalkınma Ajansı tarafından desteklenen uluslararası eğitim programları çerçevesinde bu ülkelerin denetçilerine 9 ay süreli kurslar verilmektedir. INTOSAI Kalkınma Girişimi (IDI)'nin sekreterya görevini de yürüten Sayıştay, yoğun eğitim ve bilgi alışverişi programlarını INTOSAI üyelerine sunmaktadır.

Sayıştay'ın Statüsü ve Örgütsel Yapısı

Sayıştay, ülkenin yönetsel yapısı içinde oldukça bağımsız bir konuma sahiptir. Sayıştay'ın Hükümete karşı bağımsızlığının sağlanabilmesi amacıyla birtakım yasal düzenlemeler getirilmiştir.

Sayıştay Başkanı, dönemin siyasal iktidarından bağımsız olarak 10 yıllık bir dönem için atanır. Sayıştay, personel politikalarını belirlemede, personelini işe almada tamamen bağımsızdır. Sayıştay yasasıyla kendisine verilen görevleri

[107] Alptürk, s.53

yerine getirebilmek için, yönetimden her türlü bilgiyi isteme yetkisine sahiptir. Ayrıca Sayıştay, sözcüsü aracılığıyla Avam Kamarasına raporlarını doğrudan sunabilir.

Sayıştay personeli geniş bir deneyim ve yetkinliğe sahiptir. Muhasebeci ve finans uzmanlarına ilave olarak mühendisler, avukatlar, ekonomistler, bilgisayar uzmanları, yönetim uzmanları ve sosyologlar istihdam edilmektedir. Personel, belirli kurum, kuruluş ve devlet şirketlerinin denetimiyle görevli bulunan ekipler şeklinde organize edilmiştir. Denetim personelinin çoğu Ottawa'da, merkez büroda çalışmaktadır. Beş ayrı bölgesel büro, çeşitli eyaletlerde yer almaktadır.

Denetim faaliyeti, denetim politika ve sistemlerini araştıran ve geliştiren ve yoğun eğitim programı uygulayan personel tarafından desteklenmektedir. Sayıştay çeşitli uzmanlık kursları düzenlemekte ve Master düzeyinde performans denetimi eğitimi vermektedir.[108]

Sayıştay'ın Görevleri

1977 tarihli Sayıştay Yasası ile Sayıştay, üç ayrı nitelikteki denetimleri gerçekleştirmekle görevlendirilmiştir.[109] Bunlardan ilki, idareler tarafından hesap ve kayıtların düzgün tutulup tutulmadığı ve mali bilgileri doğru yansıtıp yansıtmadığının incelenmesidir. Onay (tasdik) denetimi olarak da adlandırılan bu tür denetimlerde, Sayıştay mali tabloların doğruluğunu vize eder ya da onaylar.

İkinci tür denetim, Hükümetin Parlamento tarafından belirlenen amaçlara ulaşmak için yeterli miktarda kaynakları elde edip, bunları söz konusu amaçlara uygun harcayıp harcamadığının incelenmesidir. Uygunluk denetimi olarak adlandırılan bu denetimlerde Sayıştay, Parlamentonun isteklerine uygun hareket edip etmediğini hükümete sorar.

Diğer denetim uygulamasında, programların ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediği ve Hükümetin kendi verimliliğini ölçebilecek araçlara sahip olup olmadığı araştırılır. Bu ise, paranın değeri denetimi (Value for Money) veya performans denetimi olarak adlandırılır. Sayıştay vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin karşılığını alıp alamadıklarını inceler.

Performans denetimi, yönetim uygulamalarını ve kontrol ve raporlama sistemlerinin işleyişini inceleyen bir denetim yaklaşımıdır. Bu denetim, hükümet politikalarının gerekli olup olmadığını incelemeyip, daha çok bu politika ve programların ne kadar iyi yürütüldüğü hakkında karara varmalarını sağlamak üzere yasamaya yardım eder.

Onay, uygunluk ve performans denetimleri, belirli bir zaman sürecinde bir organizasyon hakkında kesin görüş veren bir denetim çatısının bileşenlerini

[108] Office of the Auditor General of Canada, **Auditing for Parliament,** Ottawa, 1998, p.17-18
[109] İbid, p.6

oluşturur. "Kapsamlı Denetim (Comprehensive Audit)" kavramı, bu denetim çatısını tanımlamak üzere Sayıştayca geliştirilmiştir.

1984 tarihli "Mali Yönetim Yasası" uyarınca, bu tarihten sonra kamuya ait şirketlerde kapsamlı denetim yapmak görevi de Sayıştay'a verilmiştir. Bunların denetimleri, yıllık denetim, bilançonun doğruluğuna ilişkin denetim görüşü, özel dönemsel incelemeler, yönetim sorumluluklarının yerine getirildiğine dair denetçi görüşü, denetçinin uygun gördüğü diğer konuları kapsar.

1995 yılında Sayıştay Yasasına eklenen bir hükümle Sayıştay'a, sürdürülebilir kalkınma stratejileri ve faaliyet planlarında belirlenen amaçlara ulaşma ve çevre ve sürdürülebilir kalkınmaya ilişkin diğer sorunlar konusunda Avam Kamarasına bilgi sunmakla yükümlü olan kurumlar hakkında Avam Kamarasına rapor sunma sorumluluğu yüklenmiştir.[110]

Sayıştay Denetiminin Kapsamı ve Niteliği[111]

Sayıştay, Kanada yönetiminin birçok alanını denetler. Bunların başlıcaları sağlık, kültür, çevre, maliye, tarım, ulaştırma ve bilimsel araştırma ve benzeridir. Denetim alanı, 70 kadar Federal Hükümet kurum ve kuruluşunu, faaliyetleri ülke düzeyinde ve denizaşırı nitelikte olan kompleks organizasyonları, 40 adet devlet şirketini (Kanada Yayıncılık Şirketi ve Kanada Kraliyet Darphanesi gibi) (Mali Yönetim Yasası gereği bu şirketler her 5 yılda bir denetlenmek zorundadır ki buna özel inceleme adı verilmektedir), 10 adet kurum şirketini, 60 adet diğer küçük iktisadi teşebbüsü, göçmen işlemleri birimi, sorumluluk alanları birden fazla kurum tarafından paylaşılan teşekküller, tüm yönetimi etkileyen konular (örneğin personel sorunları veya bilgisayar kullanımı gibi), Yukon ve Kuzeybatı Bölgesi Hükümetlerini ve 15 mülki birim ve BM Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü ile Sivil Havacılık Örgütü gibi bazı uluslararası birimleri kapsamaktadır.

Aralık 1995'te Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Komiserliğinin oluşturulmasıyla Sayıştay'ın çevresel sorunlarla ilgili sorumlulukları dikkate değer ölçüde artmıştır. Komiserlik, Sayıştay adına çevre ve sürdürülebilir kalkınma ile ilgili gördüğü tüm sorunlar hakkında Avam Kamarasına yıllık rapor sunar. Ayrıca kamu kurumları, komisyon tarafından denetlenen yıllık sürdürülebilir kalkınma stratejileri ve faaliyet planlarını yayınlamak zorundadır.

Sayıştay, Federal Yönetim ve birçok devlet şirketinin mali durumlarına ilişkin, Bütçe Yasası çerçevesinde onay (ya da maddi doğruluk) denetimi gerçekleştirir. Bu denetimler, örgütlerin mali durumlarının uygun bulunup bulunmadığını içerir. Ayrıca bazı birimler ve devlet şirketleri kendi yıllık mali durumları hakkında rapor yayınlarlar ve Sayıştay bu raporları inceleyerek, doğruluğu ve tutarlılığı hakkında açıklama yapar.

[110] İbid, p.7
[111] ibid, p.8-14

Onay denetiminde denetçiler, örgütlerin mali durumları hakkındaki açıklamaları ve bu açıklamalarda yer alan parasal değerleri teyit edecek kanıtlar toplarlar. Denetim sürecine, planlanan amaçlarla gerçekleşenlerin karşılaştırılması, kurumların mali kontrol sistemlerinin incelenmesi ve aktarma ve mizan örneklerinin kontrolü dahil edilebilir. Özel denetim programları da denetim süresince kullanılmaktadır. Denetim sonuçlarının raporlanmasında Sayıştay, önemli gördüğü diğer tüm konulara dikkat çekebilir.

Uygunluk denetimlerinde ise denetim ekibi kurum veya kuruluşun ilgili kanun ve düzenlemelere uyup uymadığını görmek için bu birimlerin bütün işlemlerini inceler. Bu inceleme yıllık bütçe ve ilgili mevzuatta öngörülen kontrol ve harcama yetkisini de içerir.

Performans denetiminde ise, denetlenen kurum ve kuruluşların büyüklüğü nedeniyle Sayıştay, seçilmiş belirli sayıdaki konu veya faaliyetler üzerinde denetimi yoğunlaştırır. Bu yolla ana programlar ve kurumların alt birimleri yılaşırı denetlenir.

Bu denetimler 6 aydan 18 aya kadar sürebilir ve üç aşamayı içerirler: Planlama, inceleme ve raporlama. Tüm bu aşamalarda çok yönlü uzman bir denetim ekibi, denetim bulgularının ön incelemesini yapan ve görüş sunan uzman bir danışman komitesiyle yakın işbirliği içinde çalışır. Planlama aşamasında denetim ekibi program ve iş çevresi üzerinde çalışır. Ekip üyeleri, denetim boyunca incelenecek alanları tanımlar ve denetlenen işlemlerin karşılaştırılabileceği "denetim kriterleri" ya da standartlar oluşturmaya çalışırlar.

İnceleme süreci boyunca denetim ekibi kanıtlar toplayıp inceler ve bulguları analiz eder. Bu aşama, devlet ambarlarının envanterinin kontrol edilmesinden, tarım araştırma merkezinin yönetiminin incelenmesine kadar geniş bir alan çalışmasını gerektirebilir. Bu aşamada denetlenen kurum, başlangıçtaki bulgulara göre birtakım düzeltmelere gitmeye karar verebilir. Raporlama aşamasında ise, Avam Kamarasına sunulacak Sayıştay raporuna nelerin dahil edileceğine karar verilmektedir.

Denetlenen kurum ve kuruluşlar bu üç denetim türü açısından değerlendirildiğinde, kapsamlı denetim sözkonusu olmaktadır. Kurum ve kuruluşların performans denetimine ilave olarak Sayıştay, devlet şirketlerinin özel incelemesini de en az beş yılda bir kez olmak üzere gerçekleştirir. Denetim raporu, doğrudan şirketin yönetim kuruluna ve istisnai durumlarda sorumlu bakana ve Parlamentoya verilmektedir.

Sayıştay ayrıca dil konularında Resmi Dil Komiserliğini, istihdam ve sınıflandırma uygulamaları konusunda Kamu Hizmetleri Komisyonunu, Özelleştirme Yasası çerçevesinde Özelleştirme Komiserliğini dikkatli bir incelemeye tabi tutmaktadır.[112]

[112] İbid, p.19

Denetim Sonuçlarının Raporlanması ve İzlenmesi

1879'dan beri raporlamanın temel aracı, Avam Kamarasına sunulan Sayıştay'ın yıllık raporları olmuştur. Sayıştay Yasasında gerçekleştirilen Haziran 1994 tarihli bir düzenleme ile, Sayıştay'a yıllık rapora ilave olarak üç ayrı rapor daha yazma görevi verilmiştir. Bu raporlar federal kurum ve kuruluşların kapsamlı denetimini, Devletin genel nitelikli alanlarında (örneğin bilgisayar kullanımı) gerçekleştirilen denetimler, önceki denetimlerin gereğini yerine getirmek üzere denetlenen birimlerce gerçekleştirilen faaliyetlerin takibini içeren raporları ve bu raporlardan herhangi birisine dahil olmayan önemli konulara ilişkin denetim gözlemlerini içerir.

Diğer bazı denetimlerin sonuçları farklı şekillerde raporlanmaktadır:[113]

- Faaliyetler, mali tablolar, uygunluk ve devlet şirketleriyle ilgili diğer meseleler hakkındaki denetim görüşleri, sorumlu bakana Parlamentoda gündeme getirmesi için sunulmaktadır.

- Devlet şirketlerinin özel incelemeleri doğrudan yönetim kuruluna sunulmak üzere raporlanmaktadır. Bu raporlar sorumlu Bakana ve şirketin yıllık raporu aracılığıyla Avam Kamarasına da sunulmaktadır.

- Devletin mali durumu hakkındaki görüşler (vize denetimleri) her Ağustos ayında yayınlanan Kanada devlet bütçesine dahil edilmektedir.

- Sayıştay Yasasıyla öngörülmeyen fakat Kanada devletini ilgilendiren diğer konular hakkında kabine (Konsey) üyeleri tarafından istenen denetimler, her denetimin niteliğine göre farklı şekillerde raporlanmaktadır.

- Yukon ve Kuzeybatı bölgesi yönetimlerinin denetim sonuçları ise, onların yasama meclislerine sunulmak üzere yıllık olarak raporlanmaktadır.

Sayıştay Yasasına 1995 yılında getirilen yenilikle, Sayıştay içinde "Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Komiserliği" oluşturulmuştur. Bu düzenleme, kurumların Aralık 1997 tarihi itibariyle sürdürülebilir kalkınma stratejileri ve faaliyet planlarını hazırlama ve bunları en az üç yılda bir güncelleştirme yükümlülüğünü getirmiştir. Bu Komiserlik Sayıştay adına kurumların amaçlarını gerçekleştirmelerini ve bu stratejilerde öngörülen planları uygulama dereceleri hakkında Avam Kamarasına yıllık olarak rapor sunar. Komiserlik bu "yeşil" raporda ayrıca Sayıştay ve ilgili Bakanlar tarafından gönderilen çevre bildirimlerinin sayısı, yapısı ve durumu hakkında görüşlerini de belirtir.

Kamu kesiminde yönetimi geliştirmek için aktif bir rol üstlenen Sayıştay, yıllardır parlamentoya sunduğu raporlar kapsamında, kamu kurumlarında performansı ve yönetimi geliştirmeye yönelik bir çok özel çalışma yayınlamıştır. Örneğin "Kamu Hizmetleri 2000" girişimi ile, yönetimde reform süreçlerinin

[113] İbid, p.15

değerlendirilmesi, Avustralya, Yeni Zellanda ve İngiltere'nin reform çabaları ile karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.[114]

Sayıştay raporları açıklandığında çok dikkat çekmekle birlikte asıl etkisi, Avam Kamarası Kamu Hesapları Daimi Komitesi tarafından incelendiğinde hissedilmektedir. Komite, devlet parasının uygun amaçlar için harcanıp harcanmadığını ve verimlilik, ekonomiklik ve etkinlik ilkelerine bağlı kalınıp kalınmadığını inceler.

Komite çalışmalarının çoğunluğu Sayıştay raporlarına dayanır. Yıl boyunca Komite, denetim bulgularını incelemek üzere denetlenen kurumun uzman personelinin, Sayıştay Başkanı ve denetim ekibinin katıldığı toplantılar düzenler. Toplantılardan sonra Komite Avam Kamarasına rapor sunabilir ve tavsiyelerde bulunabilir. Denetlenen kurumların bu tavsiyeleri karşılamak üzere neler yaptıklarına ilişkin cevabi rapor yazmaları beklenir. Böylece Kamu Hesapları Komitesi hesaplardaki açıkların düzeltilmesini sağlar.

Sayıştay, denetlenen kurumlara ilişkin raporlarının yanı sıra, yıllık harcama değerlendirmesini içeren bir raporu da Parlamentoya sunar. Sayıştay raporlarının bölümleri, Parlamentonun 15 ayrı komitesinin oturumlarında tartışma ve görüşmeye açılır. Farklı bir özellik olarak Sayıştay'ın kendi faaliyetleri de, Hazine Kurulu tarafından atanan bağımsız bir dış denetçi tarafından denetlenir ve denetçinin hazırladığı rapor Parlamentoya da sunulur.[115]

Ortadoğu ve Asya Ülkelerinde Yüksek Denetim

Gelişmiş Bir Model Olarak İsrail'in Devlet Denetim Sistemi

Bilindiği gibi İsrail, yazılı Anayasası olmayan ülkelerden birisidir. Bu nedenle Sayıştay'ın (State Comptroller) Anayasal bir dayanağından söz edilemez. Ancak Sayıştayı kuran Devlet Denetimi Yasası, 1949 yılında Knesset (Parlamento) tarafından çıkarılan ilk yasalardan biri olma özelliğine sahiptir. 1958'de yeniden düzenlenen bu yasa 1971'de revize edilerek, Sayıştay'a Ombudsman görevi de verilmiştir. 1977 ve 1978 yıllarında yapılan değişikliklerle Sayıştay, siyasal partilerin finansmanı ile ilgili alanlarda denetim yapmakla da yetkilendirilmiştir.

Kuruluş aşamasında oldukça geniş bir yetkiyle donatılan Sayıştay, görev alanının zaman içinde genişletilmesiyle kamusal denetim alanında belirleyici bir role sahip kılınmıştır. Sayıştay'ın yetki ve görev alanının genişliği ve fonksiyonlarını

[114] OECD-PUMA, **Performance Auditing and ...,** p.82

icra etmedeki etkinliği, onu kamusal denetim alanında adeta tek otorite konumuna getirmiş ve hatta devlet denetimi adeta bağımsız bir erk görünümü kazanmıştır.

Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı ve Bağımsızlığı

İsrail Sayıştayı monokratik bir yapıya sahiptir. İsrail Devlet Komptrolörü (Sayıştay Başkanı), Devlet Başkanı tarafından, Knesset'in ilgili komitesinin (House Committe) tavsiyesi üzerine atanır. Görev süresi 5 yıl olup, yeniden seçilmesi mümkündür. Görev süresi bitmeden de Knesset tarafından, üyelerinin üçte iki çoğunluğunun oyuyla görevden alınabilir. Sayıştay Başkanı personeline karşı geniş yetkilere sahip olup, denetim personeli Başkan ile aynı ya da benzer mesleki güvencelere sahip değillerdir.

İşlevlerini yerine getirirken Devlet Komptrolörü Hükümete karşı tamamen bağımsızdır. Sadece faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin raporları sunduğu Knesset'e karşı sorumludur. Devlet Komptrolörünün, Knesset'in Devlet Kontrol İşleri Komitesi (Committee for State Control Affairs) ile yakın bir ilişki sürdürmesi ve kendisi uygun gördüğünde veya Komite tarafından istendiğinde, ona rapor vermesi gerekir.

Devlet Komptrolörlüğü Bürosunun yıllık bütçesi kendi teklifi ile, Maliye Bakanlığının herhangi bir müdahalesi olmadan, Knesset Maliye Komitesinde karara bağlanır. Bu da, Sayıştay'ın bağımsızlığını gösteren bir unsurdur.

Görev ve Yetkileri

Sayıştay'ın görev alanı çok geniştir. Bu alan, kamu yönetimi içindeki bütün Bakanlıkları, devlet teşebbüslerini ve tüm yerel yönetimleri kapsar. Ayrıca yönetiminde devletin de yer aldığı bütün özel teşebbüsleri ve kamu yönetiminin diğer birimlerinden herhangi birinin doğrudan veya dolaylı olarak desteklediği bütün işletmeleri denetleme yetkisine sahiptir. Bir başka deyişle Sayıştay, kamu kaynaklarını ilgilendiren faaliyetler için sürekli ya da geçici sorumluluk üstlenen tüm kuruluşlar üzerinde Parlamento adına denetim yetkisine sahiptir.[116]

İsrail'de de devlet denetimi, ilke olarak faaliyetler tamamlandıktan ya da harcamalar yapıldıktan sonraki, yani harcama sonrası denetimidir.

Sayıştay, yalnızca merkezi yönetimin, kamu teşebbüslerinin ve yerel yönetimlerin yasalara göre etkin ve verimli bir biçimde davranıp davranmadıklarını değil, aynı zamanda ahlaki olarak kusursuz bir biçimde davranıp davranmadıklarını da incelemekle yükümlüdür. Böylece yasada

[115] Office of the Auditor General of Canada, **Auditing for ...,** p.19
[116] Normanton, E. Leslie, "Reform in the Field of Public Accountability and Audit: A Progress Report", **State Audit - Development in Public Accountability,** p.24

belirtilen denetim kavramı, hesapların klasik denetiminin ötesinde bir anlam taşımakta ve yönetimin genel denetimini de kapsamaktadır.[117]

Dolayısıyla Sayıştay denetimini ilgilendiren konular da, oldukça zengin bir perspektif oluşturmaktadır. "İsrail'de devlet denetimi, yolların güvenliği, çevre kirlenmesinin önlenmesi, toplum rahatını bozan olaylar, gıda maddelerinin üretim ve pazarlamasının denetimi, içme suyunun kalitesi, yerel yönetimlerin kanalizasyon ve çöp toplama işlerinden kendini uzak tutamaz. Hasta, tutuklu, çocuk suçlular, özürlü çocuklar gibi çeşitli vatandaş sınıflarının korunmasına özel dikkat gösterilmektedir. Bu sorunların gündeme gelmesi, devlet denetiminin devlette ve toplumda meydana gelen büyük değişmeleri gözardı edemeyeceğini kabul etmesinin bir sonucudur."[118] Bu bir yerde "vatandaşın ortak çıkarı"nın bir denetim kriteri olarak algılanmasının bir ürünüdür.

Denetimin Yürütülmesi ve Sonuçlandırılması

Yapılan denetimlerde yasaların ya da verimlilik, ekonomiklik ve etkinlik ilkelerinin ve moral (ahlaki) standartların ihlal edildiği sonucuna ulaşılıyorsa, Sayıştay Başkanlığı denetlenen birimi bulgularından haberdar eder ve hataları düzeltmesini ister. Bu uygulamanın amacı, idareyi Parlamentonun müdahalesine gerek kalmadan kendi denetim ve gözetim işlevini harekete geçirmesini teşvik etmektir. Sayıştay'ın bağlayıcı emir ya da talimatlar yayınlama yetkisi bulunmamaktadır.

Eğer saptanan kusur ve ihlaller çok ciddi ise, bulgular bir Sayıştay raporu şeklinde Knesset'in ilgili komitesine sunulur ve komite bir araştırma komisyonu görevlendirmeye karar verir. Eğer inceleme bulguları bir suç işlendiği kanısı uyandırırsa, Sayıştay konuyu Başsavcının dikkatine sunmak zorundadır.

Sayıştay'ın Bakanlıklar, kamu işletmeleri ve özel öneme sahip konulara ait yıllık raporu, Hükümetin Parlamento tarafından denetimi açısından özel bir öneme sahiptir. Bu rapor, mali yılın sona ermesinden itibaren 10,5 ay içerisinde Maliye Bakanına sunulmak zorundadır. Denetim bulgularının yanı sıra bu rapor, hata ve eksikliklerin önlenmesi ve düzeltilmesine yönelik tavsiyeleri de içerir.

Yıllık rapor Maliye Bakanının gözlem ve incelemeleri ile birlikte 12 hafta içerisinde Knesset'e sunulur. Devlet kontrol faaliyetleri ile ilgili Knesset komitesi raporu tartışır ve sonuçlarla birlikte tekliflerini Knesset'in oturumuna sunar. Yapılan oylama ile Parlamentonun mali yıl denetimi tamamlanmış olur. Raporun Parlamentoya sunulması ile birlikte içeriği detaylı bir biçimde medya kuruluşları tarafından en geniş şekliyle ele alınır.[119]

[117] Schafer, p.55
[118] Normanton, p.34-35
[119] Schafer, p.56

Denetim raporlarından bağımsız olarak Sayıştay, kendi görev alanı içindeki konularda Parlamentonun Maliye Komitesinin ve Hükümetin talep ettiği konularda görüş bildirir.

Sayıştay'ın yerel yönetimler ve denetlediği diğer alanlarla ilgili raporları da basılarak medyaya sunulabilmektedir. Raporların basılması, kurumların hatalarını düzeltmesinde kamuoyu baskısı sağlayan çok yararlı bir araç olmaktadır.

Pakistan'da Kamusal Alanda Performans Denetimi

Pakistan Sayıştayı'nın Genel Yapısı

Pakistan'da Federal Devletin ve eyaletlerin muhasebesinin tutulması görevi ile denetim faaliyetleri Sayıştay'ın ortak sorumluluğunda yer almaktadır. Bir başka deyişle yönetimin bir iç denetim işlevi olması gereken saymanlık görevi de Sayıştay'ın denetim elemanlarınca yürütülmektedir. Bu durum Sayıştay'ın bağımsızlığını büyük ölçüde zayıflatmakta, yasamadan çok daha fazla yürütme kanadında yer almasını kaçınılmaz kılmaktadır.

Bu sakıncaların giderilmesi amacıyla 1970 yılında saymanlık görevinin ilgili kurumlarına devredilmesi yönünde bir program başlatılmıştır. Ancak söz konusu sistem varlığını sürdürmektedir. Bu nedenle Sayıştay, 12.000 kadar personele sahip büyük bir örgüttür.[120] 1985'te yapılan bir düzenlemeyle Sayıştay'ın bu iki ayrı işlevi denetim ve muhasebe daireleri şeklinde ayrıştırılarak, denetime daha fazla ağırlık verilmeye başlanmıştır. Mali denetim ve performans denetimi işlevleri de birbirlerinden ayrı birimler tarafından yerine getirilmektedir.

Performans Denetiminin Altyapısı

Pakistan Sayıştayı (Department of the Auditor General of Pakistan) 1978 yılında kamu yatırımlarında performans değerlendirmesine, 1981 yılından itibaren de kalkınma projelerinde performans denetimi yapmaya başlamıştır. Performans denetiminde yöntem, büyük ölçüde Hollandalı danışmanların yardımıyla geliştirilmiş ve birçok alanda bu ülkeden teknik yardım sağlanmıştır. Hollandalı Danışman Şirket BMB (Bereschot-Moret-Bashoom) 1981-1986 yılları arasında personelin eğitimini üstlenerek, değişik sektörler için teknik rehberler hazırlamış, proje bazında performans denetiminin yürütülmesine katkıda bulunmuştur.

Başlatılan performans denetimi çalışmalarını desteklemek amacıyla yoğun hizmetiçi eğitim programlarının yanısıra, uluslararası düzeyde kurs ve

[120] Arif, Javed, "Government Accounting and Treasury Management in Pakistan", **Performit,** Quarterly, Vol:XIV, No:3, July 1996, p.18

seminerler düzenlenmekte, değişik ülkelerden çok sayıda denetçi ve uzmanın katılımı sağlanmaktadır.

Pakistan'da performans denetimi ile ilgili yasal bir düzenleme yapılmamıştır. Hükümetin Pakistan Sayıştayı'ndan performans denetimi yapması konusunda bir talebi de yoktur. Ancak yine de dünyadaki gelişmelere ayak uydurabilmek ve daha etkin bir denetim yapabilmek için Pakistan Sayıştayı bir süredir performans denetimi çalışmaları yapmakta, raporlar hazırlamaktadır. Pakistan Hükümetinin de bu konuda engelleyici, cesaret kırıcı bir yaklaşım izlemediği görülmektedir.[121] Parlamento'nun Kamu Hesapları Komitesi ise, Sayıştay'ın bu girişimini takdirle karşılamış ve daha fazla performans raporu istediklerini vurgulamışlardır.

Performans Denetimi Uygulamaları

Pakistan Sayıştayı, 1980'li yılların ortalarından itibaren performans denetimi uygulamalarını geliştirmek için pek çok çalışma yapmıştır. Bu çalışmalar, denetlenen kurumların en üst yöneticileri için seminerler verilmesi, konuya ilişkin yayınlar ve anlaşılması kolay dokümanların dağıtılması ve denetlenen örgütlerin yetkililerinin performans denetiminin yararları konusunda eğitilmesi ve onların iç değerlendirmeler yapma işlevini üstlenebilecekleri düzeye getirmek şeklinde yürütülmektedir.[122]

Pakistan'da performans denetiminin kapsamı esas olarak kalkınma projeleri ile sınırlandırılmıştır. Kalkınma projeleri ekonomik kalkınma açısından önemli olduğundan, anlamlı denetimin ancak bu projelerin analizlerinin yapılması ile mümkün olacağı varsayılmıştır. Projeler çoğunlukla büyük kamusal programların parçasıdır. Bu nedenle proje denetimi her zaman bir bütün olarak programın etkinliği üzerine görüş belirtmek için geçerli bir dayanak olamaz. Ancak yakın zamanlarda kurumların faaliyet ve programlarının denetimlerine de başlanmıştır.[123]

Denetim sonuçları Parlamentonun Kamu Hesapları Komitesine sunulmaktadır. Denetimler, komitenin talebi üzerine de yürütülebilir. Ancak Parlamenterlerin bireysel talepte bulunma yetkileri bulunmamaktadır. Hükümetin de denetim alanına ilişkin kararlar alma yetkisine sahip olduğu görülmektedir. Nitekim 1998 yılında alınan bir kararla performans göstergelerinin belirlenmesinde Sayıştay'ın rehberlik etmesi istenmiştir.[124]

---

[121] Atakan ve diğerleri, s.46-47

[122] Chaudhary, Liaqat Ali, "Pakistan'daki Performans Denetimine Eleştirel Bakış", (Çev.: Faruk Eroğlu), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 18 (Temmuz-Eylül 1995), s.22

[123] Shah, Khalid Ali, "6th International Seminar Performance Auditing", **Performit,** Quarterly, Vol:XIV, No:4, October 1997, p.97

[124] Performit, "Need of Performance Indicators in Public Secctor Organization", **Performit,** Quarterly, Vol:XV, No:4, January 1998, p.1

Doğrudan gerçekleştirilen performans denetimi çalışmasının ve bu çalışmalar sonucu üretilen raporların ise, hayret edici düzeyde az olduğu ve bu raporların Sayıştay'ın dış çevresinde takdir edilen bir etki bırakmaktan uzak kaldığı belirtilmektedir. Yine Sayıştay'ın performans denetimi stratejisinin, her sektörden denetim için çok az sayıda kuruluşu seçmek olduğu, bunun yerine mevcut kaynakların bir tek ya da yıl bazında seçilmiş pek az sayıdaki sektörün denetimine tahsis edilmesinin daha yararlı olabileceği, bunun seçilmiş sektörlerin denetimi kapsamında arzu edilen seviyeyi güvenceye alabileceği, ilgili yöneticilere problemlere hakim olmada faydalı bir anlayış sağlayabileceği ve ilgili sektörlerin yönetimlerinde sorumluluk duygusunun gelişmesinde katkı sağlayacağı öne sürülmektedir.[125]

Planlamaya ayrılan kaynakların ve verilen önemin yetersizliği, performans denetimi çalışmalarının etkin yürütülmesinde ve denetim sonuçlarının gerekli etkiyi doğurmasında en büyük engellerdendir. Genellikle denetlenecek kurumun seçiminde önemsiz ya da ilgisiz faktörlerin dikkate alınması, denetlenen kurum yöneticilerinin ve yasama organı üyelerinin denetim sonuçlarına yeterli ilgiyi göstermemelerine yol açmaktadır. Bu da denetim personelinin motivasyonunu olumsuz etkileyerek, bir tür başarısızlık kısırdöngüsü oluşturmaktadır. Denetim personelinin inisiyatif kullanma ve cesaret eksikliği de, denetim sırasında onları hassas ve kritik konular yerine, çok rutin ve açık konuları sorgulamaya yöneltmektedir.

Bu tür faktörler, performans denetimi raporlarının kalitesini de olumsuz etkilemektedir. Raporlarda belirli bir standardın yakalanamamış olması, raporların zaman içindeki akışının düzenli, kararlı ve dengeli olmayışı, çok sınırlı konu ve alanlara ilişkin sorunları içermesi, raporların kalitesine ilişkin bir kontrol mekanizmasının bulunmayışı, hazırlanan tüm raporların herhangi bir elemeden geçirilmeden yayınlanması, raporların ölçülebilmesini sağlayacak sabit parametrelerin olmayışı gibi çok sayıda temel sorun, Pakistan'daki performans denetimi uygulamalarının, her aşamada olduğu gibi denetimden sonuç alınması aşamasında da pek iç açıcı olmayan bir görünüme yol açmaktadır.

Pakistan'da Performans Denetiminde Yaşanan Sorunlar

Pakistan'da performans denetimi alanında yaşanan başlıca sorunları şu şekilde sıralayabiliriz:[126] (Bu sorunlar özellikle gelişmekte olan birçok ülkenin ortak sorunları olmakla birlikte, Pakistan tipik bir örnek olarak değerlendirilebilir.)

- Önemli bir problem, Pakistan halkının sosyal yapısından kaynaklanmaktadır. Demokratik geleneğin yerleşmemesi, Pakistan halkının kötü yönetime, israfa karşı toleranslı davranmasına yol açmakta, bu nedenle Sayıştay'ın çabalarına

[125] Bkz. Chaudhary, s.23
[126] Atakan ve diğerleri, s.140-141

rağmen performans denetiminin gerekliliği toplumda yeterince anlaşılamamaktadır.

- Kalkınma projelerinin %1'inden daha az bir kısmı incelenmesine rağmen, denetimin sayısı bazı kesimlerce fazla bulunmaktadır.

- Denetlenen kurumlar, performans denetimine sıcak bakmamaktadır. Sayıştay performans denetiminin yararlarını denetlenen birimlere yeterince tanıtamamıştır. Denetime tabi birçok kurum, Sayıştay'ın performans denetimini gerçekleştirmedeki yeterliliğinden ve denetimin yararından kuşku duymaktadırlar.

- Sayıştay, performans denetimini kendi girişimleriyle başlattığından, yüksek kalitede denetimin yürütülmesi için yeterli mali kaynak ve elemana sahip değildir. Belirli alanlarda teknik bilgi yetersizliği bulunmasına rağmen teknik incelemeler için danışman çalıştıramamaktadır. Bu nedenle performans denetimi, maliyet aşımı, süre aşımı v.b. nedenlerle denetlenenler tarafından önemsiz diye nitelendirilen konularla sınırlı kalmaktadır.

- Denetçiler denetimleri sırasında yönetimden bilgi istediklerinde birtakım engellemelerle karşılaşmaktadırlar. Parlamentonun ve Hükümetin bu konunun üzerine eğilmesi gerekmektedir.

- Denetimlerde kalkınma projelerine çok fazla önem verilmesi, bu tür denetimin sadece kalkınma projelerine ilişkin olacağı gibi bir izlenim doğurmaktadır. Denetlenen kurumların çeşitlendirilmesi, kalkınma programlarının gündeme getirilmesi gerekmektedir. Bu konu yönetimin diğer alanları içerisinde bu faaliyetin değerini kanıtlayacaktır.

- Sayıştay, denetim bulgularına ilişkin bilgilerin yayılması için medyayı kullanmamaktadır. Bu nedenle kamu kurumlarının ve idarecilerin performans durumlarına ait bilgiler kamuoyuna ulaşamamakta ya da etki ve faydasını yitirerek çok geç ulaşmaktadır.

- Performans denetimi, kalkınma proje ve programlarının plan ve uygulama veya işletme safhalarının herhangi birinde yürütülebilir. Ancak Pakistan Sayıştayı denetimlerini proje veya program tamamlandıktan sonra yerine getirmektedir. Bu ise performans denetiminin etkinliğini azaltmaktadır. Çünkü yanlış uygulamalar hakkında artık denetlenen idarenin yapabileceği çok az şey kalmaktadır. Kamu Hesapları Komitesi de bu gibi durumlarda sadece idareye gelecekte daha dikkatli olması konusunda tavsiyelerde bulunmaktadır.

- Ülkenin denetim, planlama ve maliye organları arasında bilgi alışverişi ve işbirliğini sağlayacak bir düzenleme bulunmamaktadır. Hükümet, Sayıştay tarafından hazırlanan raporlardan yeterince yararlanmamaktadır. Bu nedenle aynı hatalar sık sık tekrarlanmaktadır. Performans denetiminin sonuçlarının gelecekteki projelerin planlanması aşamasında dikkate alınmasını sağlayacak bir düzenleme bulunmamaktadır.

Japonya'da Sayıştay Denetimi

Sayıştay'ın Statüsü ve Örgütsel Yapısı

Japon Anayasasına göre devletin gelir ve giderlerine ilişkin hesaplar Sayıştay tarafından denetlenir ve denetim sonuçları Sayıştay raporu ile Parlamentoya (Diet) sunulur. Sayıştay Yasası ise, Sayıştayı Hükümete karşı bağımsız bir statüye kavuşturmuştur.[127]

Sayıştay, bir karar organı olan Denetim Komisyonu ile bir icra organı olan Genel İcra Bürosundan oluşmaktadır. Üç üyeli Denetim Komisyonunun üyelerinin atamaları, Bakanlar ve Yüksek Mahkeme yargıçlarında olduğu gibi İmparator tarafından yapılmaktadır. Üyeler yedi yıl süreyle atanmakta ve bu süre boyunca satatüleri, Sayıştay'ın Hükümetten bağımsızlığını koruyacak şekilde güvence altına alınmıştır. Komisyonun kendi içinden seçtiği bir üye, Hükümet tarafından Sayıştay Başkanı olarak atanır. Başkan, Denetim Komisyonuna başkanlık eder ve Sayıştayı temsil eder. Denetim Komisyonu, Sayıştayla ilgili düzenlemeler, denetlenecek kuruluşların belirlenmesi, denetim raporlarına ilişkin konular ve personelin atanması ve işten el çektirilmesi gibi önemli konularda kararlar alan bir karar alma organıdır.[128]

Bir Sekreterlik ve beş Bürodan oluşan Genel İcra Bürosu ise, Denetim Komisyonunun talimat ve gözetimi altında denetim işlevini yürütmekle görevlidir. Beş Büronun altında, her biri bakanlıklar ve diğer denetlenen kuruluşlar bazında görevli kılınmış 34 denetim birimi (bölüm) vardır. Sekreterlik, personel yönetimi, kaynaklar, mali işlemler, uluslararası ilişkiler gibi yönetsel işleri yürütmekle görevlidir.

Genel İcra Bürosunun personel sayısı, genel personel mevzuatındaki sınırlamalara bağlı kalınmaksızın Sayıştay tarafından bağımsız bir şekilde belirlenir. Bu statü, Sayıştay'ın bağımsızlığını desteklemektedir.

Sayıştay'da görevli personel sayısı 1996 mali yılı itibariyle 1.248 olup, bunun %60'ı (yaklaşık 700'ü) denetçilerden oluşmaktadır. Denetçiler sadece denetimle ilgili branşlardan değil, hukuk, ekonomi, mühendislik gibi alanlarda belirli bir bilgi seviyesinde olan adaylar arasından atanmaktadır. 1997 yılında 180 kadar denetim elemanı, teknik (mühendislik vb.) alanlardaki üniversite ya da yüksek okul mezunundan oluşmaktaydı.

Sayıştay denetçi adaylarını, kamu hizmetlerine giriş sınavını kazanan adaylar arasından seçer. Atamadan sonra personelin mesleki yeterliğini artırmak ve değişen toplum yapısına ve denetim çevresine uyumunu güçlendirmek üzere,

[127] Bkz. **Japonya'nın Bütçe ve Mali Denetim Mevzuatı,** (Çev.: Rıza Turgay), Sayıştay Yayını No: 3, Ankara 1968, s.5
[128] Board of Audit of Japan, 1997

kurum içinde ve dışında çok çeşitli alanlarda yoğun bir eğitim programı uygulanır.

Bütçe açısından da Sayıştay'a önemli bir ayrıcalık tanınmıştır. Sayıştay'ın Hükümet karşısında bütçesel bağımsızlığını güvence altına alan bir yöntemle, önerdiği ilk şekliyle bütçesi Hükümetçe de kabul edilir.[129]

Görev ve Yetkileri[130]

Sayıştay'ın temel görevi, devletin gelir ve gider kesin hesaplarını ve kanunlarda belirtilen kurum ve kuruluşları denetlemektir. Ayrıca kamu maliyesini incelemek ve geliştirilmesi yönünde öneriler ve önlemler geliştirmek de Sayıştay'ın asli görevlerindendir. Sayıştay, denetim sonuçlarına göre kesin hesapların gerçeğe uygunluğunu tasdik eder.

Denetim Alanı: Kurumun denetim alanı, kamu girişimlerini ve diğer kurum ve kuruluşları içeren bütün devlet hesaplarıdır. Denetim Kurulu Kanunu, tüm kamu hesaplarının Kurulun zorunlu denetimine tabi tutulmasını öngörür. Japonya Bankası da dahil olmak üzere bütün kamu kuruluşları ve sermayesinin yarısı Devlete ait tüzel kişiliklerin hesapları, Sayıştay'ın denetim alanını oluşturur.

Bunlardan başka doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devletten ya da kamu kurumlarından sübvansiyon, bağış, kredi veya zararın telafisi şeklinde mali yardım gören kuruluşların hesapları, borçlarına devletin ya da bir kamu kurumunun kefil olduğu kuruluşların hesapları, devlete veya bir kamu kurumuna karşı hizmet ifası ya da mal teslimini taahhüt eden kişilerin söz konusu taahhütle ilgili hesapları Sayıştay'ın denetim alanı kapsamındadır.

Parlamentoya Rapor Sunma: Sayıştayca Parlamentoya sunulan denetim raporlarında başlıca şu konulara yer verilir:

- Devletin gelir ve giderlerine ilişkin kesin hesapların belgelendirilmesi,

- Devlet kesin hesaplarının, Japon Bankası tarafından verilen hesaplara uygun olup olmadığı,

- Denetim sonucunda yasalara aykırı işlemlerin olup olmadığı,

- Sayıştay'ın disiplin kovuşturması isteminde bulunduğu sorunlar ve sonuçları,

- Maliye memurları hakkında verilmiş sorumluluk kararlarına ilişkin bilgiler.

Diğer Yetkileri: Yukarıda belirtilenlerin yanında Kurulun şu yetkileri de vardır:

- Saymanların sorumlulukları konusunda hüküm vermek,

- Disiplin soruşturması talep etmek,

[129] İbid
[130] İbid

- Savcılığa suç duyurusunda bulunmak,

- İddiaları karara bağlamak,

- Kanun ve Tüzükler hakkında görüş bildirmek.

Sayıştay kimi durumlarda, kasıt veya kusurlu davranışı ile ağır kayıplara yol açmış bulunan memurlar hakkında ilgili dairenin başkanından soruşturma açılmasını talep ederek dolaylı yoldan cezalandırılmalarını sağlayabileceği gibi, bazı durumlarda doğrudan sorumluluklarına da karar verebilir.

Sayıştay'ın Çeşitli Etkinlikleri

Sayıştay, Maliye Bakanlığının bütçe ve mali bürolarıyla düzenli toplantılar gerçekleştirir. Bu toplantılarda Sayıştay bütçenin düzenlenmesi ve uygulanması alanlarında detaylı bilgiler elde ederken, mali otoriteler de daha iyi bir mali yönetim için Sayıştay'ın denetim sonuçlarına dayalı görüşlerini alırlar.

Sayıştay'ın diğer denetim kurumlarıyla da düzenli ilişkileri bulunmaktadır. Bu ilişkiler, karşılıklı deneyim ve bilgi alışverişinin yanında, işbirliği olanaklarının geliştirilmesine de katkıda bulunmayı amaçlar. Sayıştay 1988 yılından itibaren her yıl düzenlenen "Kamu Denetimi Forumu"na ev sahipliği yaparak, kamu denetçilerinin bir araya gelmelerine ve kamusal denetimin genel durumunun ve sorunlarının tartışılmasına olanak hazırlamaktadır. Ayrıca iç denetçilere yönelik çeşitli kurs ve konferanslar da düzenleyerek, kamu kaynaklarının daha iyi yönetimine katkı sağlamayı amaçlar.

Sayıştay, yüksek denetim kurumları arasında işbirliği açısından da aktif bir işleve sahiptir. INTOSAI ve ASOSAI örgütleri içinde etkin bir konumda olup, çeşitli dönemlerde yöneticilik görevleri üstlenmiştir. 1981'den itibaren, Japon Uluslararası İşbirliği Ajansı (JICA)'nın desteğinde Asya, Pasifik ve diğer bölgelerin yüksek denetim kurumlarına yönelik uluslararası seminerler düzenlemektedir. Sayıştay aynı zamanda 1996'dan itibaren yüksek denetim kurumlarına yönelik olarak düzenlenen ve ortak denetim konuları ve sorunları hakkında görüş alış verişini amaçlayan Tokyo Uluslararası Denetim Forumu'na ev sahipliği yapmaktadır.

Mısır'da Sayıştay ve Denetim[131]

Yüksek Denetimin Tarihsel Gelişimi

Mısır'da devlet gelirlerinin denetimi ilk kez 20. yüzyılın başlarında gündeme gelmiş ve bunu gerçekleştirmek amacıyla 1942 yılında çeşitli bakanlıkların ve

[131] Mısır Sayıştayı, "Mısır Sayıştayı ve Performans Denetimi", (Çev.: Gül Alptürk) (Mısır Sayıştayınca hazırlanan tanıtım yazısı ve 12. INTOSAI Kongresine sunulan tebliğden alınmıştır), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 6 (Ekim-Aralık 1991), s.22-27

devlet kuruluşlarının gelir ve giderlerinin denetimi ile yükümlü Devlet Denetim Bürosu kurulmuştur.

1960'ların ilk yıllarında iki temel faktör Mısır hükümetinin faaliyetini etkilemiştir. Birincisi 1961 yılında büyük özel şirketlerin devletleştirilmesi ve devlete ait endüstriyel ve ticari işletmelerin kurulması ile devlet sektörünün genişlemesi, ikincisi ise kaynakların çeşitli faaliyetlere tahsisi üzerinde kontrol gerektiren kapsamlı kalkınma planının kabulüdür. Bu ihtiyaca cevap vermek üzere 1964 yılında Devlet Denetim Bürosunun yerine, hem faaliyet alanı ve hem de yapı bakımından daha geniş sorumluluklara haiz olarak, Sayıştay kurulmuştur.

Sayıştay, kalkınma planının teknik olarak izlenmesi ve devletin idari birimleri ile kamu sektörünün performansının değerlendirilmesi amacıyla kurulmuştur. Sayıştayın denetim alanı önceleri devletin idari birimleri ile kamu şirketleri ve kamu ortaklıkları dahil olmak üzere kamu sektörünü içine almaktayken, sonraları başka birimler de bu alana dahil edilmiştir.

Mısır Sayıştayı, Mısır Devlet Başkanına bağlı olup hem Devlet Başkanına ve hem de Parlamentoya rapor sunmaktaydı. Ancak 1975 yılında müstakil bir kuruluş olarak Parlamentoya bağlanmak suretiyle bağımsızlığı güçlendirilmiştir. Sayıştay'ın etkin denetim yapmasını sağlamak amacıyla da, faaliyet alanı ve denetim tarzı kanunla düzenlenmiştir.

Sayıştay Denetiminin Kapsamı

Sayıştay'ın denetim alanı, devlet gelirlerini elde eden ve sarfeden bütün kamu kurum ve kuruluşlarını kapsamakta olup, bu kurum ve kuruluşları şöyle sınıflandırmak mümkündür:

1- Genel idare birimleri ile yerel yönetimler,

2- Kamu kuruluşları, bunların alt kuruluşları ve bunların iştirak ettiği kooperatifler,

3- Kamu kuruluşu olmamakla birlikte sermayesinin %25'inden fazlası devlete ait olan kuruluşlar,

4- İşçi sendikaları ve meslek kuruluşları,

5- Siyasi Partiler ile ulusal ve partilere ait basın ajansları,

6- Kanunları uyarınca Sayıştay denetimine tabi olan kuruluşlar,

7- Devlet bütçesinden pay alan kuruluşlar, geliri tamamen devlete ait olan kuruluşlar ile asgari kârı devlet tarafından garanti edilen kuruluşlar.

Sayıştay'ın denetim görevi, yapılan denetimin niteliğine göre üç ayrı kategoride ele alınabilir:

Mali Denetim: Sayıştay bütün gelir ve gider belgelerini ve kayıtlarını, hesapların ve mali işlemlerin mali düzenlemelere ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluğunu sağlamak amacıyla denetler.

Bu görev, sekiz merkezi birim tarafından yerine getirilir. Bunlardan bir tanesi merkezi hükümetin gelir ve giderlerini denetlemekten sorumludur. İki birim yerel yönetimlerin gelir ve giderlerinin mali denetiminden sorumludur. Bir birim devlet yönetimindeki ve kamu yönetimindeki işçilere ilişkin konuları denetler.

Tamamı veya bir kısmı devlete ait olan kamu kurumu niteliğindeki kuruluşların tamamı diğer dört birim tarafından denetlenir. Bu birimlerden biri devlet bankalarının mali denetimiyle, bir diğeri de ulusal basın kuruluşlarının mali işlemlerinin denetimiyle görevlidir.

Kalkınma Planının İzlenmesi ve Performans Denetimi: Sayıştay'ın bu görevi şu faaliyetleri kapsamaktadır:

- Sayıştay denetimine tabi çeşitli birimlerin kendileri için saptanan yıllık çalışma hedeflerine ulaşma derecelerinin ölçülmesi amacıyla program denetimi yapılması. Kamu teşebbüsleri söz konusu olduğunda bu denetim üretim ve satış hedeflerini, ihracat hedeflerini ve benzerlerini kapsar.

- Her birimin kendisine tahsisli kaynakları kullanmadaki verimlilik derecesini ölçmek için verimlilik denetimi yapılması. Bu, üretim maliyetlerinin, iş veriminin ve yatırım kârının zaman içindeki kıyaslamalarını içerir.

- Devlet programlarının arzu edilen amaçlarına ulaşıp ulaşmadıklarının değerlendirilmesi amacıyla etkinlik denetimi yapılması.

- Kalkınma planı içinde yer alan yatırım projelerinin, tahmin edilen maliyetlere ve zaman programına uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin izlenmesi.

Planın izlenmesi ve performans denetimi görevi üç ayrı merkezi birim tarafından yürütülmekte olup bunlardan birisi kamunun ekonomi sektöründeki, ikincisi üretim sektöründeki, üçüncüsü de hizmet sektöründeki birimlerinin denetiminden sorumludur.

Mali Suçlar İçin Alınan Disiplin Önlemlerinin İzlenmesi: Bu görev, yasalara aykırı harekette bulunan ve suç teşkil eden fiil işleyen sorumlulara karşı cezai işlem uygulanmasını sağlamak amacıyla bu tür durumları izlemekten sorumlu iki merkezi birim tarafından yerine getirilmektedir. Sayıştay, kanuna aykırılık veya suç unsuru bulunması halinde eğer sorumlunun dairesince verilen cezayı işlenen suçun önemine uygun bulmazsa, kamu görevlisi hakkında kanuni takibat yapılmasını isteyebilir. Bu yetki sadece Sayıştay Başkanına aittir.

Halihazırdaki denetim görevi yukarıda sözü edilen onüç birim tarafından yerine getirilmekte olup, ayrıca Sayıştay'ın örgüt yapısı içinde bir Araştırma ve Eğitim birimi, bir yasal ve yargısal meselelerle ilgili birim, bir Sayıştay'ın personel performansının gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili birim, bir Genel

Sekreterlik ve bir de Sayıştay ile Parlamento arasında irtibat sağlayan birim olmak üzere beş ayrı birim daha bulunmaktadır.

Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı

Sayıştay bir Başkan tarafından yönetilir. Sayıştay Başkanı Parlamentonun onayıyla Devlet Başkanınca atanır. Başkana işlerinde iki başkan vekili yardımcı olur. On sekiz başkan yardımcısı ise, yukarıda belirtilen merkezi birimleri yönetir.

Sayıştay'da muhasebe, iktisat, kamu yönetimi, iş idaresi, hukuk, ziraat, tıp, sosyal bilimler ve mühendislik alanlarında uzman 4500 civarında denetçi vardır. Bu denetçilere 2500 civarında idari ve genel hizmetler personeli yardımcı olur.

Performans Denetimi

Performans denetimi ihtiyacı, 1964 yılında özel şirketlerin millileştirilmesi gereğini ortaya çıkaran kapsamlı bir milli planlamanın kabul edilmesi ve bu suretle devlet ve kamu sektörünün büyüklüğünün karmaşıklığının artmasıyla ortaya çıkmıştır. 1964 yılında kabul edilen Sayıştay Kanunu ile performans denetimi yetkisi getirilmiş ve böylece geleneksel mali ve yasallık denetimine ilave olarak plan uygulamasının izlenmesi ve performans değerlendirmesi de denetim kapsamına alınmıştır. Performans denetimi Sayıştay denetimine tabi bütün kuruluşları, bakanlıkları, devlet kuruluşlarını ve kamuya ait ortaklıkları içine almaktadır.

Sayıştay Kanunu uyarınca, devlet kuruluşlarına tahsis edilen mali kaynakların ve personelin verimli ve etkin kullanılıp kullanılmadığı, bunun yanında verimsiz ve ekonomik olmayan uygulamalar varsa nedenleri Sayıştay'ca araştırılacaktır. Ayrıca Sayıştay bu kanunla yasa koyucunun istediği sonuçlara ve yararlara ulaşılıp ulaşılmadığını tayin etme yetkisine de sahip olacaktır.

Performans denetiminin Sayıştay Kanununda belirtilen amaçlarından bazıları şunlardır:

- Yatırım projelerini önceden belirlenen maliyetlere ve zaman sürecine uygun olarak yerine getirilip getirilmediğinin izlenmesi,

- Üretim ve hizmet kuruluşlarının nitel ve nicel anlamda amaçlarına ulaşmalarının ve üretimin en düşük maliyetle gerçekleştirilmesinin sağlanması,

- Çalışanların sayısının ve ücretinin plan dahilinde olup olmadığının değerlendirilmesi suretiyle iş veriminin ölçülmesi,

- İhracata yönelik projelerin ihraç amaçlarına ulaşıp ulaşmadığının araştırılması,

- Tüketim, tasarruf ve milli gelirdeki değişikliklerin, bunların milli plan dahilinde olmasının sağlanması açısından izlenmesi,

- Milli planın çeşitli sektörler arasında ekonomik denge kurup kurmadığının, önceden tayin edilen amaçlara ulaşmayı engelleyen darboğazları ortaya çıkarmak açısından değerlendirilmesi,

- Planlanmış projelerin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan gereksiz harcamaların belirlenmesi.

Bu amaçlar doğrultusunda Sayıştay'ın fonksiyonu sadece kamu kaynaklarının idaresi açısından devletin Parlamentoya karşı sorumluluğuna, yani devletin idari yönüne ilişkin olmayıp aynı zamanda devletin siyasetine de, yani belirlenen siyaset amaçlarına ne dereceye kadar ulaşıldığının değerlendirilmesine de yöneliktir.

Diğer Asya Ülkelerinden Örnekler

Kore:

Kore'de yüksek denetimin tarihi 13 yüzyıl öncesine, 659 yılında kurulan Shilla Hanedanlığına kadar dayandırılmakla birlikte, 1948'de kurulan Kore Cumhuriyetinde ilk denetim kurumu, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan ve "ulusal servetin bekçiliği" ile görevlendirilen "Denetim Kurulu (Board of Audit)"dur. Bunun yanında, yönetimin işlemlerinin ve yüksek hizmetlerin performansını değerlendirmek üzere bir "Teftiş Komisyonu (Inspection Commission" oluşturulmuştur. Ancak 1963'te bu iki kurum birleştirilerek "Denetim ve Teftiş Kurulu (Board of Audit and Inspection-BAI) meydana getirilmiştir. 1995'te yapılan düzenlemelerle, amaçlarına daha etkin ulaşabilmesi için bu kurumun güçlendirilmesi yoluna gidilmiş ve denetim sahası genişletilerek, bankaların faaliyetlerinin denetimi de diğer görevlerine ilave edilmiştir.

BAI Cumhurbaşkanına bağlı olmakla birlikte, bağımsız bir statüdedir. Başkanı, Parlamentonun onayıyla Cumhurbaşkanı tarafından atanır. Bu, bağımsızlığını güvence altına alır. Başkan ve üyeler 4 yıllık süreler için seçilir. Yönetim, personel ve bütçe açısından sağlanan bağımsızlık, yasalarda yer almaktadır.

Anayasa ve BAI Kanununda Kurumun üç temel amacı şu şekilde belirtilmiştir: Merkezi yönetimin dönem sonu gelir ve gider hesaplarını onaylamak; merkezi yönetimin, eyaletlerin ve yerel yönetimlerin, kamu iktisadi girişimlerinin ve diğer kamu kuruluşlarının hesaplarının mali denetimini gerçekleştirmek ve yönetimin işlem ve eylemlerinin performansını incelemek.

Başkan ve 6 üyeden oluşan Genel Kurul, BAI'nin en üst düzey karar organıdır. Genel Sekreterlik, icra görevini yürütür. İki genel sekreter yardımcısından birisi denetim (audit), diğeri teftiş (inspection) faaliyetlerinden sorumludur. Planlama ve Yönetim Genel Müdürü, planlama, yönetim ve diğer destek hizmetleri arasında eşgüdümden sorumludur. 6 çalışma grubu, denetim ve teftiş

faaliyetlerini yürütür. Eğitim birimi ise, araştırma ve geliştirme işlevinin yanısıra BAI personeli, iç denetçiler ve muhasebe personeli için eğitim programları düzenlemekle görevlidir.

Başbakandan hemen sonra gelen Başkanın yönettiği BAI'de 800 kadar personel istihdam edilir. Gerekli görüldüğünde dışarıdan uzman bilirkişiler de görevlendirilebilir.

1993'te Başkana danışmanlık yapmak üzere bir "Yolsuzlukları Önleme Komisyonu" oluşturulmuştur. Bu Komisyon, yolsuzluklarla mücadele amacıyla öneri ve tavsiyeler geliştirerek Başkana yardımcı olur. Yaklaşık 20 kişiden oluşan Komisyonun üyeleri, değişik kesimleri temsil eden tanınmış vatandaşlar arasından atanır.

Avustralya

Parlamenter demokratik sisteme sahip Avustralya'da Hükümet yetki ve kaynak kullanımında Parlamento'ya bağımlı ve ona karşı sorumludur. Hükümetin performansı, Parlamentonun denetim yetkisinin konusunu oluşturur. Parlamento ya doğrudan Bakanlık ve bağlı kurumları inceleyerek ya da bunların sundukları nihai bilgiler üzerinden Hükümetin performansını denetleyebilir. Parlamentonun bu denetimi, Hükümet faaliyetlerinin Parlamentonun amaçlarına uygunluğunu ve etkin, verimli ve ekonomik olmasını sağlamaya yöneliktir.[132]

Ayrıca Parlamento denetimlerini, Hükümet faaliyetlerinin Parlamentonun amaçlarıyla uyumlu olarak yürütülüp yürütülmediği ve finansmanının bu doğrultuda gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konusunda kendisine bilgi sunmakla görevli bağımsız statüdeki Sayıştay'ın[133] verilerine de dayandırmaktadır. Bu nedenle Sayıştay, yönetsel sistemin unsurları arasındaki bütünlüğün sürdürülmesine yardımcı olan önemli bir öğedir. Sayıştay, hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında ve yürütme erkinin denetlenmesinde Parlamentoya sunduğu bağımsız denetim raporlarıyla güvence sağlar.

Sayıştay'ın görevleri, yetkileri ve statüsü 1901 tarihli Denetim Yasası ve diğer yasalarla belirlenmiştir. 1979 yılında bu yasada yapılan değişiklikle Sayıştay'a performans denetimi yapma yetkisi tanınmış, kısa sürede performans denetimi tekniklerini geliştirmede ve uygulamada diğer ülkelere öncülük yapabilecek konuma gelmiştir.

Sayıştay, örgütlerin, programların veya işlevlerin tutumlu, verimli ve etkin bir şekilde yönetilip yönetilmedikleri ve iç kontrol süreçlerinin tutumluğun, verimliliğin ve etkinliğin gözetilmesi ve geliştirilmesine uygun yeterlikte olup

[132] Australian National Audit Office, **Role of Auditor General,** http://www.anao.gov.au
[133] Australian National Audit Office - ANAO

olmadıklarını denetlemektedir. Ayrıca birden fazla kurum ya da birimlerin ortak faaliyetleri üzerinde çapraz denetimler de yapmaktadır.[134]

Sayıştay, yetkililerce yapılan talep ve teklifler çerçevesinde yönetsel etkinliği gözden geçirme yetkisine de sahip kılınmıştır. Ancak Sayıştay'ın bu yetkisi, devletin politika kararlarını soruşturacak nitelikte değildir.[135] Sayıştay, Parlamentonun Kamu Hesapları Karma Komitesi dışındaki komiteleriyle de yakın ilişki içinde faaliyetlerini sürdürmekte, bu komitelerden ya da parlamenterlerden gelen bireysel bilgi talepleri de Sayıştay'ca karşılanmaktadır.[136]

1989 tarihli yasal düzenlemeyle Sayıştay Başkanı (General Auditor) Parlamento'nun bir memuru olarak değerlendirilmiş ve Sayıştay, Parlamentonun Kamu Hesapları Komitesiyle yakın bir ilişki içinde çalışmaya başlamıştır. Ancak Sayıştay Başkanı Parlamentonun bağımsız bir görevlisi olup, temel işlevi, Avustralya kamu kurum ve kuruluşlarının mali yönetimleri ile performansları hakkında tarafsız görüş bildirmektir.[137]

Sayıştay'ın ve uyguladığı süreçlerin performansı da, bağımsız bir denetçi tarafından denetime tabi tutulmaktadır.[138]

6 ayrı devletten oluşan federal bir yapıya sahip Avustralya'nın her federe devletinde de, birbirinden ayrı yapı ve işlevleri olan Sayıştay benzeri denetim kurumları mevcuttur. Ulusal Sayıştay'ın bu federe devlet ya da bölge yönetimleri üzerinde denetim yetkisi bulunmamaktadır.[139]

Eski Doğu Bloku Ülkelerinde ve Çin'de Yüksek Denetim

Eski Doğu Bloku Ülkelerinin kendilerine özgü bir denetim sistemine sahip oldukları ve bu ülkelerin çoğunda günümüzde de, henüz yönetim yapılarında köklü değişiklikler yapılamamış olması nedeniyle bu sistemin varlığını sürdürdüğü bilinmektedir. Bu bloğun dağılmasından sonra oluşturulan yeni yönetimlerin, tüm yönetim yapısında olduğu gibi denetim sisteminin geliştirilmesinde de arayışları henüz sonuçlanmış değildir. Ancak yeni denetim kurumlarının büyük ölçüde eski denetim personelinden oluşturulması

---

[134] OECD-PUMA, **Performance Auditing and ...,** p.79
[135] Avustralya Sayıştayı, **Etkinlik Denetiminin Esasları,** (Çev.: Ö. F. Batırel), T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No:21/3, Ankara 1987, s.14
[136] Australian National Audit Office, **Performance Audit Guide,** Australian National Audit Office Publications, p.52
[137] Australian National Audit Office, **Corporate Plan - Adding Value to Public Sector Performance and Accountability,** Canberra, November 1998, p.8
[138] OECD-PUMA, **Performance Auditing and ...,** p.80
[139] Scott, Les, "Legislatures and Performance Auditing: The Australian Experience", **Performance Auditing and...,** p.212

dolayısıyla eski denetim anlayışlarının daha bir süre etkisini koruyacağı söylenebilir.

Bu ülkeler arasında Polonya ve Romanya belirgin farklılıkta modellere sahipken, beş ülke, SSCB, Doğu Almanya, Çekoslovakya, Macaristan ve Bulgaristan "Halk Kontrolü" olarak adlandırılan ortak bir modele sahiptir. Romanya ve Polonya'nın bu farklılıkları, yeniden yapılanma sürecinde de etkisini sürdürmüş ve bu iki ülke tamamen Batı Avrupa'daki modellerden esinlenen yeni denetim mekanizmaları oluşturma çabasına girmiş, bu alanda önemli ölçüde başarı da sağlamışlardır. Yugoslavya ise, gerçekte özel bir denetim organına sahip olmayıp, Sosyal Hesap Servisi farklı yapısıyla mali yönetim alanındaki çok geniş işlevleri bünyesinde barındıran bir konuma sahiptir.

Çin'de ise, diğer sosyalist ülkelerdeki gibi bir çözülmenin aksine, mevcut sistemin reformlar yoluyla güçlendirilmesine çalışılmaktadır. Büyük ölçüde başarı sağlanan açıklık ve reform politikalarının geleceği de parlak görünmektedir. Yeniden yapılanma sürecinde bir yüksek denetim kurumuna duyulan gereksinim de gün yüzüne çıkmış ve 1983'te kurulan Ulusal Denetim Ofisi, geçen kısa süre içerisinde önemli bir gelişme göstermiştir. Çin'in yakın geleceğimizin en büyük süper gücü olacağı yönündeki yaygın kanı, denetim alanında gösterilen olağanüstü çabalarca da desteklenir niteliktedir.

SSCB'de Yüksek Denetim

Rabkrin

Gelişim Süreci[140]

Ekim 1917 devriminden sonra yeni yönetim, Rusya'nın eski rejiminin denetim sistemini miras almışlardır. "Gosudarstvennyi Kontrol" (devlet denetimi) adıyla bilinen eski aygıt, 1811'de kurulmuş ve zaman içerisinde birçok kez reformdan geçirilmişti. Bu çok büyük (1911'de 8.400 çalışanı vardı) oldukça ademimerkeziyetçi idi (St. Petersburg'da bulunan başkanlıktan ayrı olarak Rusya genelinde 59 Denetim Bürosu vardı) ve değişik denetim yöntemlerini uygulamaktaydı.

Devrimden sonraki 60 yıl, çok büyük deneyim ve değişimlerin yaşandığı bir süreçtir. Başlangıçta sadece bazı küçük reformlar yapılarak eski denetim sistemiyle geleneksel mali denetim işlevi yürütülmeye çalışıldı. 1919-1923 arasında ise geniş çaplı reformlar gerçekleştirildi. "İşçiler ve Köylüler Denetimi" (Raboche-Krestianskaia İnspektsiia: "Rabkrin") 1920'de kuruldu ve işçi ve köylülerin denetim faaliyetlerine katılımı geliştirildi. Rabkrin, 1923 yılında köklü bir şekilde reformdan geçirildi. Partinin denetim aygıtlarıyla birleştirilen

[140] Szawlowski, Richard, "State Audit in Communist Countries", **State Audit - Development in Public Accountability,** p. 183-184

Rabkrin, Sovyet yönetimi ve ekonomik sisteminin rasyonalizasyonu ve bütünleştirilmesi için en üst organ olarak yeniden tasarlandı.

Yeni Rabkrin, Lenin'in ölümünden sonraki 10 yıl boyunca, asli fonksiyonlarından bazılarını yitirerek hayatta kaldı. 1930'da paralel bir organ olarak Komissiia Ispolneniia (İcra Komisyonu) kuruldu. Stalin 1934'te Rabkrin'i ortadan kaldırarak yerine bu Komisyonu koydu. Bu komisyon da, Sovyet Denetim Komisyonu ile birlikte dönüştürülerek 1940'ta Devlet Denetim Komiserliği haline getirildi. 1946 yılına kadar bir bakanlık şeklinde işledi.

Stalin'in ölümünü, Kruschev'in liderliğinde yeni reformlar izledi. İlk olarak 1957'de Sovyet Denetim Komisyonu, yeniden Devlet Denetim Bakanlığının yerini aldı. 1961'de ise, Sovyet Denetim Komisyonu yerini Devlet Denetim Komisyonuna bırakmıştır. 1962'de ise bu yeni komisyon yerini, Sovyetler Birliği Komünist Partisi'nin ve SSCB Bakanlar Konseyinin Merkez Komitesinin "Parti ve Devlet Denetim Komitesi"ne bırakmıştır.

Son olarak Brejnev tarafından Parti ve Devlet Denetim Komitesi ortadan kaldırıldı ve yerine 1965'te Narodnyi Kontrol (Halk Denetimi-People's Control) örgütü kuruldu. 1977'de ise, bu kuruluş yeni Anayasa'nın 126. maddesinde yerini alarak varlığını son ana kadar sürdürmüştür.

İşlevleri[141]

Narodnyi Kontrol, SSCB Halk Denetim Komitesine bağlıdır ve Komünist Partinin Merkez Komitesinin liderliği ve SSCB Bakanlar Konseyinin talimatlarıyla işler. Parti ve hükümet yetkililerinin sorumluluğunda olan otonom Cumhuriyetler, bölgeler, iller, kentler gibi her yönetsel düzeydeki alt komiteleriyle bağlantılı olarak çalışır. Kollektif yapılar olan bu komiteler, dışarıdan görevlendirilen çok değişik niteliklere sahip üyeler ile, kadrolu olarak çalışan ve daha çok parti gibi resmi kurumların temsilcilerinden atanan başkan ve delegelerden oluşur. Kadrolu personeli sınırlı olup, 400.000 kadar yerel gönüllü denetçisi vardır. Kadrosu, bölümler, komisyonlar ve şikayet büroları şeklinde bir işbölümüne tabi tutulmuştur.

Komiteler dışındaki denetim örgütlenmesi, gruplardır. Son dönemlerde bütün yapıları (köyleri, devlet teşebbüslerini, kurum ve kuruluşları vb.) denetleyen "halk elemanları" denilen 600.000'den fazla denetim grubuna ayrılmış ve halk denetçilerinin sayısı 9.5 milyonu aşmıştır. Bu denetim grupları, Narodnyi Kontrol'ün temel organları olarak nitelenirler.

Bu denetim örgütü, kooperatif sektörünü denetlediği kadar, devlet ekonomisini ve yönetimini de denetlemekle yükümlüdür. Bu nedenle incelemek ve denetlemek zorunda olduğu üniteler oldukça fazladır. Denetim alanı, 30.000'den fazla endüstri kuruluşunu ve birliklerini, 24.436 yapı ve montaj girişimini, 19.600 devlet çiftliğini, komünikasyon alanında faaliyet gösteren

[141] İbid, p.185-187; Atay, s.293-294

90.000 kadar girişimi, hizmet sektöründeki yaklaşık 263.000 girişimi, 213.000 perakendeci dükkanını ve şehirlerdeki konutların yaklaşık %75'ini içermekteydi. Bunlara yüzbinlerce tarım, tüketim ve konut kooperatifçiliği alanında faaliyet gösteren birlikleri de ilave etmek gerekir.

İncelemenin konusu da oldukça geniş kapsamlı olup, ekonomik, mali ve yönetsel-örgütsel faaliyetleri içerir. Benimsenen kriterler herhangi bir düzenlemede yer almamış olmakla birlikte, uygulamada çok geniş tutulduğu ve yasallık, düzenlilik, ekonomi, etkinlik, verimlilik ve politik uygunluğu da içermek üzere uygunluk bir kriter olarak uygulanmaktadır.

Halk Denetimi, özellikle yürütülmekte olan faaliyetlerin uygulama anında denetimine yoğunluk vermektedir. Bazı incelemeler küçük bir denetim grubunca yürütülürken, bazıları da binlerce denetçiyi içerebilen yığın (kütle) incelemeleri şeklinde yürütülmektedir. Özellikle mali denetim alanında görülen sonradan denetimler pek fazla yer tutmaz. Bu tür denetimler daha çok başta Maliye Bakanlığı olmak üzere, çeşitli bakanlıkların iç denetim aygıtları tarafından gerçekleştirilir. Ortak denetimler de yapılmakla birlikte, bunlar oldukça enderdir.

Halk Denetiminin organlarının temel görevi, parti ve hükümetin direktiflerinin tam olarak yerine getirilmesinin sistematik incelemesi yoluyla partiye ve hükümet organlarına yardımcı olmaktır. En üst düzeyde Halk Denetimi Komitesi Parti (CPSU) Merkez Komitesine ve Bakanlar Konseyine devletin öncelikleri konusunda önerilerini sunar. Ayrıca Bakanlık ve kuruluşların çalışma sistemleri ile, ulusal ekonominin değişik bölümleri arasındaki ilişkilerin yapısı hakkında da rapor sunar.

Rutin faaliyetleri arasında denetlenen kuruluşlar için bağlayıcı karakter taşıyan denetim sonrası yönergeleri başlıca yer alır. Ancak bu yönergeler etkili olmaktan uzak olup, birtakım tavsiye ve önerilerden öteye gidememektedirler.

Prokuratura Denetimi

Prokuratura, kaynağını anayasadan alan ve denetim işlevini anayasa ve yasalara uygun olarak yerine getiren en yüksek denetim merciidir.[142] Birçok kaynakta bu kurum ombudsman kurumuna benzetilmekte ise de, yapısı, denetim alanı, denetiminin niteliği ve Anayasal konumu incelendiğinde, Ombudsman işlevinin yanısıra, belki ondan da önemli olarak yargısal yetkilerle donatılmış, Sayıştay benzeri işlevlere sahip bir yüksek denetim kurumu niteliğinin ağır bastığı görülmektedir.[143]

---

[142] Atay, s.296

[143] Ancak bununla birlikte Prokuratura kurumunu doğrudan Sayıştay olarak nitelemek de mümkün değildir. Nitekim 1995'te kurulan "Accounts Chamber", yargı yetkisi bulunmayan Sayıştay modelinin bir örneği olup, Prokuratura ile birlikte faaliyetlerini sürdürmektedir.

Nitekim 1946 tarihli SSCB Anayasasının 113. maddesine göre, "görev alanları ile ilgili olarak bakanlıklar, kurumlar, kamu görevlileri ile SSCB vatandaşları tarafından yasaların titizlikle uygulanmasının yüksek denetimini" yapmakla yetkili ve görevli bir kurumdur.

Prokuratura denetiminin kapsamını da, Yüksek Sovyet (günümüzde Rusya Federasyonu Parlamentosu, yani Duma) hariç, askeri ve sivil tüm alanlar oluşturmaktadır. Sovyetler Birliği Anayasasına göre (madde 4) Prokuratura'nın görev ve yetki alanları ile amaç ve işlevleri şunlardır:

Bütün Sovyet kamu kurum ve kuruluşları ile organlarının eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu sağlamak ve bu amaçla her türlü kanunsuzluğa karşı mücadele etmek; devletin hukuksal düzenini, sosyalist toplumun ilkeleri ve çıkarlarını korumak; vatandaşların hak ve özgürlüklerini korumak; insan haklarını korumak ve bu hakların ihlal edilmesini önlemeye yönelik denetimler yapmak; polis örgütüyle işbirliği halinde ve onunla koordineli görev yapmak; yasaların yapılmasında görüş bildirmek ve böylece onların daha etkin hale getirilmesine katkıda bulunmak.[144]

"Batı ülkelerinde benzeri bulunmayan ve gerek Çin Halk Cumhuriyeti, gerekse sosyalist sistemi uygulayan bazı Doğu Avrupa ülkeleri tarafından örnek alınarak uygulama alanına konulmuş olan Prokuratura; yapısı, işleyişi ve etkileri yönlerinden *sui generis* bir denetleme kurumudur."[145]

Esas itibariyle yürütme organlarının, işletmeler, kooperatifler ve sosyal kurumların hukuksal ve maddi işlemlerinin hukuka uygunluğunu denetleyen ve böylece yasaların ülke genelinde aynı şekilde uygulanmasını sağlayan Prokuratura, ilk kez 1922'de Adalet Bakanlığına bağlı olarak kurulmuştur. Daha sonra 1933'te bağımsız bir kurum haline getirilmiştir. Prokuratura'nın örgütlenmesi, Sovyet devlet yapısı ve toplumsal örgütlenmesi ile paralellik taşımaktadır. Yerel Sovyetlerden başlayarak derece derece Yüksek Sovyet'e kadar yükselen yönetsel örgütlenme gibi Prokuratura da en alt düzeydeki yerel savcılıktan Federal düzeydeki genel savcılığa, "SSCB Genel Savcısı"na kadar uzanan hiyerarşik bir yapıdadır.

Prokuratura'nın statüsü, görevleri, yetkileri, çalışma usulleri vb. SSCB'nin yasama organı durumunda olan Yüksek Sovyet tarafından belirlenir. Genel Savcı ya da Genel Prokuror Yüksek Sovyet (ya da Duma) tarafından atanmaktadır. Ancak gerek diğer atamaların siyasal niteliği ve gerekse kurumun siyasal etkilere açık olması nedeniyle Prokuratura'nın siyasal iktidara bağlı olduğu "iktidarın gözü ve eli" durumunda olduğu belirtilmektedir.[146] Buna karşın göreli bir bağımsızlığı da bulunmaktadır.

[144] Atay, s.307
[145] Atay, s.296
[146] Atay, s.297, 299, 301

Prokuratura'nın devlet kurumlarını denetlemenin yanı sıra, bir tür klasik "savcılık görevi de yaptığı görülmektedir. Ancak Prokuratura'yı özgün kılan, devlet ve toplum kurumlarını denetleyen bir yüksek denetim kurumu olmasıdır.[147] Prokuratura'nın denetim işlevi daha çok hukuka uygunluk alanında yoğunlaşmakta ve yargısal niteliği ağır basmaktadır. Suç oluşturan durumların saptanması halinde cezai kovuşturma yetkisi de bulunmaktadır.

Günümüz Rusya'sında Sayıştay ve Yüksek Denetim

Bilindiği gibi köklü bir sistem değişikliğine uğrayan Rusya Federasyonu, 1990'lı yıllarda yoğun bir yeniden yapılanma sürecine girmiştir. Bu süreçte yüksek denetim mekanizmaları da dönüşüme uğramış ve 1994'te kabul edilen ve 1995 başlarında yürürlüğe giren yasasıyla yeni bir yüksek denetim kurumu oluşturulmuştur.[148]

Yasanın 1. maddesiyle Sayıştay'ın[149] yasal sınırlar içerisinde örgütsel ve işlevsel bağımsızlığa sahip olduğu belirtilmiştir. 2. maddesinde ise Sayıştay'ın amaçları sıralanmış olup, bunların başlıcaları, federal bütçenin ve federal bütçe-dışı fonların gelir ve gider kalemlerinin miktar, nitelik ve amaçlar yönünden zamanında gerçekleştirilmesini incelemek, devlet fonlarının ve federal malların kullanımının etkinlik ve uygunluğunu saptamak, bütçe tasarılarının gelir ve gider kalemlerinin geçerliliğini değerlendirmek, bütçe ve bütçe dışı fonların kullanımına ilişkin yasa tasarılarını mali yönden incelemek, Rusya Federasyonu Merkez Bankası, bu bankanın yetkilendirdiği bankalar ve diğer mali ve kredi kuruluşları nezdinde federal bütçe ve bütçe dışı fon kaynaklarının akışının zamanlılığını ve yasallığını incelemek, federal bütçenin uygulama süreci ve getirilen kontrol mekanizmalarının sonuçları hakkında Federal Meclise ve Duma'ya bilgi sunmak olarak özetlenebilir.

Sayıştay Başkanı ve Başkan Vekili, Duma tarafından, üyelerinin oy çokluğu ile altı yıllık bir süre için atanır. Başkan ve vekilinin bağımsızlığını güvence altına almak amacıyla, aday olacak kişilerin, Duma ve Meclis dahil, üst düzey devlet kurumlarının başkanlarıyla herhangi bir ilişkilerinin olmaması koşulu getirilmiştir.

Sayıştay Başkanının ve vekilinin Federal Meclis ve Duma'nın, bunların komite ve komisyonlarının oturumlarına, Rusya Federasyonu Hükümetinin toplantılarına, Rusya Federasyonu Hükümeti Prezidyumunun oturumlarına katılma hakkına sahiptir. Bununla birlikte Başkan ve vekili, ne Duma'nın bir yardımcısı, ne de Hükümetin bir üyesi olabilir; öğretim, bilimsel araştırma ve diğer yaratıcı çalışmalar dışında karşılık bekleyerek herhangi bir hizmette bulunamaz.

---

[147] Atay, s. 298

[148] Sayıştay Yasası'nın tam metni için bkz., EUROSAI, **Federal Law on the Accounts Chamber of the Russian Federation,** EUROSAI Publications, June 1995

[149] The Accounts Chamber of the Russian Federation

Denetçiler, yüksek eğitim görmüş ve devlet denetimi, ekonomi ve maliye alanlarında deneyim sahibi kişiler arasından atanmaktadır. Denetçiler dışında denetimin yönetsel işlemlerinden sorumlu müfettişler ve destek personeli istihdam ettirilmektedir.

Başkan, Başkan Vekili ve denetçiler için görevden alınma ve yargılanma açısından önemli güvenceler sağlanmış, özlük hakları bile belirli standartlara bağlanmıştır. (Örneğin bir denetçinin aylık ücret ve diğer ödentileri, bir federal bakanınki ile eşitlenmiştir. Diğer personel için de benzer dengeler öngörülmüştür.)

Sayıştay'ın denetim yetkisi, Federasyonun tüm devlet kurum ve kuruluşlarından, federal bütçe-dışı fonlara kadar uzanmaktadır. Bu yetki aynı zamanda federal bütçenin kaynaklarını kullanan, federal malları kullanan ya da yöneten, vergi, gümrük ya da diğer muafiyet ve bağışıklıklardan yararlanan yerel yönetimleri, girişimleri, örgütleri, bankaları, sigorta şirketlerini ve diğer mali ve kredi kuruluşlarını, birlikleri, dernekleri ve türüne ve sahiplik durumuna bakılmaksızın diğer benzer birleşmeleri kapsar.

Sayıştay, faaliyetleri hakkında kitle iletişim araçlarına düzenli bilgi sunmak zorundadır. Sayıştay, yine yasal olarak aylık bir bülten yayınlamakla yükümlüdür. Sayıştay'ın faaliyetlerine ilişkin yıllık raporu Federal Meclise ve Duma'ya sunulur ve ayrıca yayınlanır. Devlet sırlarını içeren raporlar, Meclisin gizli oturumlarında ele alınır.

Polonya'da Yüksek Denetim[150]

Polonya'nın yüksek denetim kurumu geleneği, 1808'lere, Genel Denetim Odasının (Glowna İzba Obrachunkowa) Varşova Düklüğünde kurulmasına kadar dayanır. Polonya Krallığındaki yüksek denetim kurumu, 1866 sonlarında Rus işgalcilerce kapatılarak yerine Rusya'daki sistem getirilmiştir. 1918-39 arası bağımsızlık dönemi boyunca bir yüksek denetim kurumu (Najwyzsza İzba Kontroli) varlığını sürdürmüştür.

1944'te Sovyet işgaliyle başlayan yeni dönemde eski denetim sistemi kaldırılmış ve yeni bir denetim bürosu oluşturulmuş, 1949'da Yüksek Denetim Odası bu büronun yerini almıştır. Stalin döneminde ise, Sovyet modeline uygun bir Devlet Denetim Bakanlığı (1952-1957) kurulmuştur. 1957'de ise Parlamentoya (Sejm) bağlı olarak bir Yüksek Denetim Odası kurulmuş, 1976'da birtakım değişikliklerle varlığını sürdürmüştür.

Ancak bu denetim örgütünün açık bağlılığına rağmen uygulamada pek Parlamentonun bir organı gibi çalışmadığı, kendi çalışma planlarını onaylamak zorunda olan Bakanlar Konseyi Başkanının denetimi altında çalıştığı görülmektedir. Bu örgütün Başkanı Kabinenin de bir üyesidir. 1976 tarihli

[150] Szawlowski, p.187-188

Yüksek Denetim Odası Kanunu'nun 6. maddesinde de bu örgütün "Bakanlar Konseyi Başkanının izniyle ve onun belirleyeceği sınırlar çerçevesinde" kamu yönetiminin üst ve merkezi organlarının faaliyetlerini inceleyebilmesi koşulu bir hüküm olarak getirilmiştir. Bunlar, daha önceki durumdan bir geriye gidişi göstermekteydi.

Sovyetler Birliğindeki benzerinin aksine partiyle hiçbir bağı olmayan bu örgüt, yönetsel bir kuruluş niteliğindedir. Devlet yönetiminin ve ekonomisinin ve kooperatif sektörünün yanı sıra, SSCB'deki benzeriyle paralel olmayan bir görev olarak, sosyalleştirilmemiş ekonomi ünitelerini (özel sektörü) de denetler. Yüksek Denetim Odası, ekonomik, mali, örgütsel-yönetsel faaliyetleri inceler ve yasallık, ekonomi, düzenlilik ve tamamlık ölçütlerini kullanır. Sovyetler Birliğindeki benzeriyle karşılaştırıldığında, ilgisinin çok fazla bir bölümünü mali ve ekonomik alanların sistematik denetim ve incelemesine ayırdığı ve faaliyetlerinde çok daha az politize olduğu görülür. Etkinliğinin de daha fazla olduğu söylenebilir.

Diğer Doğu Avrupa Ülkeleri

Doğu Avrupa ülkelerinin dördünde Sovyet Halk Denetimi modeli üzerine kurulmuş denetim organları vardı. Bunlar Doğu Almanya (İşçi ve Köylü Denetimi), Çekoslovakya, Macaristan (Halk Denetimi) ve Bulgaristan (Devlet ve Halk Denetimi)'dır. Bunların karakteristik özelliği kendi Komünist Partilerine doğrudan bağlı olmaları, kollektif temelde örgütlenmeleri ve halktan gönüllü kişilerin profesyonel bileşiminden meydana gelmeleridir. Benzer görevleri vardır, çok geniş denetim kriterlerine başvururlar ve benzer denetim sonrası yetkileri vardır. Bununla birlikte keskin farklılıkları da vardır. Örneğin Çekoslovakya'da Halk Denetimi Komitesi merkezi hükümetin bir organıdır, başkanı da kabinenin bir üyesidir ve Komite üyeleri kabine tarafından atanır ve görevlerinden alınır. Bulgaristan'da ise Devlet Denetim Komitesi Komünist Parti, Ulusal Meclis ve Devlet Konseyinin liderliği altında işler ve doğrudan Devlet Konseyinin altında yer alır. Başkanı Ulusal Meclis tarafından seçilir, delegeleri Devlet Konseyince atanır ve üyeleri aynı Konseyce onanır.

Diğer iki Doğu Avrupa ülkesi ise (Romanya ve Yugoslavya), tamamen farklı bir sisteme sahip idiler. Romanya'da 1973'te Mali Kontrol Yüksek Mahkemesi kuruldu. Devlet Konseyinin bir organı olan bu mahkeme, finansal ve bankacılıktan sorumlu organların faaliyetlerini kontrol eder ve devlet yönetim ve ekonomisini teftiş eder, fakat asıl olarak ön denetim ve uygulama sırasında denetimlerle ilgilidir. Faaliyetleri inceleme ve hüküm verme işlevinden oluşur.

Yugoslavya'nın Sosyal Hesap Servisi (Social Accounting Service) 1959 yılında kuruldu. Bu özel bir denetim organı değildi, fakat ulusal bankalarla ve hazineyle ilgili görevleri vardı. Ön denetim ve sonradan denetimler aracılığıyla kamusal fonlardan yapılan harcamaların yasallığını gözetlemekle de yükümlüydü. Kamu fonlarının bütün kullanıcıları, hesaplarını bu Servisin denetimine açık tutmak

zorundaydılar. Servis, işletmelerin devlete karşı mali yükümlülüklerini yerine getirip getirmediklerini inceler ve gerektiğinde bu ödemeleri onların hesaplarından kendisi gerçekleştirir. Diğer denetim organlarında böyle bir işlev söz konusu değildir.

Sosyal Hesap Servisinin ulusal mali kayıtlar ve istatistikler alanında da yükümlülükleri vardır. Bu tamamen değişik karakterinin belki de son kanıtı, yaptığı hizmetlerin parasal karşılığını almasıdır. Bu nedenle Yugoslav Federal sisteminin farklı bir kuruluşu olarak, devlet bütçesinden pay almamaktadır.

Çin'de Yüksek Denetim

Çin'in Denetim Geleneği

Çin'de yüksek denetimin kökenleri oldukça eski tarihlere kadar dayandırılmaktadır. Çin Denetim Topluluğunun bir araştırmasına göre M.Ö. 1200 yıllarında hüküm süren Zhou Hanedanlığında yüksek hesapların denetimi yapılmakta idi. Sonraki dönemlerde hakimiyet süren birçok Hanedanlığın giderek gelişen denetim sistemlerine sahip oldukları görülmektedir. Denetim kelimesinin adında yer aldığı ilk örgüt ise, Song Hanedanlığı döneminde denetim mahkemesi olarak kurulmuştur. 1911'deki devrimden sonra da Denetim Mahkemesi oluşturulmuş, daha sonra bu kuruluş Denetim Bakanlığı şekline dönüştürülmüştür. Ancak bu dönemde politik yolsuzlukların egemen niteliği, denetim sisteminin sadece isminin kalmasına yol açmıştır.[151]

Çin Komünist Partisi'nin liderliğinde denetim örgütleri değişik zamanlarda farklı şekillerde yapılandırıldı. 1925'te Hong Kong'daki Denetim Komitesi, 1932'de ise Merkezi Sovyet Yönetimi Denetim Komitesi'nin benzerleri kuruldu. 1934'te de bir denetim yasası yayımlandı. 1949'dan, Ulusal Denetim Ofisinin kurulduğu 1983 yılına kadar geçen süreçte ise, Çin'de bağımsız bir denetim kurumu yer almamıştır.

Denetimde Yeniden Yapılanma Dönemi

Çin Halk Cumhuriyetinde reform ve açıklık politikalarının geliştirilmesi amacıyla 1982 Anayasası denetim sisteminin işlevsel kılınmasını öngörmüştür. Geçen süre içerisinde denetim, devletin mali ve ekonomik düzeninin yerleşmesinde, Çin'in sosyalist ekonomisini geliştirmede ve temiz yönetim yapısının güçlendirilmesinde çok önemli bir rol üstlenmiştir.[152]

Çin'de uygulanan "halk kongreleri" sisteminde, değişik düzeylerdeki halk kongreleri ve bunların daimi komiteleri önemli konularda yasama ve karar alma gücünü kullanırlar. Devlet Konseyi ve değişik düzeylerdeki yerel halk yönetimleri

[151] Zhenqian, Guo, **Auditing in P. R. China,** The China Audit Press, Beijing (China) 1998, p.17
[152] İbid, p.1

de bu karar ve yasaları uygulamakla yükümlüdürler. Fakat halk kongrelerinin ve daimi komitelerinin ağır iş yükü, özellikle yasama ve karar alma görevi, tüm kanunların ve önemli kararların uygulamalarının detaylı şekilde incelenmesine olanak vermez.

Halk kongreleri ve daimi komitelerinin bütçe ve diğer önemli kararlarının uygulamasının yönetsel kuruluşlar, sosyal gruplar veya kişilerin etkisi söz konusu olmaksızın etkin denetim ve gözetiminin sağlanması amacıyla, bütçe uygulaması kapsamındaki gelir ve giderlerin denetlenmesini sağlayacak bağımsız, mesleki uzmanlığa sahip, özel bir örgütün kurulmasına gereksinim duyulmuştur.

Bu nedenle Anayasa'da açıkça, "Devlet Konseyi, Devlet Konseyinin ve yerel yönetimlerin ve bunlara bağlı mali ve parasal kuruluşların ve devlet teşebbüslerinin değişik düzeylerdeki birimlerinin gelir ve giderleri üzerinde denetim sağlamak üzere bir denetim kurumu kurmalıdır. Denetim kurumu, Devlet Konseyi'nin Birinci Başkanının liderliğinde, yönetim kuruluşları, sosyal gruplar ya da kişilerin etkisinde kalmaksızın, bağımsız bir şekilde denetim işlevini yürütmelidir" hükmüne yer verilmiştir.[153]

Bağımsız bir denetim kurumunun kurulmasını öngören bu Anayasal hüküm gereği 1983'te Çin Ulusal Denetim Kurumu oluşturulmuştur. Ardından da çeşitli düzeylerde yerel denetim kurumları kurulmuştur.

Yaklaşık 10 yıl süreyle denetim kavramı, denetim sistemleri, denetim yöntem ve teknikleri, denetim standartları gibi konularda yapılan yoğun çalışmalarla, Çin'in kendi özelliklerine uygun bir denetim sistemi oluşturulmaya çalışılmış ve 1994'te de Denetim Yasası yayınlanmıştır. 1996'da ise denetim standartlarını (38 adet) oluşturup yayınlamıştır.

Denetim Kanununa göre il (county) düzeyinin üstündeki yerel halk yönetimleri, denetim kurumlarını oluşturmak zorundadırlar. Yerel denetim kuruluşları da bu Kanuna göre bağımsız denetim işlevini yürütecek ve sonuçlarını kendi düzeyindeki halk yönetimine ve bir üst düzeydeki denetim kuruluşuna raporlayacaktır.

Çin Sayıştayı'nın Örgütsel Yapısı ve İşleyişi

Çin Sayıştayı (Ulusal Denetim Kurumu) üç ana bölümden oluşmaktadır. Bunlardan ilki profesyonel denetim birimleri ile koordinasyon ve yönetim birimlerinden oluşmaktadır.

Denetim birimleri (ki bunlar kamu maliyesi, endüstri ve haberleşme, yatırım, dış fonların kullanımı, tarım ve benzeri alanlarda uzmanlaşmış ayrı birimlerdir) denetimin yürütülmesi, özel denetim araştırmalarının yürütülmesi, Sayıştay'ın ayrık denetim ofisleri ve yerel denetim kurumlarıyla sektörler arasında ortak

[153] İbid, p.8-9

denetimler gerçekleştirmek, taşra ve yerel denetim kurumları için mesleki açıdan kılavuzluk etmek gibi işlevleri üstlenirler. Yönetim birimleri ise (ki bunlar Genel Büro, Koordinasyon, Hukuk, İç Denetim Yönetimi ve Personel ve Eğitim Birimleridir) iç yönetim, koordinasyon, bilişim teknolojisi, halkla ilişkiler, denetim planlama ve istatistiksel verilerin toplanması, kalite kontrolü, insan kaynakları yönetimi gibi işlevlerden sorumludurlar.

İkinci ana bölüm, Eğitim Merkezi, Denetim Araştırmaları Enstitüsü ve Denetim Yayınları birimlerinden oluşmaktadır. Bu birimler denetçilerin eğitilmesi, denetim araştırmalarının yürütülmesi ve denetime ilişkin kitapların ve dergilerin basım ve yayımı ile görevlidirler.

Sayıştay'ın örgüt yapısını oluşturan üçüncü öğeyi alt düzey (yerel) denetim kurumları ile Sayıştay'ın diğer devlet kurumlarının bünyelerinde faaliyetlerini sürdüren denetim ofisleri oluşturmaktadır.

Üçüncü Bölüm

Türkiye'de Yüksek Denetim ve Türk Sayıştayı

Türkiye'de Yüksek Denetimin Genel Yapısı

Türkiye'de Yüksek Denetimin Tarihsel Gelişimi

Osmanlı Döneminde Kamunun Denetimi ve Sayıştay'ın Kurulması

Osmanlı Devletinde Tanzimat dönemine kadar, gerek yükselme ve duraklama, gerekse gerileme dönemlerinde mali yapı ve işleyişi özellikle belirli dönemlerde önem kazanmış ve bu alanda çeşitli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Ancak yapılan bu düzenlemelerde devletin gelir ve giderlerinin denetimine fazla yer verilmediği görülmektedir.

Devletin gelir ve giderlerinin denetimi konusundaki düşünsel çerçevenin ve bu düşünceleri hayata geçirme girişimlerinin Tanzimat döneminde güçlendiği ve bu dönemde denetimin kurumsal çerçevesinin oluşturulmaya başlandığı bilinmektedir. Sayıştay'ın kurulması da, bu dönemde mali yapının güçlendirilmesi amacıyla girişilen birtakım düzenlemelerin sonucu olarak gerçekleşmiştir.

Denetimin Kurumsal Yapısındaki Gelişme

Sayıştay, Osmanlı İmparatorluğunda 1839'da başlayan "ıslahat" çabalarının bir ürünü olarak, "her devlette olduğu gibi umur-u hisabiyenin bir mahkeme-i kübraya havalesi" gereğinden hareketle, devlet parası ve mallarına tasarruf edenlerin hesaplarının her yıl denetlenmesi ve yargılanması amacıyla hem Meclis-i Mebusan'dan, hem de hükümdar ve hükümetten bağımsız bir denetim ve yargı mercii olarak 1862 yılında Divan-ı Ali-i Muhasebat adıyla kurulmuştur. Ancak ülkemizde Sayıştay benzeri kurumların varlığı çok daha eski tarihlere dayanmaktadır.

Büyük Selçuklular ve Anadolu Selçuklularının devlet yapısında yer alan "Divan-ül İşraf" ya da "Divan-ı Müşrif" adı verilen kurumun işlevi, bügünkü Sayıştay'ın işlevine oldukça benzemektedir. "İşraf-ı Memalik", "Müşrif" gibi isimlerle anılan bu Divan başkanı, "Naib" adı verilen denetçilerini gerektiğinde şehir ve kasabalara göndererek mali ve idari işlemlerin denetlenmesini sağlardı.[1]

Tanzimat dönemine kadar Osmanlı Devlet yapısı içerisinde Divan-ı İşrafa rastlanılmamakla birlikte, Sayıştay'ın görevleri Defterdarlık bünyesinde bulunan Baş Muhasebe Kalemi, Ruzname Kalemi, Baş Baki Kulluğu gibi birimlerce yerine getirilmiştir. Ancak Defterdara bağlı olarak ve onun adına işlevlerini yürüten bu birimleri gerçek anlamda Sayıştay olarak nitelendirmek mümkün değildir.[2]

Duraklama ve gerileme dönemlerinde mali yapının güçlendirilmesi amacıyla kurulan Meclis-i Hazain (Hazine Meclis-i Alisi) gibi birtakım kuruluşlar da esas itibariyle mali işlerin düzenlenmesi amacıyla kurulmuş, bu arada Hazine işlemlerinin denetlenmesi görevini de yapmıştır. Ancak bu tür kuruluşlar Sayıştay'ın görevlerinden bir kısmını yürütmüş olmakla birlikte, asıl amacı denetim değildir.[3]

1800'lü yılların başlarına kadar en yüksek denetim makamı Başbaki Kulluğu ise de, 1838 tarihinde Maliye Nezaretinin kurulmasından sonra bu yetki ve görev Maliye Müfettişlerine verilmiş; ancak yürümediği ve müstakil bir müessese tarafından yürütülme zarureti görüldüğünden, 1840 tarihinde Meclis-i Muhasebe-i Maliye'ye ve bir kısım görevler de 1851 tarihinde kurulan Zimemat Komisyonuna devredilmiştir. Bu da yürümeyince konu 1858 tarihinde kurulan Meclis-i Muhasebe'ye havale olunmuştur. Meclis-i Muhasebe, Divan-ı Muhasebat kuruluncaya kadar bu vazifeyi ifa etmiştir.[4]

Padişaha yargı, yönetim ve yasama konularında danışmanlık yapmak üzere kurulan Meclis-i Valâyı Ahkam-ı Adliyenin bir ihtisas komisyonu olarak 1840 yılında kurulan bu Meclis'in Sayıştay'ın ilk çekirdeğini oluşturduğu söylenebilir.[5]

Kırım Savaşı ile birlikte hazine açıklarının sürekli sorun oluşturması, yeni çözüm arayışlarını gündeme getirmiş ve bunun sonucunda 1859 yılında Islahat-ı Maliye Komisyonu kurulmuştur. 1860 yılında Meclis-i Hazain adını alan bu komisyon da Sayıştay'ın bazı görevlerini üstlenmiştir.

Mali düzenin sağlanması ve bütçe açıklarının önlenmesi amacıyla girişilen çabalardan etkin sonuç alınamaması üzerine, daha köklü önlemler alınması yoluna gidilmiş ve bu önlemlerin başında, Padişah Abdülmecit'in 1862 yılında yayınladığı ve;

---

[1] Uzunçarşılı, İsmail Hakkı, **Osmanlı Devleti Teşkilatında Medhal,** Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara 1984, s. 44, 97-98

[2] Gürhan, H. Hüseyin, "Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi", **Sayıştay Dergisi,** 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı (Nisan-Haziran 1997), s. 37

[3] **Cumhuriyet'in Ellinci Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları, Ankara 1973, s. 11

[4] Akgündüz, Ahmet, **Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi,** Sayıştay Yayınları, Ankara 1997, s. 139

[5] Bilgen, Pertev, "Sayıştay'ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri", **İ.Ü. SBF Dergisi,** Nisan 1994, s. 37

- Gelirlerin usulüne uygun olarak toplanması ve harcanması, hesabının açık olarak görüşülmesi ve herkese bildirilmesi,
- Devlet bütçesinin hazırlanması, denkliğinin sağlanması ve bütçenin her yıl yayınlanması,
- Mevcut borçların ödenmesi,
- Giderlerde ekonomi kurallarına uyulması,
- Yeni gelir kaynaklarının bulunması,
- Mali ıslahata ilişkin diğer gerekli tedbirlerin alınması,

Önlemlerini içeren Hattı Hümayun üzerine Padişaha sunulan arz tezkeresinin kabulü ile 29 Mayıs 1862 tarihinde Sayıştay'ın kurulmasıdır.

Bu arz tezkeresinde devletin gelirlerinden fazla harcama yapmaması, dairelerce yapılan harcamaların yıl sonlarında ilgili memurlar tarafından hesabının verilmesi ve bunu sağlamak üzere her devlette olduğu gibi Divan-ı Muhasebat adıyla bir yüce mahkeme kurulması gerektiği belirtilmiştir.

1863 tarihli bir Nizamname ile Divan-ı Muhasebat bir Başkan, yedi üye ve dört mümeyyizden (denetçi) oluşan bir yapıya kavuşturulmuş, bu görevlilerin Padişah iradesiyle atanacağı ve istifa etmedikçe, kanunen azilleri gerekmedikçe görevden alınamayacaklarına ilişkin düzenlemeler getirilmiş, başkan ve üyelerine Meclis-i Valayı Ahkam-ı Adliye üyelerinin sahip olduğu imtiyazlar tanınmıştır. Divan-ı Muhasebat'a temyiz mercii niteliği de kazandırılmış, ancak Hazine ile mültezimler ve müteahhitler arasındaki ihtilaflara ilişkin temyiz taleplerinin Meclis-i Valâ'da değerlendirilmesi yönünde bir istisna getirilmiştir.

1865 tarihli Nizamnameyle de Divan-ı Muhasebat Maliye ve Muhakemat olmak üzere iki daireye ayrılmış ve personel sayısı artırılmıştır. 1876 yılında ilan edilen Kanun-i Esasinin 105-107. maddelerinde yer alarak, Anayasal bir kuruluş niteliğini kazanmıştır. İlk Meclis'in 1878'de kapatılması ve Anayasanın da yürürlükten kaldırılmasına rağmen, Sayıştay varlığını ve faaliyetlerini sürdürmüştür. 1878 tarihinde hazırlanan ve Fransız Sayıştay Yasasının tercümesi niteliğindeki "Divan-ı Muhasebat'ın Sureti Teşkil ve Vezaifine Dair Kararname", 1879 tarihinde yürürlüğe konarak Sayıştay'a yeni bir yapı kazandırılmıştır. Mal memurlarının hesaplarını denetlemek ve yargılamasını yapmak ve devlet giderlerini harcamadan önce vize etmek görevlerini de Sayıştay'a veren bu düzenleme, 1934 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.

1885'te yapılan bir düzenlemeyle Maliye Teftiş Heyeti Sayıştay'a bağlanmış, 3 yıl kadar Sayıştay bünyesinde yer almıştır.

Tanzimat'tan sonra Türk yönetim sisteminde etkili olan Fransız sistemi, denetim alanında da etkisini göstermiştir. Uygulamada ilk teftiş birimleri Dahiliye, Maliye ve Adliye Vekaletlerinde kurulmuş olup, siyasal yapı paralelindeki teftiş hizmeti

de bu dönemde otokratik kıstaslarla çalışmıştır.[6] Sonraki aşamalarda da mevcut ve yeni kuruluşlar kendi bünyelerinde teftiş birimlerine yer vermişlerdir.

Denetimin Niteliğindeki Gelişme

1865 tarihli Nizamnamede, bütün eyalet ve kazalarla merkezde bulunan Hazineye tabi kurumların gelir ve giderleri ile muhasebe kayıtları ve diğer işlemlerinin her yılın sonunda Sayıştayca (Maliye Dairesince) denetleneceği belirtilmiştir. Buna göre denetim nakit hesapları üzerinde ve harcamadan sonra yapılmakta; giderleri Hazineden karşılanan bütün idareleri kapsamaktadır. Ancak yeterli teşkilat ve bütçe olmaması nedeniyle bu denetim sadece merkez (İstanbul) hesapları üstünde yapılmış, taşra hesaplarını denetlemek mümkün olmamıştır.[7]

1878 tarihli Kararname ile Sayıştay'ın kuruluş ve işleyişi yeni esaslara bağlanmış ise de, denetim faaliyetlerinin konusu ve kapsamı pek değişmemiştir. Kararname ile bütün askeri ve mülki idarelerdeki devlet emvalini almaya ve harcamaya memur edilen sorumlularca tutulan hesapların, harcamadan sonra denetlenmesi öngörülmüştür. Bu yeni dönemde yapılan denetim de, aynı gerekçelerle sadece merkez hesaplarını kapsamıştır.

1910 yılında çıkarılan "Usulü Muhasebe-i Umumiye Kanunu Mavakkatı" ile harcamadan önce vize ile harcamanın merkezde ve taşrada yapılmasına ilişkin hükümler getirilmiştir. Ancak Sayıştay'ın o günkü yapısı gereğince yalnızca merkez hesapları denetlenebilmiş, taşradaki hesapların ise, mahallinde kurulan ve Sayıştay'a mensup olmayan özel komisyonlar aracılığı ile denetimi yoluna gidilmiştir. Bu usulde komisyonların "tetkikatı evveliye icrası" şeklinde hesapları inceleyerek düzenleyecekleri tutanakları Sayıştay'a göndermeleri ve tutanakların incelenmesi ile de hesapların denetlenmiş olacağı öngörülmüştür. Bu arada bazı illere "Divan Mümeyyizleri" gönderilerek hesapların yerinde incelemesi yapılmış ise de, bu denetimler de yeterli ve genel nitelikte olmamıştır.[8]

İmparatorluk dönemindeki denetim, belirtilen usul ve esaslara göre nakit hesaplarına inhisar ettirilmiş, mal denetimi yapılıp yapılmadığı konusunda yeterli bilgi bulunmamaktadır. İmparatorluğun II. Meşrutiyet dönemindeki harcamadan önce vize ile merkez ve taşrada harcamadan sonra yapılan denetim usulü, İstanbul Hükümetinin kaldırılmasına kadar devam etmiştir.[9]

---

[6] Coşkun, s.258
[7] **Cumhuriyetin 50'inci Yılında Sayıştay,** s.77
[8] **A.g.e,** s.78
[9] **A.g.e,** s.79

Cumhuriyetten Günümüze Yüksek Denetimin Gelişim Süreci

Kurtuluş Savaşı yıllarında mali işlemlerin denetlenmesi amacıyla Meclis içinden bir komisyon kurulmuş ve Sayıştay kurulana kadar bütçe denetimi bu komisyon tarafından yürütülmüştür. Cumhuriyetin ilanından kısa bir süre sonra, 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun ile Sayıştay yeniden kurulmuştur. Sayıştay, 1924 Anayasasının 100. maddesinde de, TBMM'ne bağlı ve devletin gelir ve giderlerini denetlemekle görevli bir kuruluş olarak yerini almıştır.

374 sayılı yasa ile, Sayıştay başkan ve üyelerinin, Meclis üyelerinin gizli oyları ile ve Meclis dışındaki kişilerden seçilmesi hükmü getirilerek, Sayıştay'ın bağımsızlığı güvence altına alınmaya çalışılmıştır. Bu yasa gereği bütçe denetimi merkez ve taşrada, harcamadan önce vize ve harcamadan sonra hesapların incelenmesi şeklinde yürütülmüştür.

Harcamadan önce vize işlemlerini yürütmek üzere 28 ayrı merkezde Sayıştay'ın taşra teşkilatları oluşturulmuştur. Ancak Sayıştay'ın görevlerinde bazı değişiklikler yapan 1.6.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile harcamadan önce vize işleminin sadece merkez saymanlıklarına uygulanması hükmünün getirilmesi, Sayıştay'ın taşra örgütlerinin kaldırılmasına yol açmıştır.

Sayıştay'ın sayısı üç olan ve üç üye ile bir başkandan oluşan dairelerine 1931 yılında bir yenisi eklenerek daire sayısı dörde çıkarılmıştır. 1934 yılında ise, ilk genel kapsamlı Sayıştay Teşkilat Yasası niteliğindeki 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu yürürlüğe konmuştur. Sayıştay'ın yargısal niteliğine ağırlık veren bu yasayla, Sayıştay daire kararlarının Sayıştay Genel Kurulunda temyiz edilebileceği hükmü getirilerek, Sayıştay ilk ve aynı zamanda son yargı merci haline getirilmiştir. 1953'te çıkarılan 5999 sayılı yasa ile de merkezde denetimin yanı sıra, nakit ve mal hesaplarının harcamadan sonra yerinde denetlenmesi olanağı sağlanmıştır.

Divan-ı Muhasebat ismi, 1945 yılında 1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanununda yapılan Türkçeleştirilme girişimi sonucu Sayıştay olarak değiştirilmiş, ancak 1952'de değişiklik getiren yasanın yürürlükten kaldırılmasıyla tekrar eski isim kullanılmaya başlanmıştır. 1961 Anayasasında ise Sayıştay ismi benimsenerek, günümüze kadar kullanılagelmiştir.

1961 Anayasasının 127. maddesi hükmü gereğince, günün koşullarına yanıt veremez duruma düşen eski düzenlemelerin yerine, 21.2.1967 tarihinde 832 sayılı "Sayıştay Kanunu" çıkarılarak, Sayıştay yeni bir kuruluş ve işleyişe kavuşturulmuştur. Bu yasayla daire sayısı dörtten sekize çıkarılmış, temyiz mercii olarak Sayıştay'ın kendi bünyesi içerisinde ayrı bir Temyiz Kurulu oluşturularak, Genel Kurulun kendi asli görevini yapma olanağı sağlanmıştır.[10]

[10] Daha önce Dairelerin kararları temyizen Genel Kurulda incelenmekte idi.

Yasayla Sayıştay'ın parlamentoya yönelik raporlama işlevi genişletildiği gibi, daha etkin ve kapsamlı denetim için de yeni düzenlemeler getirilmiştir.

21.5.1970 tarih ve 1260 sayılı yasayla da harcamadan önce vize işlemi kaldırılmış ve kısa dönem inceleme grupları kurularak merkez hesaplarının aylık denetimleri sağlanmıştır. Kadro ve ödeneklerin vizesi ile sözleşmelerin tescili işlemleri, Sayıştay'ın görevleri arasına alınmıştır.

1985 tarihli bir düzenlemeyle Dairelerdeki üye sayısı 6'ya çıkarılmıştır. 26.6.1996 tarih ve 4149 sayılı Kanun ile de "kısmi denetim" yapma yetkisi tanınmıştır. Aynı Kanun ile Sayıştay'a kamu kaynaklarının tutumlu, verimli ve etkin kullanılıp kullanılmadığını değerlendirme, bir başka deyişle performans denetimi yapma yetki ve sorumluluğu verilmiştir.

30.7.2003 tarih ve 4963 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na eklenen ek 12'nci madde hükmü ile Sayıştaya; Türkiye Büyük Millet Meclisi araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığının talebi üzerine, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla, denetimine tabi olup olmadığına bakmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkanlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleme yetkisi verilmiştir.

10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştay'ın vize ve tescil işlevi sona erdirilmiştir. Bu kanunla Sayıştayın denetim alanı önemli ölçüde genişletilmiştir. Sosyal güvenlik kurumlarının denetimi Sayıştaya verilmiş, Sayıştay'ın denetim yetkisini sınırlandıran çeşitli yasal düzenlemeler de yürürlükten kaldırılmıştır.

22 Mayıs 2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Anayasa Değişikliği ile, silahlı kuvvetler elinde bulunan devlet mallarının denetimine sınırlama getiren hüküm 160. maddenin son fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır.

Gerçekleştirilen yeni düzenlemeler, Sayıştay'ın denetim ve yargı süreçlerinde birtakım yeni prosedürleri ve farklı yaklaşımları gerekli kılmaktadır. Bu da değişen koşullara uygun bir Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe konulması ile mümkün olabilecektir. Hazırlanan ve uzun süredir TBMM'de bekletilen kanun tasarısının bir an önce yasalaşması, bu açıdan büyük önem taşımaktadır.

Günümüzün Türk Denetim Sistemi

Türk Denetim Sisteminin Genel Yapısı

Türkiye'de kamu yönetiminin denetiminde en üst düzeyde yetkili olan organ, yasama organıdır. Yasama denetimi, parlamenter demokrasinin temelini oluşturan ve Anayasamızda da yer alan erkler ayrılığı ilkesinin bir gereğidir.

Demokratik sistemlerde halk adına egemenlik yetkisini kullanma araçlarının başında bütçe gelmektedir. Bakanlar Kurulunca hazırlanan bütçenin yürürlüğe konması, yasama organının (aynen ya da değiştirerek) onamasına bağlıdır. Yine bütçenin bir yıllık uygulama sonuçlarını içeren Kesin Hesap Kanununun görüşülmesi ve onanması yoluyla da yürütme erkini denetlemektedir.

Anayasamızın 160. maddesi ile merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları ile yerel yönetimlerin bütün gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetleme görevi Sayıştay'a verilmiştir. Yasama denetimini güçlendirmek üzere Sayıştay'a, yasada belirtilen konularda TBMM'ne rapor sunmak, genel uygunluk bildirimlerini sunmak, mali içerikli yönetmeliklerle ilgili uygun görüş vermek gibi önemli birtakım görevler daha verilmiştir.

165. maddesi ile de KİT'lerin TBMM'nce denetlenmesinin, bir başka deyişle Yüksek Denetleme Kurulunun Anayasal dayanağı oluşturulmuştur. Başbakanlığa bağlı olarak oluşturulan bu Kurulun KİT'ler üzerinde yaptıkları denetimlere ilişkin raporları, TBMM KİT Komisyonunun denetimlerine esas teşkil eder. KİT Komisyonu gibi Plan ve Bütçe Komisyonu, Meclis Hesaplarını İnceleme Komisyonu gibi komisyonlar da kamusal mali denetim alanında görev yürütürler.

İç denetim, 5018 sayılı Kanun ile Türk kamu mali yönetim sisteminin önemli bir unsuru haline gelmiştir. Hemen her örgütsel yapıda bir iç denetim birimi oluşturulmuş ve bu birimlerin etkin kılınmasına yönelik eğitimler, rehber, standart vb. dokümanların hazırlanması gibi çalışmalar İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca sürdürülmektedir.

Bakanlıklarda ve bakanlıklara bağlı kuruluşlarda, kamu iktisadi teşebbüslerinde, özerk kuruluşlarda, yerel yönetimlerin bir bölümünde ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının büyük çoğunluğunda *teftiş kurulları* ya da daha alt düzeyde teftiş birimlerine yer verilmiştir. Bunlara ek olarak kimi denetim birimleri, kendilerinin bünyelerinde yer aldıkları kurumun dışındaki kurum ve kuruluşlar üzerinde denetim yapma yetkisi bulunmaktadır. Bunların başlıcaları, Cumhurbaşkanlığı'na bağlı olarak faaliyet gösteren *Devlet Denetleme Kurulu,* Başbakanlık bünyesinde yer alan *Başbakanlık Teftiş Kurulu* ve İçişleri Bakanlığına bağlı *Mülkiye Müfettişleri*dir.

Devlet Denetleme Kurulu, genel olarak kamu yönetiminin geliştirilmesini, hukuka uygun, düzenli ve verimli şekilde işlemesini sağlamak amacıyla araştırma, inceleme ve denetimlerde bulunur. Dokuz üyeden oluşan bu kurul aracılığı ile Cumhurbaşkanı Anayasanın uygulanmasını, devlet organlarının düzenli ve uyumlu çalışmasının gözetilmesine ilişkin denetim yetkisini kullanabilecektir.[11]

Kurulun denetim alanı oldukça geniş tutulmuştur. Kuruluş yasasına göre Kurulun denetimin kapsamına giren kurum ve kuruluşlar; tüm kamu kurum ve kuruluşları, sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluş, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamuya yararlı dernek ve vakıflar ve işçi ve işveren meslek kuruluşlarıdır. Silahlı Kuvvetler ile Yargı Organları, Kurulun denetim kapsamı dışında tutulmuştur.

Devlet Denetleme Kurulu, önceden belirlenmiş programlar çerçevesinde denetim yapan bir örgüt olmayıp, Cumhurbaşkanının isteği üzerine bu kurum ve kuruluşlarda inceleme, araştırma ve denetim faaliyetlerini yürütür. Denetim konuları ve amaçları da çeşitlilik göstermektedir.

Doğrudan Başbakana bağlı olarak oluşturulan ve onun emir ve onayı üzerine görev yapan *Başbakanlık Teftiş Kurulu* da, bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her türlü işçi ve işveren teşekküllerinde, gerektiğinde imtiyazlı şirketlerde, özel kuruluşlarda, teftiş, denetim ve inceleme yetkisine sahiptir.

Kurulun görev alanı, Devlet Denetleme Kurulunun görev alanı ile büyük ölçüde örtüşmektedir. Sadece içerisinde yer aldığı örgütte değil de bütün kamu kurum ve kuruluşlarında denetim yetkisine sahip olmasıyla, benzeri Bakanlık Teftiş Kurullarından ayrılır. Başbakanlık merkez birimleri ve Başbakanlığa bağlı olup da kendi denetim birimleri bulunmayan kuruluşlar için bir iç denetim görevi yapan Kurul, diğer kurum ve kuruluşlarda dış denetim yapmakla görevlidir. "Genel prensipleri tespit etmek ve standartlar koymak" şeklindeki yasal görevi, onu benzerlerinin üstünde bir yere oturtmakta ve denetim ve teftiş sistemini geliştirmek, en önemli işlevi olmaktadır. Bu çerçevede yürütmenin diğer denetim birimleri açısından, bir düzenleyici ve önderlik etme rolü üstlenmektedir.

Mülkiye müfettişleri ise, İçişleri Bakanlığının örgüt ve faaliyetlerin yanısıra, yerel yönetimler üzerinde vesayet denetimlerini yürütmektedir. Özellikle belediyeler üzerinde merkezi yönetim adına gerçekleştirdiği yönetsel ve mali nitelikteki inceleme ve denetimler, bu birimi diğer bakanlıklardaki benzerlerinden farklı bir işleve sahip kılmaktadır.

Maliye Bakanlığı bünyesinde yer alan denetim, kontrol ya da teftiş işlevi öne çıkan çeşitli kurullar, daha geniş alanlarda ve çok değişik amaçlarla yaptıkları kapsamlı denetimlerle Türk denetim sistemi içinde önemli yer tutarlar. Ayrıca

[11] Atay, s. 117

birçok bakanlığın bünyesinde yer alan teftiş kurulları, bağlı oldukları bakanlıkların örgütsel işleyişleri ve faaliyetleri üzerindeki denetim görevlerinin yanı sıra, kamusal ve özel kuruluşlar üzerinde çeşitli düzeylerde dış denetim işlevini de üstlenirler.

Bu denetim örgütlerinin detaylı incelemesi ve çok sayıdaki diğer denetim birimlerine kısaca da olsa değinilmesi bu çalışmanın kapsamını genişleteceğinden, verilen bu bilgilerle yetinilecektir.

Denetim Sistemimizin Genel Sorunları

Denetim sistemimizin, bu sistemin nesnel tabanını oluşturan Türk mali yönetim sisteminden kaynaklanan birtakım sorunları bulunmakta; ancak mali yönetime ilişkin son yasal düzenlemelerle yeni bir niteliğe bürünen bu sorunlara burada değinilmemesi tercih edilmiştir. Denetim sistemimizin kendi iç yapısından ve diğer çevresel koşullardan kaynaklanan önemli sorunları bulunduğu da bilinmektedir.

Denetim sistemimizin yakın zamanlara kadar en öncelikli sorununu, büyük ölçüde statik bir görünüme sahip olması, çağdaş gelişmelere ve yeniliklere yeterince açık olmaması oluşturmaktaydı. Çağdaş dünyada sürekli gelişme açısından en dinamik sektörler arasında yer alan denetim, ülkemizde bu ivmeyi yakalamaktan uzak kalmıştır. Günümüzde ise, tam anlamı ile bir geçiş süreci yaşanmakta, iç denetim sisteminin oturtulması amacıyla tüm kurumlarda bir reorganizasyon süreci yaşanırken, iç denetçilerin atanması, yetiştirilmesi, görev ve sorumluluklarının çeşitli ikincil ve üçüncül mevzuat ile ortaya konulması için kayda değer çabalar sarfedilmektedir. İç denetim sisteminin sağlıklı bir zemine kavuşturulabilmesinin daha çok zaman gerektireceği anlaşılmakta; buna mukabil, yeniden yapılanma sürecinde rolleri tartışılan ve iç ve dış denetim işlevlerinin güçlendirilmesi karşısında varlık nedenlerini büyük ölçüde yitirecek olan teftiş birimlerinde ise, bu belirsizlik ortamına bağlı önemli bir motivasyonsuzluğun egemen olduğu gözlenmektedir.

Performans denetimi uygulamalarının sınırlılığı, ülkemizde denetim sisteminin diğer bir zaafını oluşturmaktadır. Hem denetlenen kurumların uygun bir altyapıya sahip olmaması, hem de denetim kurumlarının yeterli bilgi ve deneyim birikimine sahip olmaması, denetimin işlevselliğini önemli ölçüde artıracak performans denetimlerine yeterince yer verilmesini olanaksız kılmıştır.

Denetimde bilişim teknolojisinin sunduğu olanaklardan yeterince yararlanılamaması, yeni denetim yöntem ve tekniklerinin uygulamaya konulamaması, çoğu denetim kurumunda geleneksel yaklaşımlarda adeta ısrar eden bir anlayışın egemen olmaya devam etmesi, denetimin gelişmesindeki açmazlardan bir başkasını oluşturmaktadır.

"Ülkemizdeki denetim, ağırlıklı olarak uygunluk denetimine odaklanmıştır. Türkiye'deki denetim birim, kurul ve organları bu geleneksel görevinin yanı sıra,

mali tabloların doğruluğunun ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi gibi çağdaş denetim uygulamaları konusunda arayış çabalarını sürdürmekte olup, yeni denetim çalışmalarını henüz yeterli olgunluğa ulaştıramamışlardır."[12]

Denetimlerin planlanması ve yürütülmesinde stratejik yaklaşımların eksikliği de önemli bir sorunu oluşturmaktadır. Ülkemizde genel olarak denetim, öncelikli ve riskli alanları dikkate alan stratejik planlara ve yıllık programlara dayalı olarak yürütülmemektedir. Çeşitli düzeylerdeki denetim organları arasında işbirliği ve koordinasyonun bulunmayışı da, bu sorunun uygulamadaki sonuçlarını daha da ağırlaştırmaktadır. Çok önemli alan ya da konular denetim dışı kalabilirken, bazı alanlarda da tekrarlanan denetimler söz konusu olabilmektedir. Bu da sonuçta sınırlı kaynakların etkin kullanılamamasına ve denetimin etkin yürütülememesine yol açmaktadır.

Ülkemizde denetim alanındaki araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin ne akademik çevrelerce, ne de meslek kuruluşlarınca yeterince önemsenmemesi de, denetim sisteminin güçlendirilmesinde temel bir unsurun eksik kalmasına yol açmaktadır. Bu tür faaliyetler bilinçli ve sistematik bir çerçeveden yoksun bulunmakta ve bireysel çabalardan öteye geçememektedir. Oysa gelişmiş ülkelerde yüksek denetim kurumlarınca doğrudan (Kanada gibi) ya da bu kurumların önderliğinde tüm denetim kurum ya da birimlerinin işbirliği ile oluşturulmuş (Japonya gibi) araştırma enstitüleri bulunmaktadır. Ülkemizde denetim literatürünün çok sınırlı ve içerik itibariyle de zayıf olduğu bilinmektedir. Ayrıca uluslararası kuruluşların ve gelişmiş ülkelerin bilgi ve deneyimlerinin ülkemize aktarılması da çok sınırlı düzeyde kalmaktadır.

Denetim faaliyetlerinin şeffaf olmaması ve denetimin denetlenmemesi, belirli mesleki davranış ve ahlak standartlarının olmayışının da etkisiyle sistemin güvenilirliğini, objektifliğini ve dolayısıyla etkinliğini olumsuz etkileyebilmektedir. Denetim kurumları ve denetim elemanları açısından uluslararası standartlara uygun bir bağımsızlık düzeyinin sağlanamamış olması, denetimin etkinliğini azaltan bir diğer faktördür.

Kamusal denetimin kamuoyu desteğinden yoksun yürütülmesi, denetim sonuçlarının halka mal edilememesi, medya ve diğer iletişim araçlarının ve sivil toplum örgütlerinin ilgisi ve desteğinden yoksun bulunması; öte yandan halkın bilinç ve örgütlülük düzeyinin yeterli olmayışı, demokrasi kültürünün yeterince gelişmemiş olması gibi nedenler de, denetimin etkinliğini olumsuz etkileyen diğer faktörlerdendir.

Denetim elemanlarının sayısal azlığı sistemin bir diğer eksikliği olarak değerlendirilmekte ise de, günümüz için niteliğin önemi nicelikten çok daha önde gelmektedir. Mevcut denetim teknikleriyle ve klasik yaklaşımlar çerçevesinde gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin sayı ya da kapsamının daha

[12] DPT, **Denetim Sisteminin… ,** s. 13

fazla olması, etkinliğine fazla bir şey katmayacaktır. İç kontrol, iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim mekanizmaları günün koşullarına uygun şekilde yeniden yapılandırıldığında, daha az sayıda denetim elemanıyla daha etkin sonuçlara ulaşılması olanaklı olacaktır.

Ülkemizde denetimin bir meslek olarak yeterince gelişmemiş olduğu[13] ileri sürülebilir. Denetim alanında gerekli standartların oluşturulamamış olması, denetim mesleğinin ve bu mesleği icra edenlerin geliştirilmesini sağlayacak eğitim, araştırma ve yayın faaliyetlerinin yetersiz oluşu, denetim kurumları arasında işbirliği ve birlikte hareket etme olanaklarının gelişmemiş olması, denetim elemanlarının çok değişik ünvanlar altında görev yapmaları ve mesleki dayanışma yerine rekabeti tercih etmeleri, denetim mesleğinin ve meslek bilincinin gelişememesinin nedenleri arasında sayılabilir.

Yüksek Denetimin Örgütsel Yapısı ve Sorunları

Yüksek Denetimin Anayasal Çerçevesi

Anayasa, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimleri TBMM adına denetleme yetkisini Sayıştay'a vermiştir. Sayıştay, bu kuruluşların gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemenin yanı sıra, sorumluların hesap ve işlemlerini yargı yoluyla kesin hükme bağlamakla görevlendirilmiştir.

Anayasanın 165. maddesinde KİT'lerin TBMM'nce denetleneceği ve bu denetimin esaslarının kanunla düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Bir başka deyişle Anayasa KİT'lerin denetimi konusunda kurumsal bir yapı öngörmemiş, bu konuyu yasa koyucuya bırakmıştır. Yasa koyucu da bu konudaki tercihini, KİT'lerin denetimini TBMM adına denetim yapan Anayasal bağımsız bir denetim organı olan Sayıştay'a vermek yerine, yeni oluşturulacak bir kurumun yetkisine bırakmak şeklinde kullanmıştır. Bu doğrultuda gerçekleştirilen yasal düzenleme ile KİT'lerin denetimini üstlenmek üzere Yüksek Denetim Kurulu (YDK) oluşturulmuştur.

KİT'ler üzerinde TBMM adına geniş kapsamlı denetim ve incelemelerde bulunan bu Kurulun raporları, bu alandaki yasama denetiminin de temel dayanağını oluşturmaktadır. Dolayısıyla TBMM adına yapılması gereken Anayasal denetim görevi, Sayıştay ve YDK olmak üzere iki ayrı kurum arasında paylaşılmıştır. Ancak bu ikinci örgütün yürütme erkinin içinde yer alması dolayısıyla, yaptığı denetimlerin niteliği tartışma konusu olmaktadır.

Yüksek Denetleme Kurulu ve Bazı Açmazları

Başbakanlığa bağlı tüzel kişiliğe sahip yüksek bir denetleme organı olarak oluşturulmuş olan Kurulun görevleri; kamu iktisadi teşebbüslerini, özel

[13] DPT, **Denetim Sisteminin… ,** s.9

kanunlarında Yüksek Denetleme Kurulunun denetimine tabi olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlar ile sosyal güvenlik kuruluşlarını, iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönden sürekli olarak gözetim ve denetim altında bulundurmak ve Başbakanın görevlendirmesi üzerine incelemelerde bulunmaktır.

Yüksek Denetleme Kurulu denetimleri sırasında; denetlenen kuruluşların kanun ve statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyulup uyulmadığı, işletme bütçelerinin mali gereklere, işlemlerinin bütçelere, maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu, çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı, işlemlerin hukuka uygunluğu, verimlilik ve karlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı, işletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı konularını incelemekle yükümlü kılınmıştır.

Denetimleri sırasında denetim elemanları her türlü gizli ve açık bilgi, belge, kayıt ve defterlere ulaşmaya, bunları incelemeye, onaylı örneklerini almaya, yazılı ve sözlü açıklama istemeye ve yerinde inceleme yapmaya yetkilidirler. Denetlenen kurumların da bu doğrultuda hareket etmeleri, istenenleri yerine getirmeleri yasal bir yükümlülüktür.

YDK, denetim alanına giren kuruluşlara ilişkin yaptığı inceleme ve denetlemelerin sonuçlarını, gerekli gördüğü uyarı ve önerilerini de katarak, her kuruluş için her yıl ayrı ayrı düzenlediği "Yıllık Denetim Raporu"nda yayınlar. Bunun dışında "İvedi Durum Raporu", "Özel İnceleme Raporu" ve "Genel Rapor" olmak üzere üç tür rapor daha ilgililere sunulmaktadır.

Kurulun çalışmaları sonucunda düzenlenen yıllık denetim raporları, denetlenen kuruluşların işlem, bilanço ve sonuç hesaplarının aklanması ya da aklanmamasına ilişkin görüşleri gerekçeli ve karşılaştırmalı olarak kapsar. Bu raporlar en geç bir sonraki yılın Ekim ayı sonuna kadar Başbakanlığa gönderilir.

TBMM'ne sunulan bu raporlar, ilgili bakanlıkların görüşleri ve denetlenen kuruluşların savunmaları ile birlikte önce KİT Komisyonunun alt komisyonları tarafından genellikle yerinde, denetlenen kuruluşların yöneticileri, ilgili bakanlık temsilcileri, DPT, Hazine, Dış Ticaret Müsteşarlıkları, Başbakanlık YDK yetkililerinin de katıldığı bir toplantıda incelenmektedir. Bu incelemeler sonucunda ulaşılan sonuçlar bir rapor haline getirilerek KİT Komisyonuna sunulmaktadır.

KİT Komisyonu, YDK raporlarıyla birlikte ayrıca saptanmış bilgi ve bulgular varsa genel bir değerlendirmeye tabi tutmaktadır. Bu inceleme ve değerlendirmelerin sonucunda Komisyon, bütün temsilcilerin hazır bulunduğu bir toplantıda ilgili kuruluşu yeniden incelemekte, yapılan oylamada incelenen kuruluşun bilanço ve sonuç hesapları ya onaylanarak yönetim kurulları ibra edilmekte ya da ibra edilmemesine karar verilmektedir.

İbra edilmeyen kuruluşların sorumluları hakkında genel hukuk kurallarına göre adli kovuşturma başlatılmakta ya da gerekli işlemlerin yapılmasını sağlamak üzere Başbakanlık ve adli makamlara bildirilmektedir. Genel Kurulları Ticaret

Kanununa veya özel kanunlara tabi kuruluşlar da aynı yöntemlerle incelenmekte, ancak bunlar hakkında ne Komisyonda, ne de Genel Kurulda bir oylama yapılmamakta, bunlara ilişkin raporlar yalnızca genel görüşme konusu yapılabilmektedir.

Ancak YDK'nın bağımsız bir kuruluş olmayışı, yönetim kurulları hükümetçe atanan ve hükümetin görüş ve politikaları doğrultusunda faaliyet gösteren KİT'lerin yine hükümete bağlı olan bir kurumca denetlenmesi, yapılan denetimin niteliğini tartışma konusu yapmaktadır.

Anayasanın KİT denetimi konusunda yasa koyucuya sağladığı esneklik, parlamento adına yapılan bu denetimin amacına ve çağdaş gerekirlere, özellikle uluslararası denetim standartlarına uygun bir şekilde yapılandırılması zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Bilindiği gibi erkler ayrılığı ilkesinin amacı, yürütme organını yasama ve yargı denetimine tabi tutarak bu erkler arasında karşılıklı dengeler yaratmaktır. Dolayısıyla KİT'ler üzerindeki yasama denetiminin, yürütme erki içinde yer alan bir Kurul'un raporları üzerinden gerçekleştirilmesi, Anayasanın ruhuna ve özellikle erkler ayrılığı ilkesine uygun düşmeyen bir yöntem olarak değerlendirilmektedir.

Bu nedenle zaman zaman YDK'nın TBMM'ne bağlanması ya da Sayıştayın bünyesine dahil edilmesi gibi seçenekler üzerinde durulmuştur. Bir dönem YDK'nın TBMM'ne bağlanması görüşü ağırlık kazanmış ve bu amaçla bir yasa taslağı da hazırlanmıştır. Bu taslakta Başbakanlık YDK'nın "T.C. Yüksek Denetleme Kurulu" olarak değiştirilmesi, inceleme ve denetleme kapsamının genişletilmesi, Kurul Başkanının ve üyelerinin bir bölümünün TBMM Başkanınca atanması, görevlendirmelerin TBMM Başkanınca yapılması gibi kimi yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Ancak bu tasarıda YDK'nın idari yönden doğrudan TBMM Başkanına bağlanması ve atama ve görevlendirmelerin yine TBMM Başkanınca yapılacak olmasının, YDK'nın TBMM'ne değil, TBMM Başkanına bağlanması sonucunu doğuracağı, dolayısıyla bu tür bir değişikliğin biçimsel olmaktan pek öteye gidemeyeceği, bağımsızlık konusunda YDK'ya yeni bir şey kazandırmayacağı şeklinde eleştirilere yer verilmiştir.

2004 yılında TBMM'nce kabul edilen "Kamu Yönetimi Temel Kanunu", YDK'nın Sayıştay'a bağlanmasını sağlayarak bu konudaki tartışmalara son noktayı koymayı amaçlamış; ancak Kanunun Cumhurbaşkanınca iade edilmesini müteakip yasalaşma süreci tamamlanmadığından, bu birleşmenin sağlanması henüz gerçekleşmiş değildir.

Yüksek Denetimde Örgütsel Dağınıklığın Giderilmesi Sorunu

Ülkemizde yüksek denetim alanında örgütsel düzeyde gereksiz ve anlamsız bir dağınıklığın bulunduğu ve bunun çağdaş yönetimin gerekleriyle uyuşmadığı bir gerçektir. Zira çağdaş yönetim sistemlerinde Sayıştayların denetim alanı tüm

kamu kesimini kapsamakta ve yüksek denetim alanında tek bir kurum işlev üstlenmektedir.

Yakın zamanlara kadar Sayıştayın denetim alanında önemli sınırlamalar bulunması, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun işlevlerinin gerektirdiği bağımsızlık ve diğer güvencelere sahip olmaması, TBMM ile bir ilişkisi olmayan Devlet Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Teftiş Kurulunun denetim alanlarının çok geniş tutulması, çok sayıdaki bu üst düzey denetim kurumunun varlığına rağmen denetim dışı bırakılan kamusal faaliyetlerinin giderek genişleyen hacmi, denetim sistemimizin etkin olmaktan uzaklaşmasına ve özellikle Parlamento adına yapılan yüksek denetimin işlevini gereği gibi yerine getirememesine yol açmıştır. Bu da TBMM'nin, en önemli işlevlerinden birisi olan denetim görevini etkin bir şekilde yerine getirememesini kaçınılmaz kılmıştır.

Yakın geçmişte gerçekleştirilen Anayasa değişiklikleri ve 5018 sayılı Kanun vb. yasal düzenlemelerle Sayıştayın denetim alanındaki sınırlamalar çok büyük ölçüde kaldırılmıştır. Günümüzde yüksek denetim alanındaki en önemli sorunun, YDK'nın konumuna ilişkin olduğu söylenebilir. Çözüme yönelik en çok tartışılan öneri ise, YDK'nın Sayıştay'a bağlanmasıdır. Bu, hem yasama adına yapılan yüksek denetimin aynı çatı altında yürütülmesini sağlayacak, hem de bu alanda ihtiyaç duyulan bağımsızlık ve yasal güvence sorununu çözüme kavuşturacaktır.

1982 Anayasasının komisyon görüşmeleri sırasında KİT'leri denetleme yetkisinin Sayıştay'a verilmemesine gerekçe olarak, bu kuruluşların işletme esaslarına göre yönetilmesi gerektiği, Sayıştay'ın hukukilik denetiminin bu işleyişi yavaşlatacağı ve gerekli kararların doğru zamanlarda alınamayacağı ileri sürülmüştür. Ancak bu gerekçenin sağlıklı temellere dayanmadığını, KİT'lerin bütçe açıklarının ve dolayısıyla enflasyonun başlıca kaynaklarından birini oluşturan yüksek zararları ve bu kuruluşlardaki yolsuzluk iddialarının yoğunluğu en açık şekilde göstermektedir.

Bu kuruluşların Sayıştay'ın klasik denetim ve yargı sürecine tabi tutulmasının sakıncaları tartışılmazdır. KİT yönetimlerinin statik hukuk düzenlemelerinin ötesinde sürekli gelişen piyasa ekonomisi koşullarında ve verimlilik ve etkinlik ölçütleri doğrultusunda hareket etmeleri bir zorunluluktur. Ancak Sayıştay da sadece hukukilik denetimi yapmakla yükümlü bir kuruluş değildir. Sayıştayın denetim ve yargılama faaliyetleri, birbiri ile doğrudan bağlantılı faaliyetler değildir. Bir başka deyişle her denetimin sonucu yargılanmak zorunda değildir. Yargı kurumu olmaktan ziyade, Sayıştay TBMM adına denetim yapmak ve sonuçlarını TBMM'ne sunmakla görevli bir yüksek denetim organıdır. Dolayısıyla KİT denetimi, Sayıştayın TBMM'ne raporlama işlevini güçlendirecek ve aynı zamanda yargı ile sonuçlanmayan, evrensel geçerliğe sahip mali denetim uygulamalarının gelişmesini sağlayacak önemli bir fırsat oluşturabilirdi. Ayrıca Sayıştay, performans denetimi metodolojisini kullanmak suretiyle de, KİT'lerin bu özgül koşullarına uyumlu bir denetim uygulaması yürütülebilirdi.

KİT denetimi için ayrı bir örgütsel yapı gereksinimi, en azından bugün için geçerli hiçbir gerekçeye dayandırılamaz. Dünyadaki yaygın eğilim, yüksek denetimin tek örgüt eliyle gerçekleştirilmesi olup, INTOSAI Denetim Standartları da bunu zorunlu görmektedir. Daha önce KİT denetimini Sayıştay'ın denetim kapsamı dışında tutan diğer çağdaş ülkelerin de bu uygulamadan vazgeçtikleri ve bugün için KİT benzeri kuruluşlara sahip ülkelerin büyük çoğunluğunda bu kuruluşların Sayıştay tarafından denetlendiği görülmektedir. Dünya Bankasınca 1993 yılında yayınlanan bir raporda da, KİT'lerin de, özelleştirme uygulamalarıyla birlikte Sayıştay tarafından incelenmesinin bir zorunluluk olduğu belirtilmiştir.[14]

Avrupa Birliği Müktesebatı da, Sayıştayların, kaynağı ne olursa olsun, tüm kamu fonları üzerinde denetim yetkisine sahip olmasını gerektirmektedir. Bu koşullarda Avrupa Birliği adayı ülkemizin denetim sistemini uluslararası standartlarından ve AB uygulamalarından bağımsız yapılandırması kabul edilebilir değildir. Dolayısıyla YDK'nın Sayıştaya bağlanması şeklindeki uzun zamandır dillendirilen yaklaşımın hayata geçirilmesi daha fazla ertelenmemelidir.

Türk Sayıştayı'nın Konumu ve Örgütsel Yapısı

Sayıştay'ın Anayasal Konumu ve Bağımsızlığı

1862'de kurulan Sayıştay, kısa bir süre sonra ilk Anayasamız olan 1876 tarihli Kanun-u Esasî'de yerini almış ve Anayasal bir kurum olma niteliğini günümüze dek sürdürmüştür. Kanun-u Esasî'nin 105. maddesinde Sayıştay, devlet mallarını almak ve sarf etmekle görevli olanların hesaplarını incelemek ve inceleme sonuçlarının özetini ve düşüncelerini yıllık raporlarla Heyet-i Mebusan'a, ayrıca mali durum hakkında her üç ayda bir düzenleyeceği bir raporu Başbakan aracılığıyla Padişaha sunmakla görevlendirilmiştir. 106 ve 107. maddeleri ise, Başkan ve üyelerinin sayıları, atanmaları, teminatları ve diğer birtakım hususların düzenlenmesine ayrılmıştır.

1924 Anayasasının (Teşkilat-ı Esasi) 100. maddesinde de, Büyük Millet Meclisine bağlı ve Devletin gelir ve giderlerini özel kanununa göre denetlemekle görevli bir Divan-ı Muhasebatın kurulacağı hükme bağlanmıştır. 101. maddesinde ise, Sayıştay'ın genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanununun maliyece Büyük Millet Meclisine verilmesi tarihinden başlayarak en geç altı ay içinde Meclise sunacağı belirtilmiştir.

[14] Dünya Bankası, **Türkiye'de Muhasebe, Mali Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi Hakkında Rapor,** Ankara, Ocak 1993

1961 Anayasası'nın 127. maddesinde de Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli kılınmıştır. Sayıştay'ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hak ve yükümlülükleri ile diğer özlük işlerinin, Başkan ve üyelerinin teminatının kanunla düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

1982 Anayasasında da, 1961 Anayasasında yer alan bu hüküm aynı ifadelerle tekrarlanmıştır. 1982 Anayasasıyla getirilen yenilik, Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yoluna (Danıştay'a) başvurulamayacağı hükmünün getirilmesi, ancak vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyuşmazlıklarda Danıştay kararlarının esas alınacağının hükme bağlanmasıdır.

Sayıştay 1876 tarihli Kanun-u Esasi'nin "Umur-u Maliye (Maliye İşleri)" başlığı altında yer almıştır. 1924 Anayasasında ise, altıncı bölüm olan "türlü maddeler" başlığı altındaki "Maliye İşleri" altbaşlığında düzenlenmiştir. 1961 Anayasasında Sayıştay "Yürütme" bölümünde, "İktisadi ve Mali Hükümler" alt başlığı altında düzenlenmiştir.

1982 Anayasasına kadar Sayıştay'ın mali niteliği ağır basan bir kurum olarak algılandığı ve yargısal işlevinin değil de, denetim işlevinin öne çıkarıldığı; bu nedenle de yargı bölümünde değil de, mali konulara ilişkin bölümlerde yer aldığı görülmektedir. 1982 Anayasasında ise, önceki düzenlemelerden farklı olarak Sayıştay, "Cumhuriyetin Temel Organları" başlıklı üçüncü kısmın, yasama ve yürütmeden sonra yer alan "Yargı" başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. Ancak, yargı başlığı altında düzenlenmiş olmakla birlikte, Yüksek Mahkemeler arasında sayılmamıştır.

Sayıştay, gerek yargı erkiyle donatılmış olması, gerekse de devletin organik yapısı içerisinde herhangi bir üst kuruluşa bağlı kılınmaksızın özel bir statü tanınmış olması dolayısıyla, en üst düzeyde bağımsızlığa sahip bir kurum görünümündedir. Anayasa hükmü uyarınca Sayıştay'ın kurumsal ve mali bağımsızlığı ile mensuplarının teminatı yasayla düzenlenmiş, meslek mensupları eşdeğeri hakim ve savcıların sahip olduğu güvencelerle donatılmıştır. Denetim faaliyetlerini planlama, yürütme ve sonuçlandırma aşamalarında tamamen bağımsız hareket etmekte olup, herhangi bir dış etki altında kalması söz konusu olmamaktadır. Bu ve benzeri birçok niteliği, Sayıştay'ın bağımsızlığını güçlendiren unsurlar olmaktadır.

Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı ve İşleyişi

Sayıştay'ın genel yönetimi Birinci Başkan tarafından yürütülmekte olup, kendisine yönetim işlerinde Genel Sekreter yardımcı olur. Ayrı görev alanlarına

sahip üç genel sekreter yardımcısı da yönetsel işlerin yürütülmesinde destek sağlar.

Türk Sayıştayı, kurullar aracılığıyla işleyen ve yargı yetkisini haiz yüksek denetim kurumlarından olup, örgütsel yapısı yargı ve karar organları ile denetim, yönetim ve destek birimlerinden oluşmaktadır.

Yargı ve Karar Organları

Sayıştay'ın yargı ve karar organları Daireler, Daireler Kurulu, Temyiz Kurulu, Genel Kurul, Yüksek Disiplin Kurulu, Memurlar Seçim ve Disiplin Kuruludur.

Sayıştay'ın yargısal işlevlerini yürütmekle görevli sekiz yargı dairesi mevcuttur. Bir başkan ve altı üyeden oluşan daireler, birer hesap mahkemesi niteliğindedirler. Bir başkan ve 4 üye ile toplanmakta ve hüküm ve kararlar oy çokluğuyla alınmaktadır.

Daireler Kurulu, Temyiz Kuruluna seçilen başkan ve üyelerin dışında kalan başkan ve üyelerden oluşur. En kıdemli Daire Başkanının başkanlık ettiği Kurul, üye tam sayısının üçte ikisi ile toplanır ve oy çokluğu ile karar alır. Sayıştay denetimine tabi kurumların mali konularla ilgili düzenledikleri yönetmelik ve tüzükler hakkındaki Sayıştay görüşünü belirler ve yasayla kendisine verilen diğer görevleri yapar.

Temyiz Kurulu 4 yıl için Sayıştay Genel Kurulunca seçilen dört daire başkanı ve her daireden iki üyeden oluşur. Her yıl kurul üyelerinin dörtte biri yenilenir. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder. Üye tam sayısının üçte ikisi ile toplanan kurul, çoğunluk oyuyla karar alır. Kararı temyiz edilen daire başkan ve üyelerinin oy hakları yoktur. Sayıştay dairelerince verilen ilamların son hüküm mercii olan Kurul, yasayla kendisine verilen diğer görevleri de yapar.

Sayıştay Genel Kurulu, Birinci Başkanın başkanlığı altında tüm daire başkanları ve üyelerden oluşur. Toplantı ve karar sayısı diğer kurullarla aynı olan Genel Kurul, kendisine yasayla verilen görevleri yapar ve Birinci Başkan tarafından incelenmesi istenilen diğer konu ve işlemleri görüşerek karara bağlar.

Yüksek Disiplin Kurulu, her takvim yılı için Sayıştay Genel Kurulunca her daireden seçilecek birer üye ile beş daire başkanından oluşmakta olup, daire başkanları ve üyeler hakkında gerektiğinde disiplin kovuşturması yapmakla görevlidir. Memurlar Seçim ve Disiplin Kurulu ise, aynı şekilde seçilecek birer daire başkanı, üye, uzman denetçi ve başdenetçi ile Genel Sekreterden oluşur ve Başkan ve üyeler dışındaki meslek mensupları hakkında disiplin kovuşturması yapmakla görevlidir.

Sayıştay Mensupları

Sayıştay meslek mensupları, Birinci Başkan, daire başkanları ve üyeler, raportörler, uzman denetçi, başdenetçi, denetçi ve denetçi yardımcılarından oluşmaktadır.

Sayıştay Birinci Başkanı, yasada belirtilen niteliklere sahip istekliler arasından, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleri arasından seçilen 15 kişilik "Sayıştay Başkan ve Üyeleri Önseçim Geçici Komisyonu" tarafından belirlenen iki aday arasından TBMM Genel Kurulu'nca gizli oyla, yedi yıllık bir süre için seçilir. Görev süresi biten, yeniden seçilebilir.

Birinci Başkan, Sayıştay'ın en büyük amiri olup kurumu temsil eder. Genel Kurula ve gerekli gördüğünde Temyiz ve Daireler Kuruluna başkanlık eder. Görevleri daha çok Sayıştay'ın faaliyetlerinin düzenlenmesi ve gözetilmesine ilişkindir.

Sayıştay üyeleri, Sayıştay'da boşalan üyeliklerin beşte üçü Sayıştay meslek mensuplarından, geriye kalanların en az yarısı Maliye Bakanlığı meslek mensuplarından olmak üzere gerekli nitelikleri taşıyan adaylar arasından seçilir. Üyelik seçimi için Sayıştay'a yapılan başvurular arasından, her boş üyelik için Sayıştay Genel Kurulunca dörder aday seçilerek TBMM Başkanlığı'na sunulur. TBMM'nin sözü edilen geçici önseçim komisyonunca bu adaylar arasından boş üyelik sayısının iki katı olarak belirlenen adaylar TBMM Genel Kuruluna sunulur ve yapılan seçimde kontenjan gruplarının oranları dahilinde en çok oyu alan adaylar seçilmiş olur.

Raportör ve denetçiler mesleğe denetçi yardımcısı olarak başlarlar. Hukuk, Siyasal Bilgiler, İşletme, İktisat ve İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesini bitirmiş adaylar arasından sınavla alınan denetçi yardımcıları, iki yıllık yetişme dönemi sonunda yapılan yeterlik sınavını geçtikleri takdirde denetçi olarak atanırlar.

Denetçilerin büyük çoğunluğu doğrudan denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde görev alırken, bir kısmı da araştırma, planlama, raporlama gibi destek hizmetlerini yürütmektedir. Ayrıca denetçilerin bir bölümü de, kurul ve dairelerin raportörlük görevlerini yürütmektedir.

Aylık ve ödenekleri yargıçlarla aynı olan raportör ve denetçiler, faaliyetlerinden dolayı yargıç güvencesinden de yararlanırlar. Yükselme süresi iki yıl olup, dördüncü ve birinci derecelere terfi eden denetçiler, başdenetçi ve uzman denetçi unvanlarını kazanırlar.

Müdür, müdür yardımcıları, şef ve memurlardan oluşan yönetim mensupları ise, Devlet Memurları Kanunu'na tabi personel olup, Sayıştay'ın yönetim ve destek hizmetlerini yürütmekle görevlidirler.

Sayıştay Savcısı da, Hazine temsilcisi sıfatıyla örgüt yapısına dahildir. Birinci Başkanın görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca yapılan teklif üzerine ortak kararname ile atanan Savcı ve yardımcıları, yargılama aşamasında iddia ve

düşüncesini bildirmek ve hazine adına Temyiz Kurulunda dava açmak gibi görevleri yürütürler.

Denetim ve Destek Birimleri

Denetim faaliyeti, belirli alanlarda uzmanlaşmış denetim gruplarınca yürütülmektedir. Bu gruplar arasındaki görev dağılımı, büyük ölçüde Bakanlıklar ile denetime tabi kurum ve kuruluşlar bazında gerçekleştirilmiş olup, bunlardan bir kısmı birer bakanlık (Sağlık, Milli Savunma, Orman gibi) ve bağlı kuruluşlarının denetimini kapsarken, bir kısmı da birden fazla bakanlık ve bağlı kuruluşlarını ya da farklı bütçeli kuruluşları kapsamakta; üç grup üniversitelerin ve beş grup yerel yönetimlerin (belediye ve özel idare) hesaplarını denetlemekle görevli kılınmıştır. Bu grupların sayısı ve görev alanları ilgili yönetmelik ve başkanlık tasarrufu ile değişen ihtiyaçlar çerçevesinde belirlenmektedir.

Bu denetim gruplarından farklı işlevlere sahip Performans Denetimi Grubu sadece performans denetimi yaparken, Kesin Hesap Grubu da genel uygunluk bildiriminin hazırlık çalışmalarını yürütmekle görevlidir.

Denetim Planlama ve Rapor Grubu, Araştırma ve Tasnif Grubu ve Dış İlişkiler Grubu denetimin planlanması, Sayıştay'ın dışa dönük raporlama faaliyetlerinin koordinasyonu, denetimin geliştirilmesi, uluslararası ilişkilerin yürütülmesi ve yabancı yayınların izlenmesi gibi destek faaliyetlerini üstlenmektedir.

Sayıştay'da ayrıca Devlet Memurları Kanununa tabi personelden oluşan yönetim birimleri, evrak, özlük işleri, yayın işleri, kütüphane, arşivleme, satınalma, mali işler, sosyal işler gibi destek hizmetlerini yürütürler.

Sayıştay'ın Yargısal Konumu

Sayıştay, kuruluşundan itibaren yargı gücüyle de donatılmıştır. 1863 tarihli ilk Nizamnameyle Sayıştay, Devletin tüm hesaplarını denetleyen ve yargılayan bir kurum olarak düzenlenmiş, Sayıştay başkan ve üyelerine yargısal güvenceler tanınmıştır. 1865 tarihli Nizamnameyle de Sayıştay, Maliye ve Muhakeme Dairesi olarak iki daireye ayrılmıştır.

Maliye Dairesinin görevi, bütün eyalet ve kazalar ile merkezde bulunan Hazineye tabi kurumlar ile Bakanlıkların her yılın sonunda bütün gelir ve giderlerini, muhasebe kayıtlarını ve diğer işlemlerini inceleyip denetlemek ve sonuçları hakkında Maliye Bakanlığına bilgi vermektir.

Muhakeme Dairesinin görevi ise, o dönemde uygulanan yöntem gereğince, toprak ürünlerinin 1/10'u oranındaki Hazine hissesinin ve diğer birtakım vergi ve resimlerin tahsilini sağlayan ve bu nedenle Devlete karşı yüklenimi bulunanların (Mültezimlerin) yüklenim koşullarına aykırı eylemlerde bulunmaları veya vergi yükümlüsü kişilerle anlaşmazlığa düşmeleri gibi durumlarda uyuşmazlıkları yargılayarak hükme bağlamaktır. Muhakeme Dairesi, bir paranın alınıp

alınmamasına, geri verilmesine, gerekirse ilgilinin tutuklanmasına karar verme yetkisi ile donatılmıştır. Dairenin kararları kesin hüküm niteliğindedir. Alınan kararlar Maliye Bakanlığına bildirilmektedir.[15]

Muhakeme Dairesinin önemli bir özelliği, bazı devlet memurları ve halk arasından seçilen kimselerin katılmaları ile çekişmeli yargılama yapmasıdır. Nitekim Hazinenin alacaklı veya borçlu durumunda olduğu bir konunun yargılanması sırasında, iddia eden veya edilen sıfatıyla gelir saymanı veya tahsilat memuru, saraylar kethüdası ve yiğitbaşı, güvenilir mültezimlerle sarraflardan bir kişinin hazır bulunması gerekmektedir. Muhakeme dairesi, gerek görürse, konu hakkında bilgisi bulunan diğer kişileri mahkeme sırasında dinleyebilmektedir.[16]

Bu açıklamalar, bugünkünden çok farklı bir nitelikte de olsa, Osmanlı Döneminde de Sayıştay'ın etkin bir yargısal işleve sahip olduğunu ve bugün Sayıştay'ın yargısal niteliğini tartışılır kılan kimi eksik prosedürlerin o dönemde fazlasıyla var olduğunu göstermektedir.

Cumhuriyet döneminde ise, özellikle 1961 Anayasası sonrasında Sayıştay'ın yargısal niteliğine çeşitli itirazların gündeme geldiği görülmektedir. 1967 tarihli Sayıştay Kanununun 45. maddesinin son fıkrasında yer alan "Sayıştay'ca verilen ilamlar aleyhine Danıştay'a başvurulamaz" hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiası ile Danıştay tarafından 4 kez Anayasa Mahkemesine başvurulmuş ve fıkra Anayasaya uygun bulunarak bu talep reddedilmiştir. Beşinci kez yapılan başvuruda ise Mahkeme fıkrayı Anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir. 1982 Anayasasına konulan hükümle bu tür tartışmalar sona erdirilmiş ve Sayıştay'ın yargısal konumu güçlendirilmiştir.

1982 Anayasası döneminde Anayasa Mahkemesince alınan bir kararda[17] ise, Sayıştay'ın Anayasanın yargı bölümünde yer almasına rağmen, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulundan sonra gelen bir ayrımda yer aldığı, bu nedenle bir yargı organı olmadığı öne sürülmüştür. Sayıştay'ın, denetleme ve sorumluların hesaplarını kesin hükme bağlama görevini TBMM adına yaptığı, bu denetimin yargısal değil, özel yöntemler kullanılarak yapılan ve özü itibariyle idari nitelikte bir tür denetim olduğu ifade edilmiştir. Ancak bu iddialar tümüyle daha önce Sayıştay'a ilişkin olarak aldığı 5 ayrı karardaki önermeleriyle tam bir zıtlık içerisindedir.

Bu tür tartışmalara karşın öğretide, Sayıştay'ın bir yargı mercii olduğu konusunda tam bir görüş birliği vardır. Hatta Anayasanın 160. maddesi ile Sayıştay kararlarına karşı bir başka yargı merciine başvurma olanağının kaldırılması, bir başka deyişle Sayıştay kararlarının kesin ve sonuçlandırıcı

[15] Maliye ve Muhakeme Dairelerinin görevleri için bkz. "Divan-ı Muhasebat Nizamnamesi" **Cumhuriyetin 50'nci Yılında Sayıştay,** s.265-269

[16] Akdağ, S. Emre, "Sayıştay'ın Anayasal Kimliği", **Sayıştay Dergisi,** 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı (Nisan-Haziran 1997), s.166-167

[17] 23 Mayıs 1992 tarih ve 21236 sayılı Resmi Gazete.

olduğunun açıklanması, Sayıştay'a bir "yüksek mahkeme" kimliği kazandırmaktadır.[18] Zira Anayasa Mahkemesinin bir kararında da belirtildiği gibi bir yargı yerinin "yüksek mahkeme" statüsünde olup olmadığını belirleyen ölçü, kararlarına karşı başka bir yargı yerine başvurma olanağının bulunup bulunmamasıdır.[19]

Ancak Sayıştay yargısı, klasik yargıdan birçok yönüyle farklıdır. Örneğin yargılama alanı daha dar kapsamlı, sorumlu tutulan kişiler oldukça sınırlıdır. Türkiye genelinde örgütlenmemiş olması, alt mahkemelerinin bulunmayışı, duruşmaların niteliği vb. açılardan da farklılık söz konusudur.

Keza Sayıştay'ın yargısal yönünün bulunması ve bir mahkeme niteliği taşıması, onun sırf bir yargı organı olması ve yargı erki içinde değerlendirilmesini gerektirmez. Sayıştay'ın yürüttüğü işlevlerin yargı kadar yasama ve yürütme erkleriyle de doğrudan ilişkisi bulunmaktadır.

TBMM İle İlişkiler

Sayıştay'ın kuruluşu ilk Meclisimiz olan Heyet-i Mebusan'dan önceye rastladığından, Sayıştay önceleri Devletin bütün gelir ve giderleri, muhasebe kayıtları ve diğer işlemleri üzerinde yaptığı incelemelerin sonuçlarını Maliye Bakanlığı'na sunmakla yükümlü kılınmıştır. Kuruluşundan 14 yıl sonra ilk Anayasamız olan 1876 tarihli Kanun-u Esasi'nin 105, 106 ve 107. maddeleri ile Sayıştay Anayasal bir kurum niteliğini kazanmış ve bu tarihten itibaren yaptığı incelemelerin sonuçlarını Meclis'e sunmakla yükümlü tutulmuştur.

Kanun-u Esasi'nin Sayıştay'ın kuruluşunu düzenleyen 105. maddesi, aynı zamanda Sayıştay-Parlamento ilişkisini de açık bir şekilde düzenlemiştir: "... hülasai tetkikat ve neticei mütalaatını her sene bir takriri mahsus ile Hey'eti Meb'usana arz eylemek üzere bir Divan-ı Muhasebat teşkil olunacaktır. Bu divan her üç ayda bir kere ahvali maliyeyi Riyaseti Vükela vasıtasıyla bâ takrir tarafı Hazıreti Padışahiye dahi arz eder." Bu hüküm, Sayıştayımızın da, Sayıştayların genel değişmez amaçları doğrultusunda kurulmuş olduğunu açıkça göstermekte[20]; bir yüksek denetim organı için günümüzde temel kabul edilen bir uluslararası standardın 131 yıl öncesinden karşılandığı görülmektedir

Cumhuriyetin ilk yıllarında, yasama ve yürütme erklerinin birlikte TBMM bünyesinde yer almış olmasının da etkisiyle, TBMM-Sayıştay ilişkileri çok canlı bir seyir izlemiştir. Bu dönemde Sayıştay, her üç ayda bir Meclis'e rapor sunmakla yükümlüydü. Sunulan bu raporlar, TBMM'nin 20 üyeden oluşan "Divan-ı Muhasebat Komisyonu" tarafından incelenmekte idi.

---

[18] Kaneti, Selim, "Sayıştay'ın Anayasal Konumu", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 1 (Temmuz-Eylül 1990), s.7

[19] Anayasa Mahkemesinin 16.1.1969 tarih ve 19/6 sayılı Kararı

[20] Işık, Hikmet ve Akbulut, Erol, "Sayıştay ve Parlamento İlişkileri", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 17 (Nisan-Haziran 1995), s.13

1924 Anayasasıyla daha güçlü bir konuma gelen Sayıştay'ın raporları da TBMM'de geniş yankılar oluşturmakta, hararetli ve sert tartışmalara neden olmaktaydı. Hatta Sayıştay raporlarından birisinin görüşülmesi sırasında iki Milletvekili arasında yaşanan tartışma kanlı sonuçlanmış ve bu olay TBMM'de işlenen ilk siyasi cinayet olarak tarihe geçmiştir.[21]

Ne var ki Cumhuriyetin ilk yıllarındaki Parlamentonun Sayıştay denetimine ve Sayıştay raporlarına gösterdiği ilgi sonraki dönemlerde devam etmemiş, ilginin azalması da Sayıştay raporlarının sayısını ve niteliğini olumsuz etkilemiştir. Zaman içinde Sayıştay'ın yargı işlevinin öne çıkması ve denetim faaliyetlerinin tümünü yargılama sürecine yönlendirmesi, asli işlevi olan Parlamento ve kamuoyuna kamusal kaynakların kollektif çıkarlar doğrultusunda ve doğru, etkili ve yerinde kullanımı konusunda genel ve özel raporları aracılığıyla bilgi sunma görevini ihmal etmesine yol açmıştır.

Bununla birlikte bugün durma noktasına gelen raporlama işlevinin belirli dönemlerde etkili bir şekilde işletildiği (bu konuda yeterli somut veriler bulunmamakla birlikte) söylenebilir.[22] Sayıştay-Parlamento ilişkilerindeki zayıflama eğiliminin, TBMM bünyesinde daha önce var olan Sayıştay Komisyonu'nun 1973 yılında kabul edilen İç Tüzükle kaldırılmış olmasıyla da doğrudan ilişkili olduğu kuşkusuzdur.

Ancak 1996 tarihli bir düzenleme[23] ile Sayıştay raporlarının ilk değerlendirme mercii yeniden netleştirilmiş, performans denetimine ilişkin bu düzenlemede, performans denetimi raporları ile Sayıştay Kanununda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporların TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşüleceği ve Komisyon önerisi ile birlikte TBMM Genel Kuruluna sunulacağı hükme bağlanmıştır. Aradan geçen zaman süreci, henüz bu düzenlemenin uygulama alanı bulmasına olanak vermemiştir.

30.7.2003 tarih ve 4963 sayılı Kanun ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na eklenen ek 12'nci madde hükmü ile Sayıştaya; Türkiye Büyük Millet Meclisi araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığının talebi üzerine, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla, denetimine tabi olup olmadığına bakmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleme yetkisi verilmiştir. Bu düzenleme, Sayıştay denetiminde yeni bir aşamayı nitelemektedir.

Ancak 5018 sayılı Kanun ile sayıları daha artan ve her yıl sunulması zorunlu tutulan Sayıştay raporlarının TBMM'de nasıl değerlendirileceği, ilgili merci ve

[21] İnan, Atilla, **Bütün Yönleriyle ...,** s.19-20
[22] Işık ve Akbulut, s.15
[23] 4.7.1996 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 4149 sayılı Kanun

izlenecek süreç henüz somutlaştırılmış değildir. Bu sorunun çözüme kavuşturulması için yapılması gereken, ya Sayıştay Komisyonunun yeniden oluşturulması, ya da KİT Komisyonu'nun yeniden yapılandırılarak "Kamu Hesapları Komisyonu'na dönüştürülmesidir.

Sayıştay'ın Anayasal görevi olan TBMM'ne yönelik raporlama konusunda üzerine düşeni yapması ve TBMM'nin de bu raporları değerlendirmek amacıyla etkili süreçler geliştirmesi, çağdaş demokratik bir yönetim için zorunluluk taşımaktadır. Dolayısıyla söz konusu her iki kurumun Türk Halkının refahı ve kalkınmasında ve çağdaş bir kamu yönetiminin yapılandırılmasında üzerlerine düşen sorumlulukların bilincinde olarak, bu alanda gerekli ilişki ve işbirliği sürecini geliştirmekte ve işlevsel kılmakta daha fazla gecikmemeleri gerekmektedir.

Türk Sayıştayı'nın İşlevleri

Sayıştay'ın Görev ve Yetkileri

Anayasanın 160. maddesinde; "Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir..." denilmek suretiyle Sayıştay'ın başlıca görevi denetim ve hükme bağlama (yargı) olarak açıklanmıştır.

Sayıştay'ın görevlerini düzenleyen Sayıştay Kanunu'nun 28. maddesine göre ise Sayıştay;

- Genel ve katma bütçeli dairelerin ve bu daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin ve kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve malları ile nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetler. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar.
- Devlete ait ikraz, istikraz ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi veya ayni kıymetleri, hazine bonolarını, bütün kefalet, kredi ve hazine avanslarını kaydedip denetler.
- Genel ve katma bütçelere ilişkin genel uygunluk bildirimlerini Anayasada belirtilen süre içerisinde TBMM'ne sunar.
- Gerektiğinde mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair TBMM'ne rapor verir.

- Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerek gördüğü hususlara dair TBMM'ne rapor verir.
- Kanunlarla kendisine verilen diğer görevleri yapar.

1996 tarihli yasal düzenleme (SK ek 10. madde) ile Sayıştay, performans denetimi yapmakla da görevlendirilmiştir. Bu madde hükmünde aynen;

"Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.

Bu raporlar ile bu Kanunda öngörülen diğer raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur" denilmektedir.

Bu hükümler çerçevesinde Sayıştay'ın, denetim ve kesin hükme bağlamanın yanı sıra, TBMM'ye rapor sunma işlevinin de ağırlık kazandığı görülmektedir. Sayıştay'ın diğer önemli bir işlevinin de idareye bilgi verme ve danışmanlık olduğu söylenebilir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 68. maddesi Sayıştay denetimini düzenlemekte olup, bu maddeye göre;

"Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

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

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

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

Suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay,

denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir."

Sayıştay'ın görevini tarafsız ve bağımsız olarak ve mesleki ehliyetini ortaya koyarak yerine getirmesini sağlamak üzere ihtiyaç duyduğu tüm yetkiler ve teminatlar kanunla kendisine verilmiştir.[24] Sayıştay, kendi yasası ve diğer yasalarla yüklendiği görevleri yerine getirirken diğer kamu kurum ve kuruluşlarından ve diğer gerçek ve tüzel kişilerden gerekli her türlü bilgi ve belgeyi istemeye, her derece ve sınıftan memurları çağırıp sözlü bilgi almaya, bakanlık, daire ve kurumlardan temsilci istemeye yetkilidir.

Sayıştay, denetim alanına giren daire ve kurumların işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler aracılığıyla yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir. Haklı bir gerekçeye dayanmaksızın Sayıştay'ın istemlerini yerine getirmeyen görevliler hakkında gerekli yasal işlem yapılır.

Sayıştay'ın Denetim İşlevi

Sayıştay Denetiminin Niteliği ve Kapsamı

Anayasa ve yasayla Sayıştay'ın denetim alanı belirlenmiş olmakla birlikte, bu denetimin niteliği konusunda açık bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu da, Sayıştay denetiminin niteliğine ilişkin çok farklı görüşlerin ileri sürülmesine yol açmıştır.

Bu görüşlerden ilkine göre Sayıştay denetimi tamamen yargısal bir nitelik taşımakta, denetçilerin işlevi, savcılarınkine benzer bir ön hazırlık niteliğindedir. Sonuçta hesap ve işlemler yasal çerçeve içerisinde Sayıştay'ın yetkili kurullarında yargı kararına bağlanmaktadır.

Sayıştayı yargı yeri olarak görmeyen görüşe göre Sayıştay faaliyetlerinin tamamı idari niteliktedir. Diğer bir yaklaşımda, Sayıştay denetçileri tarafından yürütülen faaliyetler idari, Sayıştay daire ve kurulları tarafından yürütülen faaliyetler ise yargısal niteliktedir. Denetçiler sayman hesap ve işlemlerini TBMM adına denetlemekte, denetim sonuçları ise yargısal kurullarda kesin hükme bağlanmaktadır.

[24] Gönül, M. Vecdi, "İdarenin Sayıştayca Denetlenmesi", **Yeni Türkiye,** Yönetimde Yeniden Yapılanma Özel Sayısı, Yıl: 1, Sayı: 4 (Mayıs-Haziran 1995), s.115

Son bir görüşe göre ise, Sayıştay denetimi sui generis bir nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla Sayıştay denetiminin idari ya da yargısal olarak nitelenmesi pek önemli olmadığı gibi, pratik bir yararı da bulunmamaktadır.

Sayıştay, bir yüksek denetim organı olarak TBMM adına denetim yapmak ve sonuçlarını TBMM'ye raporlamakla görevli olduğu gibi, yargı sürecinde kesin hükme bağlanmak üzere de saymanların hesap ve işlemlerini incelemekle yükümlüdür. Öne sürülen bu görüşlerin hepsi geçerli gerekçelere dayanmakla birlikte, denetim işlevini herhangi bir üst sınıflandırmaya tabi tutmanın pek fazla bir önem ve anlam taşımadığı, daha önceki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Sayıştay'ın, kurumsal ve işlevsel boyutuyla sui generis niteliğinin ağır bastığı söylenebilir.

Sayıştay denetiminin kapsamını da bu ikili işlevleri çerçevesinde saptamak mümkündür. TBMM'ne bilgi vermeye, siyasal denetim için ön inceleme yapmaya yönelik denetimler, ayrı prosedürlere bağlı olarak yürütülmekte, ancak bu tür denetimler Sayıştay'ın faaliyetleri arasında çok az yer kapsamaktadır. Hatta bu tür uygulamalar için belirgin prosedürlerin olduğunu öne sürmek de bu aşamada oldukça zordur. Yargı işlevine yönelik denetimler ise, denetim çalışmalarının tamamına yakın bir kısmını oluşturmaktadır. Son yasal düzenlemelerle birlikte TBMM'ye rapor üretmeye yönelik denetimlerin oranının artırılması için çaba gösterilmektedir.

Sayıştay denetiminin söz konusu farklı iki niteliği, performans denetimine yeterince yer verilmemesi nedeniyle fazla netlik göstermemektedir. Oysa çağdaş denetimin asıl işlevi, kamusal kaynakların kullanımı konusunda Parlamentoyu, Hükümeti ve halkı objektif bir şekilde bilgi sahibi kılmak ve kamusal hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine katkı sağlamaktır. Saptanan hukuka aykırı işlemlerin yargı yoluyla kesin hükme bağlanması, denetimin ikincil bir işlevi olarak değerlendirilmelidir. Bu çerçevede Sayıştay'ın yüksek denetim kurumu ve yüksek hesap mahkemesi statüsünün ayrı ayrı düzenlenmesi ve hem yargısal hem de yüksek denetim işlevlerinin gözardı edilmemesi önem taşımaktadır. Sayıştay'ın iki ana işlevinin bu şekilde netleştirilmesi, Sayıştay'a daha dinamik ve işlevsel bir konum kazandıracağı gibi, bu alandaki tartışmalara da açıklık kazandıracaktır.

Başlıca Denetim Konuları

Sayıştay, personel kadrolarının ve ödeneklerin vize edilmesi ile, belirli büyüklükteki taahhütleri içeren sözleşmelerin tescil edilmesi gibi çok sınırlı alanlarda ön denetim faaliyeti gerçekleştirmekte idi. Ancak 5018 sayılı Kanun'un ilgili hükmünün yürürlüğe girmesi ile, 2004 yılından itibaren Sayıştayın ön denetim yetkisi ortadan kalkmıştır.

Sayıştay'ın denetim yetkisi büyük ölçüde yapılan işlemlerin sonradan denetimine ilişkindir. Sonradan yapılan denetimler sayman hesapları üzerinden

yürütülmekte ve devletin gelirlerini, giderlerini ve mallarını kapsamaktadır. Gelir denetimi, hemen her ülkede olduğu gibi ülkemizde de Sayıştay'ın yeterince kaynak ayıramadığı bir alandır. Gelir hesap ve işlemlerinin incelenmesi, Sayıştay denetimine tabi kurumların yıllık hesapları üzerinden yürütülmektedir. Yapılan incelemelerde gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların yasalara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediği, bütün gelir hesap ve işlemlerinin belgelere ve kayıtlara uygun olup olmadığı araştırılmaktadır.

Kamusal harcamaların denetimi de, Sayıştay denetimine tabi kurum ve kuruluşların yönetim dönemi hesapları üzerinden gerçekleştirilir. Giderlerin yasalara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertibine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığı, ödemelerin hak sahiplerine yapılıp yapılmadığı, yönetim dönemi hesabına giren bütün işlemlerin, para vb. hareketlerin yasal düzenlemelere uygun bulunup bulunmadığı, bütün gider hesap ve işlemlerinin belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığı araştırılır.

Taşınır ve taşınmaz malların denetimi de, daha az ağırlık verilen alanlardan birisidir. Bu denetimlerde taşınır ve taşınmaz malların giriş, saklanış, kullanış ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde mevcut olup olmadığı hususlarının yasal düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirilmesi izlenir.

Ayrıca gelir, gider ve mallara ilişkin tüm bu işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığı araştırılır.

Denetlenen Kurum ve Kuruluşlar

Anayasanın 160. maddesi ve 5018 sayılı Kanuna göre merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kuruluşları ve yerel yönetimlerin gelir, gider ve malları Sayıştay denetimine tabidir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, 5018 sayılı Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşmaktadır.

(I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık, Bakanlıklar, Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Hazine Müsteşarlığı, Avrupa Birliği Genel Sekreterliği, Özürlüler İdaresi Başkanlığı, Türkiye İstatistik Kurumu, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Petrol İşleri Genel Müdürlüğü, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü gibi 48 adet kamu idaresini kapsamaktadır.

(II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler ise, Yükseköğretim Kurulu, Üniversiteler ve Yüksek Teknoloji Enstitüleri (toplam 70 adet) ile, Savunma Sanayi Müsteşarlığı, TODAİE, TÜBİTAK, Türkiye Adalet Akademisi, Devlet Tiyatroları Genel Müdürlüğü, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Özel Çevre Koruma

Kurumu Başkanlığı, GAP Bölge Kalkınma İdaresi, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Kamu Denetçiliği Kurumu gibi çok çeşitli (31 adet) idareden oluşmaktadır.

(III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar ise, Radyo ve Televizyon Üst Kurulu, Telekomünikasyon Kurumu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Kamu İhale Kurumu, Rekabet Kurumu ile Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumundan oluşmaktadır.

Sosyal güvenlik kurumları ise, Sosyal Güvenlik Kurumu ile Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü'dür.

Mahallî idareler, belediyeler, il özel idareleri ile belediye ve il özel idarelere bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri kapsamaktadır.

Sayıştayca 2006 inceleme döneminde 971 adet hesap incelenmiş olup, bunlardan 155'i genel bütçeli, 91'i katma bütçeli, 45'i diğer özel bütçeli, 153'ü döner sermayeli, 93'ü özel idare, 241'i belediye, 8'i düzenleyici ve denetleyici kurum, 35'i sosyal güvenlik kurumu ve 39'u da fon hesabı olup; 110'u teftiş layihası ve 1'i de ayniyat hesabından oluşmaktadır.[25]

Sayıştay'ın genel ve katma bütçeli idarelerin 2005 yılı hesapları üzerinden yerinde ve merkezde geçekleştirdiği denetimlere ilişkin mali büyüklükler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Genel ve Katma Bütçeli İdarelerin 2005 Yılı Bütçe Giderleri İncelenme Oranları

BÜTÇE TÜRÜ	Genel ve Katma Bütçeli İdarelerin 2005 Yılı Kesinleşen Bütçe Giderleri Toplamı (YTL)	Merkezde İncelenen Hesapların Bütçe Gideri Toplamı (YTL)	Yerinde İncelenen Hesapların Bütçe Gideri Toplamı (YTL)	Merkez ve Yerinde İncelenen Hesapların Bütçe Gideri Toplamı(YTL)	İncelenme Oranı %
Genel Bütçe	143.685.760.918	108.256.082.019	5.768.027.491	114.024.109.510	79
Katma Bütçe	14.581.457.259	6.706.573.212	5.767.959.983	12.474.533.195	86
TOPLAM	158.267.218.177	114.962.655.230	11.535.987.475	126.498.642.705	80

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, **2006 Yılı Faaliyet Raporu,** Ankara, Nisan 2007, s. 43

[25] Sayıştay Başkanlığı, **2006 Yılı Faaliyet Raporu,** Ankara, Nisan 2007, s.43

Uygunluk Denetiminde Süreç ve Yargı Raporunun Düzenlenmesi

Geleneksel denetim işlevi, denetime tabi kurum hesaplarının Sayıştay'a gönderilişinden ya da Sayıştay denetçileri tarafından yerinde teslim alınmasından, bu hesaplara ilişkin yargı raporunun düzenlenmesine kadar devam eden bir süreci kapsamaktadır.

Kurumlar hesaplarını, mahsup döneminin tamamlanmasından itibaren bir ay içinde Sayıştay'a göndermekle yükümlüdürler.[26] Sayıştay'ca hesap ve işlemlere ait belge, kayıt, defter ve cetvellerin hesap devreleri içinde, aylık vb. periyotlarla gönderilmesi de kararlaştırılabilir (genellikle Ankara'daki merkez saymanlıkların hesapları bu yöntemle teslim alınıp daha kısa dönemler itibariyle incelenmektedir.) Genel Kurul tarafından yerinde incelenmesine karar verilen hesaplar ise, yerinde incelemeyi gerçekleştirecek denetçilere teslim edilmek üzere hazır bekletilir.

Sayıştay'a gönderilen ya da yerinde teslim alınan hesaplar, yıllık denetim programları çerçevesinde görevli denetçilerce incelenir. İnceleme sırasında gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediği; giderlerin yine mevzuata ve bütçedeki tertibine, ödeneğine ve kadroya uygun olup olmadığı, ödemenin hak sahiplerinin veya vekillerinin kimliği araştırılmak suretiyle yapılıp yapılmadığı; idare hesabına giren bütün işlemlerin mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığı; taşınır ve taşınmaz malların giriş, saklanış, kullanış ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde tamamen mevcut olup olmadığı ve tüm bu işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığı araştırılır.

Hesap ve işlemlerin incelenmesi sırasında mevzuata aykırı bulunan, maddi hata içeren ve suç unsuru taşıyan belgeler ayrılır ve sorgu adı verilen bildirimler düzenlenerek sorumlularından yazılı savunma yapmaları istenir.[27] Suç unsuru taşıyan işlemler için ayrıca Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulur.

Sorumlular, savunmaları istenen konularda gerekli düzeltmeleri yapıp (ki bu genellikle fazla ödenen paraların ya da yasalara uygun kullanılmayan mal bedellerinin faiziyle birlikte tahsil edilmesi şeklinde gerçekleşir), sonucu kanıtlayıcı belgeleriyle birlikte Sayıştay'a bildirdikleri takdirde, kendileri hakkında herhangi bir işleme başvurulmaz. Denetçi, raporunda sadece yapılan tahsilatın ilamda gösterilmesini istemekle yetinir.

---

[26] Mal işlemlerinin hesap devresi, 5 yıldan fazla olmamak koşuluyla ilgili saymanlık işlemlerinin durumuna göre Sayıştay'ca saptanır. Bu süreler 3 ile 5 yıl arasında belirlenmiştir. Gelir ve gider saymanlıklarında mahsup dönemi 1 yıl olup, uygulamada takvim yılı esas alınmaktadır.

[27] Sorumlular 30 gün içerisinde savunma göndermek zorundadırlar. Aksi halde Sayıştay'ca dairelerinden disiplin veya ceza kovuşturulması isteminde bulunulabilir.

Sorumlular denetçi görüşüne katılmadıkları takdirde, katılmama gerekçelerini ve bunu destekleyecek bilgi ve belgeleri savunmalarında belirtirler. Savunması yerinde görülen konular rapora alınmaz. Henüz gerekli düzeltmenin yapılmadığı veya savunmalarına denetçinin katılmadığı konular rapora alınarak sorumluları hakkında gerekli işlemlerin yapılması istenir.

Sorguda ele alınan konular genel bir nitelik taşıyorsa ya da daha ayrıntılı bir incelemeye gerek gösteriyorsa, konunun ilgili Bakanlığa (ya da dairesine) bildirilmesi de istenebilir.

Yargılama İşlevi

Yargılama Süreci

Bir tür iddianame niteliği taşıyan denetçi raporları Başkanlıkça ilgili yargı dairesine havale edilir. İlgili daire öncelikle Sayıştay Savcısının görüşünü alır. Denetçinin sorgusu, sorumluların savunmaları ve savcının görüşü çerçevesinde rapor, öncelikle ilgili dairenin bir üyesi tarafından ön incelemeye tabi tutulur ve dairede görevli raportörün de hazır bulunduğu yargılama sürecinde konular müzakere edilerek hesap ve işlemlerin tümü hükme bağlanır. (Sayıştay yargısında sorumluluk asıl olduğundan, sorunlu olmayan işlem ve belgeler için de sorumluların beraatine hükmedilir.)

Daire kararları, genel olarak mevzuata aykırı uygulamalar nedeniyle yapılmış fazla ödemelerin ahizlerine rücu hakkı saklı kalmak kaydıyla sorumlularına tazmin ettirilmesi, hukuka ve muhasebe ilkelerine uygun olarak gerçekleştirildiği kanaatine varılan işlemler için de sorumluların beraat ettirilmesine ilişkin hükümleri içermektedir. Gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesi de kararlaştırılabilir.

Sayman hesaplarının incelenmesi sırasında suç teşkil eden bir fiile rastlandığında, tespit edilecek delilleriyle birlikte durum denetçi tarafından Birinci Başkanlığa bildirilmekte, Birinci Başkanın görevlendireceği Dairece kamu davası yönünden kovuşturma yapılmasına karar verilmesi halinde, suç unsuru taşıyan işleme ait belgeler gereği yerine getirilmek üzere, toplanan ilk delillerle birlikte sorumluların bağlı olduğu daireye veya Cumhuriyet Savcılığına verilmektedir. Ancak genel mahkemelerce verilen hükümler, Sayıştay'ın hesap ve işlemler yönünden denetimine ve hükmüne engel değildir.

Yargılama sırasında adli mahkemelerce kovuşturması ya da idari soruşturması devam etmekte olan konularda kovuşturma veya soruşturma sonucunun beklenmesine gerek görülmesi ya da yargılama konusu olan bir işleme ilişkin bilgi ve belgelerin yeterli görülmemesi durumlarında, bu konularla ilgili incelemeler sonuçlandıktan sonra en geç iki yıl içinde hükme bağlanmak üzere, saymanlık hesabı hakkındaki hükmün dışında bırakılabilir.

Sorumlular, gelir, gider, mal ve kıymetlerden mevzuata uygun olarak tahakkuk ettirilmediği, alınmadığı, harcanmadığı, verilmediği, saklanmadığı veya idare edilmediği Sayıştay'ca kesin hükme bağlanan tutarları, durumun idarelerince kendilerine bildirilmesinden itibaren üç ay içinde Hazineye ödemek zorundadırlar. Sayıştay'ca haklarında verilen kesin hükümler sorumlulara ve ayrıca gerekli kovuşturma yapılmak üzere Maliye Bakanlığına tebliğ edilir. Malın ödettirilmesi, yok olma tarihindeki rayiç bedel, bu tarih belli değilse, malın satın alma ve kaybolma tarihleri arasındaki tespit edilebilen en yüksek rayici üzerinden gerçekleştirilir.

Saymanların hesapları Sayıştay'ca eksiksiz olarak teslim alındığı tarihten itibaren iki yıl içerisinde yargılanamadığı takdirde hükmen onanmış (aklanmış) sayılmaktadır.

Sayıştay İlamlarının İnfazı

Sayıştay ilamları, Sayıştay Kanununun 63. maddesi hükmü uyarınca sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu bakanlık veya daireye, Maliye Bakanlığı'na ve Sayıştay Savcılığına tebliğ edilir. Belediye ve özel idare hesaplarına ilişkin ilamlar, Maliye Bakanlığı yerine İçişleri Bakanlığına tebliğ edilmektedir. İlamların yerine getirilmesini izlemekten, ilamların gönderildiği dairelerin en büyük amiri sorumludur.

Sayıştay ilamları ile tazminine hükmedilen parasal tutarların sorumlular tarafından en geç üç ay içerisinde, hüküm tarihinden itibaren işleyecek faizleri ile birlikte hazineye ödenmesi gerekmektedir. Sayıştay ilamlarının infazı İcra ve İflas Kanunu hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilir.

Sayıştay ilamlarında muhasebe yetkilisi gerçekleştirme görevlileri (eski tabiri ile sayman ve tahakkuk memurları) ile kimi özel koşullarda harcama yetkilileri (ita amirleri) ve bazı belgeleri düzenleyen ve onaylayanlar sorumlu tutulmakta ise de, bu sorumluların, tazminine hükmedilen fazla ve yersiz ödemenin yapıldığı kişilere (ahizlerine) rücu etme hakları bulunmaktadır. Tazminine hükmedilen tutarların önce sorumlularca hazineye ödenip daha sonra (dava yoluyla) ahizlerine (memur, işçi, müteahhit vb.) rücu etmeleri gerekmekte ise de, bu tutarların sorumluların ödeme gücünün üzerinde olması vb. nedenlerle sorumlular ödemeyi doğrudan ahizlerine yaptırmakta ve bu şekilde sorumluluktan kurtulma yolunu seçmektedirler. Ancak bu, sorumlular ile ahizlerin ikili ilişkileri çerçevesinde ve daha çok kamu gücünden yararlanılmak suretiyle gerçekleşmekte olup, ahizler ilamın infazından doğrudan sorumlu değildirler.

Öte yandan ahizler adli ya da idari yargıya başvurarak kendilerinden yapılan tahsilatın geri ödenmesini talep eder ve davayı da kazanırlarsa, sorumlular Sayıştay ilamı ile hükmedilen tutarları kendileri ödemek zorunda olup, başkalarına rücu hakları kalmamaktadır. Üstelik Sayıştay ilamları ile diğer adli

ve idari yargı organlarının kararları arasında hüküm uyuşmazlığı bulunduğu takdirde uyuşmazlık mahkemesine gitme olanağı da bulunmamaktadır.[28]

Sayıştay ve Danıştay'ın kesinleşmiş kararları arasında, vergi ve benzeri mali yükümlülük ve ödevlere ilişkin bir işlem dolayısıyla aynı mevzuatın yorumunda uyuşmazlık bulunduğunda ise, Sayıştay kararı yargılamanın iadesi yoluyla görüşülerek uyuşmazlık Danıştay kararı doğrultusunda giderilir.

Sayıştay ilamlarında, tazminine karar verilen miktarların tahsilinde uygulanabilecek faiz oranının % 10'u geçememesi (SK m.64), Sayıştay yargı kararlarının etkinliğini azaltan önemli bir faktör olmaktadır. Denetim ve yargılama sürecinin uzun zaman alması, enflasyonist koşullar karşısında ilamlardaki meblağların değerini büyük ölçüde yitirmesine yol açmakta, ekonomik değeri kalmayan meblağların da büyük ölçüde terkin edilmesine yol açmaktadır.

Örneğin 1995 yılı Genel Uygunluk Bildirimine göre Sayıştay ilamlarının infaz cetvelinde yer alan bilgiler değerlendirildiğinde 31.12.1995 tarihine kadar kesinleşmiş ilamlarla tazmin hükmü verilen meblağdan % 65'inin silme ve terkin yoluyla düşüldüğü, % 15'inin tahsil edildiği ve % 20'sinin de ertesi yıla devrettiği görülmektedir.

2005 yılı Genel Uygunluk Bildirimindeki verilere göre de, Sayıştay ilamlarının infaz cetvelinde yer alan bilgiler değerlendirildiğinde, 31.12.2005 tarihine kadar kesinleşmiş ilamlarla tazmin hükmü verilen 15.742.975,24 YTL (buna diğer para cinsleri üzerinden tazmin hükmü verilen meblağlar dahil değildir) fazla ödemeden 1.979.275,06 YTL'nin silindiği-düşüldüğü, 10.913.731,88 YTL'nin ertesi yıla devredildiği, tahsil edilen kısmının ise 2.849.968,30 YTL ve tahsilat oranının %20,71 olduğu görülmektedir. Geçen süre içerisinde düşme-silme oranında önemli bir düşüş (%65'ten % 12.5'e) yaşandığı da gözlenmektedir.

Ancak bu veriler çerçevesinde Sayıştay'ın performansını ölçmeye çalışmak, son derece yanlış bir yaklaşımdır. Çünkü denetim sürecinde saptanan fazla ve yersiz ödeme için sorumluların savunmasına başvurulmakta ve yargısal süreç işlemeye başlamadan önce, savunma aşamasında denetçi sorgusunda söz konusu edilen tutarlar sorumlular tarafından ahizlerinden hazine adına tahsil edilmekte ve böylece sorumlular kendileri hakkında olumsuz bir yargı kararı çıkmasının önüne geçmiş olmaktadırlar. Dolayısıyla denetim sonucunda bu şekilde tahsil edilen kamu alacaklarının miktarı, Genel Uygunluk Bildirimlerinde yer alan tutarlarla karşılaştırma kabul etmeyecek kadar fazladır.

Öte yandan Sayıştay'ca yayınlanan "2006 Yılı Faaliyet Raporu"nda, 01.01.2006-31.12.2006 tarihleri arasında 8 yargı dairesince düzenlenen 1452 ilamda 8116 değişik konunun ele alınarak karara bağlandığı; bu yargılamalar sonucuna yersiz ödemelere karşılık olarak yapılan 19.670.621 YTL tutarındaki tahsilatın ilâmlara

[28] İnan, Atilla, "Sayıştay İlamlarının İnfazı", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 29 (Nisan-Haziran 1998), s.19-20

dercedilerek, 47.227.571 YTL için de tazmin hükmü verildiği ifade edilmiştir. Keza aynı dönemde suç teşkil eden fiillere ilişkin olarak, gereği yapılmak üzere 72 konunun ilgili idarelere ve savcılıklara gönderilmesine karar verilmiştir.[29]

Sayıştay Yargısında Kanun Yolları

Sayıştay daire kararlarına karşı başvurulabilecek kanun yolları Sayıştay Kanununda ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Yargılamanın iadesi, temyiz ve karar düzeltilmesi şeklinde üç ayrı kanun yolu düzenlenmiştir. Yargılamanın iadesi, kararı veren dairede, temyiz ve karar düzeltilmesi istemleri ise Temyiz Kurulunda sonuçlandırılmaktadır.

Kanun yollarına denetçilerin başvurma yetkisi bulunmayıp, yasa hükmü gereği ilgili taraflar bu haktan yararlanabilmektedir. Bunlar sorumlular, sorumluların bağlı olduğu Bakanlık ya da daire, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay Savcılığıdır.

Sayıştay dairelerince verilen ilamlar, kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak, yargılama usullerine riayet etmemek gibi nedenlerle ilgili taraflarca 90 gün içerisinde temyiz edilebilir. Temyiz Kurulu temyiz olunan hükmü olduğu gibi veya düzelterek onaylar, kaldırır ya da bozar. Bozma halinde evrak yeniden karara bağlanmak üzere o kararı veren daireye gönderilir. Daire ilk kararında diretir ve bunun üzerine yeniden temyize başvurulursa, Kurulca verilecek ikinci bozma kararına Daire uymak zorundadır.

Yargılamanın iadesi, Kanunda sayılı nedenlerin varlığı durumunda, ilgili taraflarca istenebileceği gibi, Sayıştay dairelerince de doğrudan 5 yıl içinde karar verilebilir. Karar düzeltilmesinde ise süre 15 gün olup, ilgili tarafların başvurusu gerekmektedir.

Aynı konuda dairelerce ya da Temyiz Kurulunca verilen ilamlar birbirine aykırı ise, Birinci Başkan bu ilamları içtihadın birleştirilmesi için Genel Kurula havale edebilir. Birleşmiş içtihadın değiştirilmesi için de istemde bulunabilir.

Dışa Dönük Raporlama İşlevi

Sayıştay'ın TBMM'ne sunmak zorunda olduğu raporların başında genel uygunluk bildirimleri gelmektedir. Sayıştay tarafından düzenli olarak sürdürülen tek raporlama faaliyeti de bu bildirimlerdir. Sayıştay Kanunu'nun değişik maddelerinde öngörülen raporlama fonksiyonlarına ise çok fazla hayatiyet kazandırılamamıştır. 5018 sayılı Kanunla Sayıştaya yeni raporlama görevleri de verilmektedir.

[29] Sayıştay Başkanlığı, **2006 Yılı Faaliyet Raporu,** s.48

Genel Uygunluk Bildirimleri

Bakanlar Kurulunca TBMM'ne sunulan Kesin Hesap Kanun tasarılarının bir nüshası da Sayıştay'a gönderilmektedir. Anayasanın 164. maddesi hükmü uyarınca Sayıştay, bu tasarıların verilmesinden başlayarak en geç 75 gün içerisinde genel uygunluk bildirimini TBMM'ne sunar.

Başkanlıkça görevlendirilen denetçiler tarafından, Kesin Hesap Kanunu tasarılarında gösterilmiş bulunan genel ve katma bütçelerin uygulanma sonuçları ve genel hesaplar, sayman hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılır ve bunların uygunluk derecesiyle TBMM'ne duyurulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenecek genel uygunluk bildirimi taslaklarını içeren raporlar Başkanlığa verilir. Bu raporlar Genel Kurulda görüşülerek genel uygunluk bildirimlerinin son biçimi saptanır. Raporların Genel Kurulda görüşülmesi sırasında Maliye Bakanı adına bir yetkili, Sayıştay Savcısı ve gerekli görülürse ilgili daire veya kurum adına bir yetkili de bulunur (SK m.85).

Kesin Hesap Kanunu tasarısının ve genel uygunluk bildiriminin TBMM'ne verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay'ca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez. Genel uygunluk bildirimlerinin sunulmasından sonra denetim ve yargılama sonucunda kesin hesaplara ilişkin ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildirimi ile birlikte ek olarak TBMM'ne sunulur (SK m.81).

Kesin hesap kanun tasarılarına, kesin hesapların ait olduğu yılın sonuna kadar kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının yerine getirilme oranını gösteren bir cetvelin de bağlanması şarttır. Bu bildirimlere Devlet borçları hakkındaki tespitlerini ve bütçe ödeneklerinin bütçelerde gösterilen iş, hizmet ve ihtiyaçlara harcanıp harcanmadığı hakkındaki görüşünü de eklemesi gerekmektedir (SK. m.55 ve 47).

Genel uygunluk bildirimlerinin varlığı, Kesin Hesap Kanunu tasarılarının TBMM'nce görüşülebilmesi için Anayasal bir zorunluluk olmakla birlikte, bu bildirimlere uyulması zorunluluğu bulunmamaktadır. Çünkü genel uygunluk bildirimi niteliği yönüyle bir danışma işlevidir ve bu danışma işleminin sonucu, karar mercii olan TBMM için bağlayıcı değildir.[30]

TBMM'ne Yönelik Diğer Raporlama İşlevleri

Sayıştay Kanununa göre Sayıştay;

- Anlam, uygulama ve sonuçları bakımından Hazine menfaatlerini zarara uğratıcı nitelikte görülen yasal düzenlemeler (m. 25),
- Gerektiğinde mali işler, hesap usulleri ve gelir tahakkuk sistemleri (m. 28),
- Bakanların sorumluluk yüklendikleri konular (m. 32),

[30] İnan, Atilla, "Sayıştay Genel Kurul Kararları ve İçtihatları Birleştirme Kararları", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 33 (Nisan-Haziran 1999), s.11

- İnceleme ve denetlemeler sırasında hesap ve işlemlerden mevzuata uygun görülmeyenlerden gerekli görülenler (m. 88),
- Devlet malları (m. 87),
- Genel ve Katma Bütçeli daireler dışında kalan idare ve kurumların sayman hesaplarının inceleme sonuçları (sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslere ilişkin raporlarda bunların faaliyetlerinin kuruluş gayelerine uygun olup olmadığı belirtilir) (m. 87),
- Devlet borçları ve alacakları (m. 55),
- Devlet gelirleri (m. 28),
- Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü diğer hususlar (m. 28),
- Denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarına ilişkin verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi (ek m. 10),

hakkında TBMM'ye sunulmak üzere raporlar hazırlamakla görevli bulunmaktadır.

Sayıştay'ın kesin hesap kanunlarına dayanak oluşturan genel uygunluk bildirimlerini sunmak dışında, hazineyi zarara uğratıcı mevzuat, mevzuata aykırı görülen önemli uygulamalar, devlet malları, Bakanlar tarafından sorumluluk üstlenilen konular, mali işler, hesap usulleri ve tahakkuk sistemleri, genel ve katma bütçeli daireler dışında kalan idarelerin uygulamaları ve gerekli görülen diğer hususlara ilişkin TBMM'ne rapor sunması, yasal görevleri arasında yer almaktadır.

Ayrıca 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Sayıştaya yeni raporlama görevleri verilmiştir. Buna göre Sayıştay aşağıdaki raporları düzenli olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmakla yükümlüdür:

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu: Sayıştay tarafından hazırlanan denetim raporlarının ilgili yıl bazında konsolide edilmesi ve kurum görüşünün de dikkate alınması suretiyle hazırlanan bu raporlar, Genel Uygunluk Bildirimi ile birlikte TBMM'ne sunulacaktır.

Faaliyet Genel Değerlendirme Raporları: Sayıştay, İçişleri Bakanlığınca hazırlanıp kendisine sunulan mahallî idareler genel faaliyet raporu ile Maliye Bakanlığınca hazırlanıp sunulan genel faaliyet raporu ve mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle TBMM'ne sunmakla yükümlüdür.

Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu: Kanuna göre bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir ve bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu

Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır.

Sayıştay'ın Danışma ve Diğer İşlevleri

Sayıştay'ın gerek mali nitelikteki düzenlemelerin konulmasında, gerekse de yorumlanması ve uygulanmasında yetki ve sorumlulukları bulunmaktadır. Hem yasa ve yönetmeliklerin hazırlanması sırasında yetkililere görüş bildirerek, hem de mali düzenlemelerin uygulanması sırasında karşılaşılan sorunlara ilişkin görüş vererek ya da içtihatta bulunarak açıklığın ve uygulamada birliğin sağlanmasına yardımcı olur.

Sayıştay'ın önemli işlevlerinden birisi, içtihadı birleştirme kararları almaktır. Bu kararlar aracılığıyla hem Sayıştay'ın kendi içerisinde aynı konularda farklı karar ve uygulamaları ortadan kaldırarak, hem de yasal düzenlemelerin ülke düzeyinde doğru yorumlanmasını ve uygulanmasını sağlayarak, hukuk devleti ilkesi açısından önemli bir işlev görür.

Sayıştay Kanunu'nun 18. Maddesinde yer alan "... bütün işlemlere uygulanabilecek karar almaya ihtiyaç duyulursa, mesele Genel Kurulda görüşülerek karara bağlanır..." hükmü gereğince diğer kurumların uygulamaya yönelik görüş istemleri de Sayıştay'ca değerlendirilmekte ve Sayıştay Genel Kurul Kararı şeklinde verilen görüşler, mevzuatın yorumlanmasına ve uygulanmasına yön vermektedir. Uygulamada, bütçe uygulamasında görevli saymanların Maliye Bakanlığı personeli olmaları nedeniyle görüş istemleri bu bakanlıktan gelmektedir. Sayıştay Genel Kurulu da Maliye Bakanlığı ve TBMM dışındaki kurumlara mütalaa veremeyeceğini karara bağlamıştır.[31] Sayıştay, uygun gördüğü konularda görüş vermektedir. Alınan Genel Kurul Kararları Resmi Gazetede de yayımlanmaktadır.

Sayıştay'a ilişkin olarak yapılan kanun tasarı ve teklifleri hakkında görüşlerini tespit etmek, vize ve denetleme işleri için yönetmelikler yapmak da Genel Kurulun görevleri arasındadır (SK m.19).

Sayıştay'ın bir diğer işlevi ise, mali konulara ilişkin düzenlemeler hakkında görüş bildirmektir. Sayıştay Kanunu'nun 105. maddesi uyarınca bakanlıklar ve Sayıştay'ın denetimine giren diğer idare ve kurumlarca mali konularda düzenlenecek yönetmeliklerle tüzükler Sayıştay'ın iştişari mütalaası alındıktan sonra yürürlüğe konulabilir.[32] Bu görüş, diğerlerinden farklı olarak Daireler Kurulu Kararı şeklinde verilmektedir.

Sayıştay'ın önemli, ancak şimdiye kadar hiç uygulanmamış bir yetkisi de, Sayıştay Kanunu'nun 89. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, "çeşitli kanunların Bakanlar Kurulu Kararına lüzum gösterdiği işlerden, Sayıştay

[31] 11.9.1987 tarih ve 3218/2 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı

[32] Maddenin tüzüklere ilişkin hükmü, Anayasa Mahkemesinin E. 1967/10, K. 1969/16 sayılı kararıyla, söz konusu görevin Anayasa ile Danıştay'a verildiği gerekçesiyle iptal edilmiştir.

hizmetleriyle ilgili olanlar, Sayıştay Genel Kurulu'nun idari işler niteliğindeki kararlarıyla yürütülür".

Çağdaş Denetim ve Türk Sayıştayı

Sayıştay, geleneksel faaliyetlerini olanakları ölçüsünde her zaman en iyi şekilde yürütme çabası içerisinde olmuştur. Ancak bütün ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de ekonomik, mali ve sosyal yapılardaki gelişmeler, Sayıştay'ın bu geleneksel işlevleriyle yetinmesini olanaksız kılmıştır. Dünyadaki gelişmiş modellerinin ulaştığı düzeyi yakalayabilmek için, özellikle son yıllarda Sayıştay'da kapsamlı çalışmalar yürütüldüğü bilinmektedir. Ancak bu çalışmaların amacına ulaşması ve arzulanan değişimi sağlaması için gerekli koşulların oluşması zaman gerektirecektir.

Uzun bir tarihe ve köklü geleneklere sahip kurumlarda, günün ihtiyaçlarına cevap verebilecek değişikliklerin gerçekleştirilmesinde önemli güçlüklerle karşılaşılması kaçınılmazdır. Bu sorun sadece Türk Sayıştayı için değil, Türk Sayıştayına örnek teşkil etmiş bulunan Fransız Sayıştayı başta olmak üzere, bir çok ülke Sayıştayı için geçerlidir. Dolayısıyla 145 yıllık bir geçmişe sahip Sayıştay'ın ihtiyaç duyduğu değişimi ve dönüşümü kısa bir süreye sığdırması pek mümkün görünmemektedir. Ancak ülkemizdeki ve dünyadaki hızlı değişim rüzgarından etkilenmeden yoluna devam edebilmesi de aynı şekilde mümkün değildir.

Geleneksel Denetimden Çağdaş Denetime Geçiş Zorunluluğu

Geleneksel Denetim Uygulamalarının Yetersizliği

Denetim ve yargı faaliyetlerinin iç içe yürütüldüğü mevcut sistem, klasik mali düşüncenin egemen olduğu ve işlem hacminin görece düşük olduğu dönemlerde ülke düzeyinde sağlam bir kontrol düzeni oluşturmuştur. Ancak zaman içinde işlem hacminin artması, bütçe birliğinin bozulması ve emisyon, teşvik gibi bütçe dışı işlemlerin ağırlıklı hale gelmesi sonucunda sayman hesapları üzerinde yürütülen denetim eski önemini yitirmiştir. Ancak bu denetim uygulamaları, diğer denetim tür ve teknikleri ile desteklendiği ve kendi içinde aksayan yönleri giderildiği takdirde, anayasal sistemimizde kendisinden beklenen sonuçları elde etmek mümkün olacaktır.

Geleneksel denetim uygulamalarının başlıca aksaklıklarını özetlemek gerekirse;[33]

[33] Aytar, Cengiz, **Yüksek Denetimde Karşılaşılan Sorunlar** (Teksir), Sayıştay Başkanlığı, 1997, s.19-23

Sayman hesaplarına dahil işlemlerin tek tek elden geçirilmesi suretiyle yürütülen denetim, hukukilik denetimi dışındaki denetim tür ve tekniklerinin uygulanmasına engel olmaktadır. Denetimlerin yargı sürecine yönelik olarak yürütülmesi, sonuçlarının yargılama sürecinde kesin hükme bağlanması da, incelemelerin hukuka uygunlukla sınırlı olmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Nitekim Anayasanın 125. maddesi de "Yargı yetkisi idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır" denilmektedir.

Saymanlık hesaplarına dahil işlemlerin ve bu işlemleri kanıtlayıcı belgelerin tek tek incelenmesi yöntemi, günümüz koşullarında tam bir güvence sağlama işlevini yerine getirmenin aksine, bütünü gözden kaçırma, riski düşük ve önemli olmayan konular için denetim işgücünün boşa harcanması, buna karşın önemli ve riskli alanların denetim dışı kalması gibi istenmeyen sonuçlara yol açabilmektedir.

Keza bu yöntem, Sayıştay'a gönderilen birçok hesabın hükmen onanmasına neden olmaktadır. Sayıştay'ın denetim alanı tüm kamu kesimini kapsamadığı halde, Sayıştay'a hesap vermekle yükümlü saymanlık sayısı 12.000'i aşmıştır. Uygulanan söz konusu yöntemle bu hesapların denetlenmesi çok büyük bir denetim işgücünü gerektirdiğinden, hesapların büyük bir kısmı inceleme programı dışında kalmaktadır.

1965 yılında alınan bir Genel Kurul Kararıyla, 1934 yılında 815 olan saymanlık sayısının 1964'te 5440'a yükseldiği, saymanlıkların gelir ve gider işlemlerinin kendi içinde arttığı, buna karşılık 1934 yılında 193 olan denetçi sayısının bu dönemde sadece 271'e yükseldiği gerekçesiyle Sayıştay'ın görevini tam olarak ve zamanında yapamayacak bir durumda bulunduğunun TBMM'ne arz edilmesi kararlaştırılmıştır. Bugün için (2007 başlarında) denetçi sayısı 540 civarında olup, bunlardan kurum dışında görevli olanlar ve Sayıştay'ın yönetim kademelerinde, raportörlük, destek hizmetleri vb. görevlerde bulunanlar dikkate alındığında, fiili denetim işgücünün hayli düşük kaldığı görülmektedir. Denetlenecek işlemlerin sayısı ve hacmi ise gün geçtikçe büyük artış göstermektedir.

Denetime tabi hesap sayısı ile denetçi sayısı arasındaki giderek bozulan dengeyi, denetçi sayısını artırmakla sağlamaya çalışmanın çıkar yol olmadığı açıktır. Bu da çağdaş denetim yöntemlerinden çok daha geniş ölçüde yararlanma gereğini ortaya koymaktadır. Denetimde stratejik planlama, bilgisayar destekli denetim uygulamalarının yaygınlaştırılması, performans denetimine daha fazla ağırlık verilmesi, iç denetim sonuçlarından daha fazla yararlanılması gibi alanlarda etkin politikaların geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanmasına ilişkin görev, denetimin giderler üzerinde yoğunlaştırılmasına neden olmaktadır. Sayıştay'ın Anayasal görevi, gelir, gider ve mal denetimi olduğu halde, daire kararlarının çok büyük oranda bütçe giderlerini konu aldığı görülmektedir. Gelirler ve mallar üzerinde yürütülecek denetimlerin etkinleştirilmesinin, gider hesapları ile sınırlı

kalmayan ve kesin hükme bağlama faaliyeti kapsamında yer almayan denetimlere de gereksinim gösterdiği açıktır.

Denetim işgücünün büyük kısmının sayman hesaplarına dahil işlemler üzerinde yürütülen denetimlere ayrılması, TBMM'ne sunulması gereken raporların üretilmesinde güçlük doğurmaktadır. Bu bağlamda sıralanabilecek daha birçok sorun söz konusudur.

Çağdaş Denetime Geçişi Zorunlu Kılan Nedenler

Ülkemizde kamu mali yönetiminin güçlendirilmesine ve geliştirilmesine yönelik çalışmalar, 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni bir evreye girmiştir. Bu Kanun ile kamu mali yönetim sistemi büyük ölçüde yeniden düzenlenmiş, bu düzenlemeler çerçevesinde uygulamanın yeniden yapılandırılmasına yönelik çalışmalara ise devam edilmektedir. Mali yapıya ilişkin düzenlemeler Sayıştayın denetim ve yargı sistemini de dolaylı olarak etkilerken, Kanunda Sayıştay denetimine ilişkin kimi doğrudan düzenlemelere de yer verilmektedir. Keza gerçekleştirilen Anayasa değişiklikleri ile Sayıştayın denetim alanı önemli ölçüde genişletilmiş, sosyal güvenlik kurumları ve belediyeler doğrudan Sayıştayın denetimine tabi tutulurken askeri hesapların incelenmesine ilişkin kimi kısıtlamalar da ortadan kaldırılmıştır. Bu değişikliklerle birlikte Sayıştay denetiminin nesnel tabanı önemli ölçüde genişlemiş ve çeşitlenmiştir. Bu da Sayıştay'ın denetim, bilişim teknolojisi, organizasyonel gelişme vb. alanlardaki stratejilerini, bu gelişmeleri dikkate alarak yeniden belirlemesini zorunlu kılmaktadır.

Sayıştayın tekil kamusal işlemleri ya da bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarını inceleyen bir yapıdan, kurumların mali yapıları ve performansları hakkında rapor üreten bir yapıya dönüşmesi kaçınılmaz bir zorunluluk haline gelmiştir. Bütçe ve muhasebe sisteminde son yıllarda gerçekleşen değişiklikler, Sayıştay denetiminin kamu kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş üretmesini gerektirmektedir. Keza kurumlara amaçlarına ulaşmak için tahsis edilen kaynakların verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı ile, kurumların amaçlarına ulaşma düzeylerinin değerlendirilmesi de çağdaş denetimin önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Zira 5018 sayılı Kanun ile de uyulması zorunlu hale getirilen uluslararası standartlar, Sayıştayın kaynaklarını mali ve performans denetimleri arasında dengeli dağıtmasını öngörmektedir.

Sayıştay'ın yasal görevleri arasında yer almakla birlikte uygulamaya pek geçirilememiş bulunan ve tüm dünyada giderek daha çok önem verilmeye başlanan mali sistem ve süreçler ile iç kontrol mekanizmalarının denetiminin yaygınlaştırılması ve bu amaçla denetim, bilişim ve hizmet içi eğitim stratejilerinin yeniden yapılandırılması gerekmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşları arasında bilişim teknolojisinin hızla yaygınlaşması, bu alanda denetim ihtiyacını da yoğunlaştırmaktadır. Bilişim teknolojisi ortamında üretilen ve saklanan bilgilerin bilgisayarsız ortamda denetlenmesi giderek olanaksız hale gelmektedir. Bu durum, Sayıştay'ın hem çağdaş teknolojinin olanaklarından denetim alanında daha fazla yararlanmasını gerektirmekte, hem de bilgisayar destekli denetim teknikleri ve bilişim teknolojisinin denetimi alanlarında kendisini yetkinleştirmesini zorunlu kılmaktadır.

Tüm bunlara bağlı olarak da Sayıştay'ın denetimin her alanında yeni metodolojiler geliştirmesi, insan kaynakları, bilişim teknolojisi, örgütsel işleyiş, risk yönetimi ve daha birçok alanda yeni stratejiler saptaması kaçınılmaz bir zorunluluk haline gelmiştir.

Çağdaş Denetime Yönelik Yürütülen Çalışmalar

Ülkemizde yaşanmakta olan önemli yapısal değişiklikler ve sosyo-ekonomik gelişmeler, kamusal alanda hesap verme sorumluluğunu güçlendirmekte ve demokratik gelişmelere paralel olarak halkımızın kamu kaynaklarının kullanımına olan ilgisi artmaktadır. Bunun bir sonucu olarak çağdaş ve etkin bir denetime olan ihtiyaç yoğunlaşmakta ve yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay, diğer kurumlardan daha çok bu talep ve ihtiyaç doğrultusunda kendisini yenileme ve geliştirme zorunluluğuyla karşı karşıya bulunmaktadır.

Sayıştay'ın yönetim sistemi içerisindeki yönlendirici konumu ve demokratik işlevleri göz önünde bulundurulduğunda, değişime ve halktan gelen taleplere en çok açık olması gereken kurumların başında yer aldığı açıkça görülebilir. Nitekim Sayıştay'da bu beklentiye yanıt oluşturabilecek nitelikte ciddi bir değişim için önemli bir potansiyel oluşmuş bulunmaktadır.

Son yıllarda Sayıştay'da çağdaş denetime yönelik yoğunlaşan talep, çeşitli somut adımları beraberinde getirmiştir. Bu adımlardan bazılarını şu şekilde özetlemek mümkündür:

Geleneksel uygunluk denetiminden çağdaş denetim yöntemlerine geçiş için başlatılan altyapı hazırlıkları Sayıştay Kanununa 1996 yılında eklenen maddelerle desteklenmiş; bu ek maddelerle Sayıştay'ın performans denetimi yapmasına açık bir hukuki dayanak kazandırılmış ve denetime tabi idarelerin hesap dönemleri ile bağlı kalmaksızın sektör, program, proje, konu veya alt birimler itibariyle "kısmi inceleme" yapılabilmesi olanağı sağlanmıştır. Bu yasal düzenlemenin hemen ardından İngiltere Sayıştayı'nın desteğinde ilk pilot çalışmalar tamamlanmış, Performans Denetimi Grubu oluşturularak çeşitli alanlarda yeni çalışmalar yürütülmüştür. Performans denetiminin yanı sıra, Sayıştay'ın Parlamentoya dönük raporlama işlevi giderek artan bir önemle ele alınmaya başlanmıştır.

2003 yılında bu Kanuna eklenen bir madde (Ek 12) ile, TBMM'nin denetim taleplerinin Sayıştay'ca karşılanmasına yönelik getirilen düzenleme, Sayıştay denetiminde yeni bir aşamayı nitelemektedir.

5018 Sayılı Kanun ise, Sayıştayın denetim alanını genişlettiği gibi, Sayıştayın TBMM'ne sunmakla yükümlü olduğu raporların sayı ve niteliğinde değişiklikler yapmakla, denetimin de yeni yaklaşımlar ve farklı hedeflerle yürütülmesini zorunlu kılmaktadır.

Sayıştay, denetimdeki çağdaş gelişmelerin yakından izlenmesi amacıyla dış ilişkilere daha fazla önem vermeye başlamış ve gerek uluslararası kuruluşlar ve gerekse yüksek denetim kurumları ile yürüttüğü ikili ilişkiler yoluyla ciddi bir bilgi ve deneyim birikimine sahip olmuştur.

Bugün Sayıştayımız, Uluslararası Sayıştaylar Birliği INTOSAI'nin ve INTOSAI'nin Asya Bölge Teşkilatı olan ASOSAI ile, Avrupa Bölge Teşkilatı olan EUROSAI'nin üyesidir. Bu kurumların çalışmalarında aktif rol üstlenen Sayıştay, ASOSAI'nin yönetim kurulunda yer almaktadır. Uzmanlaşmış personeli ile INTOSAI'nin çeşitli daimi çalışma komitelerinde de değişik roller üstlenmektedir.

Örnek vermek gerekirse, INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesinin Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu – IFAC ile işbirliği içinde yürüttüğü, Uluslararası Mali Denetim Standartlarının Oluşturulması ve Mali Denetim Rehberlerinin Hazırlanması Projesinde, INTOSAI Mali Denetim Uzmanı sıfatıyla görev alan Denetçi, aynı zamanda bu standart ve rehberlerin yargı yetkisini haiz Sayıştaylarca da uygulanabilir olmasını güvence altına almak üzere oluşturulan, 5 kişilik heyette de yer almaktadır. Ki bu, INTOSAI'nin halen yürüttüğü en büyük projedir.

Sayıştayımızın kuruluşunda öncülük yaptığı, Ekonomik İşbirliği Ülkeleri Sayıştayları Birliği (ECOSAI) de, özellikle kardeş Türk Cumhuriyetlerinin Sayıştayları ile yürüttüğümüz temaslarda önemli bir işleve sahiptir.

Araştırma ve geliştirme çalışmalarına ağırlık verilmesi de, çağdaş denetime yönelik diğer bir adım olarak görülebilir. Son yıllarda çeşitli ülke Sayıştaylarının çağdaş denetim yöntem ve uygulamalarına yönelik yayınlarının Türkçe'ye kazandırılması, meslek mensuplarının akademik çalışmaları ve diğer araştırmaları da, çağdaş denetimin bilimsel yaklaşımlarla desteklenmesi ve yeni açılımlarla güçlendirilmesinde önemli katkılar sağlamaktadır.

Çağdaş denetim uygulamalarına yönelik hizmetiçi eğitimlerin sayısındaki artış da vurgulanmaya değerdir. Sayıştay'ın kendi bünyesinde gerçekleştirdiği eğitim programlarının yanı sıra, kurum dışından ve diğer ülkelerden sağlanan eğitim desteği de son yıllarda önemli ölçüde artmış, diğer ülke uygulamalarının yerinde görülmesini de olanaklı kılan çeşitli programlara katılım, Sayıştay denetçilerinde çağdaş denetim yöntemlerine karşı ilgiyi artırmış ve uygulama kapasitesini güçlendirmiştir.

Sayıştayda çağdaş denetim yaklaşımlarının araştırılması, ülkemize uygun olarak geliştirilmesi ve uygulamaya geçirilmesi amacıyla gerçekleştirilen en önemli çalışma ise, hiç kuşkusuz Avrupa Birliği tarafından finanse edilen ve İngiltere Sayıştayı ile birlikte yürütülen "Sayıştayın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesi'dir.

Bu proje kapsamında, Sayıştayın hem denetim kapasitesinin, hem de organizasyon yapısının güçlendirilmesine yönelik kapsamlı çalışmalar yürütülmüştür.

Denetim kapasitesinin güçlendirilmesi amacıyla, mali denetim, performans denetimi, bilişim sistemlerinin denetimi ve bilgisayar destekli denetim alanlarında çeşitli çalışmalar yürütülmüştür. Bu çalışmaların en somut ürünü, şüphesiz uluslararası standartlar ve dünyadaki iyi uygulama örnekleri dikkate alınarak, ülkemiz koşullarına uygun bir şekilde hazırlanan denetim rehberleridir. Bu kapsamda mali denetim, performans denetimi ve bilişim sistemlerinin denetimi alanlarında 3 adet rehber hazırlanmıştır.

Projenin ikinci temel çıktısı ise, çağdaş denetim yaklaşımları konusunda gerçekleştirilen eğitimlerdir. Mali denetim, performans denetimi ve bilişim sistemlerinin denetimi konusunda yaklaşık 180 kadar meslek mensubumuzun eğitim görmesi sağlanmıştır. Bunların yaklaşık yarısı, yeni metodolojileri denetimde uygulama şansına da sahip olmuşlardır.

Sayıştayın organizasyon yapısının güçlendirilmesi amacıyla da, insan kaynakları yönetiminin geliştirilmesi, risk yönetiminin kurumsallaştırılması, yönetim bilgi sisteminin tasarlanması, bilişim teknolojisi stratejisinin geliştirilmesi gibi amaçlar doğrultusunda çeşitli çalışmalar gerçekleştirilmiştir.

Bütün bu çalışmalar neticesinde Sayıştay, 145 yıllık tarihinden gelen birikim ile, dünyadaki gelişmeleri ve başta İngiltere olmak üzere diğer ülkelerdeki bilgi ve deneyimi harmanlayarak, geleceğe dönük yepyeni bir perspektif oluşturmuştur. Ancak, proje çıktılarının hayata geçirilmesininin, projenin yürütülmesinden daha fazla çaba, kararlılık ve özveri gerektirdiği kuşkusuzdur.

Sayıştay'ın Yeniden Yapılandırılmasında Sorun ve Öneriler

Anayasal ve bağımsız bir yüksek denetim ve yüksek yargı organı olan Sayıştay'ın kurumsal yapısı, denetim, yargı ve yönetim bölümlerinden oluşmaktadır. Yargı işlevi, doğası gereği statik olup, yönetim birimleri de denetim ve yargı işlevini bütünleyen destek hizmetlerini icra eden bir niteliğe sahiptir. Bu nedenle kurumun geliştirilmesinde temel önceliğin, bütün dünyada sürekli gelişen ve kendi dışındaki gelişmelerden de büyük ölçüde etkilenen niteliği nedeniyle denetim işlevine verilmesi gerekmektedir.

Çağdaş Denetim Tekniklerinin Yaşama Geçirilmesi

Çağdaş dünyada yüksek denetim alanında yaşanan hızlı ve sürekli gelişme, her ülkede olduğu gibi ülkemizde de ilgiyle izlenmektedir. Bu amaçla, yukarıda da ifade edildiği gibi son yıllarda çok önemli çalışmalar gerçekleştirilmiş ve çok güçlü bir altyapı oluşturulmuştur.

Çağdaş denetim için öncelikle teknolojik gelişmelerden yeterince yararlanılması zorunludur. Teknolojik gelişmenin toplum yaşamı üzerinde olduğu kadar, topluma mal ve hizmet üretmek için kurulmuş, toplumun alt sistemi olan örgütlerin amaç ve yapıları üzerinde de çok önemli etkilere sahip olduğu yadsınamaz. Değişen ve gelişen teknoloji, örgütlerin amaçlarını, yapısını, insan kaynaklarını ve yönetim sürecini radikal bir dönüşüme tabi tutmaktadır. Dolayısıyla teknoloji, örgütün tüm boyutlarını etkileyen temel bir yönetimi geliştirme aracıdır.

Bilişim teknolojisindeki hızlı gelişme, denetim alanında da yeni olanaklar sunmaktadır. Denetimde bilgisayarın kullanılması, denetimin daha etkin ve verimli yürütülmesinde ve daha güvenilir sonuçlara ulaşılmasında önemli katkılar sağlayacaktır.

Bu alandaki baş döndürücü gelişme, kamu sektörünün bilişim teknolojisine yabancı kalmasını olanaksız kılmakta ve kamu hizmetlerinde bilgisayar kullanımı büyük bir hızla yaygınlaşmaktadır. Daha fazla bilgiyi daha kısa zamanda ve daha doğru bir şekilde toplayıp, hızlı ve güvenilir analizine olanak sağlayan bu teknolojinin karar süreçlerine dahil edilmesi zorunluluğu, kamu kurum ve kuruluşlarımızda çok geniş veri tabanlarına dayalı Yönetim Bilişim/Bilgi Sistemleri kurulmasını gerektirmektedir.[34] Bu da kamu kurum ve kuruluşlarını gün geçtikçe bilişim teknolojisine daha bağımlı hale getirmektedir.

Dolayısıyla denetimde bilgisayarın işlevi, doğrudan denetim faaliyetlerinde bilgisayar kullanımı ile sınırlı kalmamaktadır. Çünkü bir yandan Bilişim Yönetimi ve teknolojisine kamu fonlarından ayrılan paylar giderek büyümekte, öte yandan kamusal işlerin yürütülmesi gitgide artan ölçüde bilişim teknolojisine dayandırılmaktadır. Gerek ayrılan fonların doğru bir şekilde harcandığından, gerekse kurumlarca geliştirilen sistemler içinde, amaca uygun ve yeterli bilgiyi doğru, zamanlı ve ekonomik maliyetle üretebilecek etkili ve uygun kontrollerin kurulduğundan emin olmak gerekliliği, bilişim yönetimi ve teknolojisi alanının denetlenmesi zorunluluğunu getirmektedir.

Denetimin değişik alanlarında geniş bakış açılarının geliştirilebilmesi ve riskli alanların belirlenebilmesi amacıyla bilgisayar teknolojisine dayalı bir sistem oluşturulması, Sayıştay için yaşamsal önem taşımaktadır. Diğer kurumlarla bilişim teknolojisi olanakları aracılığıyla bir iletişim ağı oluşturularak, denetimin

[34] **Bilişim Yönetiminin ve Teknolojisinin Denetimi,** (Çeviri), Sayıştay, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 3, Ankara 1998, s.1

tamamen bilgisayar ortamında ve gerektiğinde anında yapılabilmesi olanakları sağlanmalıdır.

Sayıştayımız, bilgisayarı ülkemizde kullanan ilk kurumlardan ve dünyada ilk kullanan Sayıştaylardan birisidir. Ancak 1954 yılında bilgisayara geçen Sayıştay'ın bilgisayar teknolojisindeki yeniliklere uyum sağladığını ve özellikle denetim alanında bilgisayarı benzerlerinden daha etkin kullandığını öne sürmek mümkün değildir.

Bilgisayar dışında da Sayıştay'ın çağdaş iş görme yöntem ve tekniklerini tüm iş süreçlerinde uygulamaya koyması, Sayıştay yönetiminin geliştirilmesi açısından zorunludur. Sayıştay'ın teknolojik gelişmelere tam anlamıyla ayak uydurduğu ve teknolojinin olanaklarından yeterince yararlandığı söylenemez. Sayıştay'ın uzun zamandır önemli bir değişime uğramamış iş görme yöntem ve tekniklerini modern çağın gereksinimlerine uydurması ve çağdaş benzerlerince uygulanmakta olan yöntem ve tekniklerin en kısa zamanda kendi yapımıza uyarlanarak uygulamaya geçirilmesi büyük öncelik taşımaktadır.

Bütün işlemlerin teker teker elden geçirildiği ve sorumluluğun tekil işlemler bazında saptandığı, buna karşılık bu işlemlerin birer unsuru olduğu bütüncül sistemin aksaklık ve yetersizliklerinin görmezden gelindiği bir denetim sisteminin çağ dışı kaldığında kuşku yoktur. Bu tür bir denetimin klasik birtakım işlevlerini sınırlı şekilde yerine getirmesi olanaklı olsa da, modern işlevlerini yerine getiremeyeceği açıktır. Daha az maliyetle daha etkin ve kapsamlı denetim yapmanın yolu, çağdaş denetim yöntemlerinden geçmektedir. Bu çerçevede performans denetiminin çağdaş ve mali denetimin yaygınlaştırılması zorunlu görülmektedir.

Performans denetimleri aracılığıyla ülkenin temel sorun alanlarında kapsamlı çalışmalar yapılması ve bu sorunların çözümü amacıyla bir öneriler demeti oluşturulması, kamuoyunun nezdinde halkın ödediği her kuruş verginin sahibi olduğunu kanıtlaması, Parlamentoya denetim işlevini gerçekleştirmede en büyük yardımcısı olduğu konusunda güvence vermesi ve daha birçok işlevi gereği gibi yerine getirebilmesi, Sayıştay'ın öncelikleri arasında baş sırayı almalıdır.

Kamu maliyesinin tümüne ilişkin bilimsel nitelikli değerlendirme raporları üretilmesi ve gerek mali yapının, gerekse ülkenin genel mali ve ekonomik sorunlarına çözüm önerilerinin geliştirilerek ilgililerin ve kamuoyunun bilgilerine sunulması, Sayıştay'ın prestijini ve güvenilirliğini artıracaktır.

Hukuka uygunluk arayışı ile sınırlı kalan geleneksel denetim uygulamalarının da, mali denetimin çağdaş metodolojisi ile desteklenmesi gerekmektedir.

Örgütsel Yapı ve Süreçlerin Geliştirilmesi

Ülkemizin denetim sistemindeki dağınıklığın, bu sistemin etkinliğini olumsuz etkilediği kuşkusuzdur. İç denetim sistemi henüz sağlıklı bir yapıya kavuşturulamadığı gibi, TBMM adına yapılan yüksek denetimde de iki başlılık

yaşanmaktadır. Daha etkin bir denetim sistemi için her şeyden önce TBMM adına denetim işlevi tek çatı altında yürütülmeli ve bu amaçla Başbakanlığa bağlı olarak faaliyet gösteren, ancak Anayasal işlevi TBMM adına denetim yapmak olan Yüksek Denetleme Kurulu Sayıştay'a bağlanmalıdır. Böylece hem KİT'lerin Sayıştay denetimine tabi kılınması sağlanmış, hem de TBMM adına yapılan denetimin örgütsel dağınıklığı giderilmiş olacaktır.

Esasen Dünya Bankası'nca hazırlanan 1996 tarihli bir raporda, gerçekleştirilmesi gereken reformlar bağlamında Sayıştay'a daha birçok yeni rol biçilmiş, Sayıştay'ın ulusal ekonominin bütünü üzerinde gözetim yetkisine sahip bir "Türk Genel Denetim Kurumu"na dönüştürülmesi, kamu ve özel sektör denetçilerine yetki belgelerini vermesi, iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının verimliliği konusunda Parlamentoya güvence vermesi, ulusal denetim standartlarını belirlemesi, oluşturulacak "Ulusal Denetim Komitesi"ne başkanlık etmesi, performans denetimine geçmesi, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ile Hazine Kontrolörleri Kurulunca yürütülen faaliyetleri kendi bünyesinde yürütmesi gerektiği ifade edilmişti. Bu öneriler, çok anlamlı ve yerinde öneriler olup, üzerinde yeniden düşünülmeye değerdir.

Sayıştay'ın kendi iç örgüt yapısında da ciddi bir reforma gidilmesi kaçınılmazdır. Çünkü Sayıştay'da yönetimin geliştirilmesinin mevcut örgüt yapısıyla sağlanamayacağı, yaklaşık 20 yıldır tartışması yapılan çağdaş denetim uygulamalarının bir türlü yaşama geçirilememiş olmasından da açıkça görülmektedir. Sayıştay'ın en önemli işlevi denetim olduğu halde, mevcut örgüt yapısında karar mekanizmalarında denetim elemanlarına yer verilmemekte, kararlar tümüyle ya genellikle dışarıdan atanan Başkan ya da yargı işlevini yürütmekle görevli üyelerden oluşan kurullarca alınmaktadır. Denetçilerin katılımının sınırlı bulunması, alınan kararların etkinliğni olumsuz etkilemektedir.

Denetimin planlanması, koordinasyonu ve izlenmesi amacıyla yeterli bir yapılanmaya gidilemediği, mevcut sistemin ağır-aksak işlediği ve planlamanın objektif ve bilimsel ölçütlere dayandırılmadığı görülmektedir. Sayıştay'ın kendisinin ve her biriminin ayrı ayrı strateji sahibi olması, kısa, uzun ve orta vadeli stratejik planlamasını gerçekleştirmesi ve denetim alanlarının seçiminde yolsuzluk ve verimsizlik riski yüksek konu ve alanlara öncelik verilmesi önem taşımaktadır.

Sayıştay'ın asıl işlevi, bir yüksek denetim kurumu olarak Parlamentoya denetim alanında katkıda bulunmak olduğu ve yargı yetkisinin sadece münferit birtakım işlemlere ilişkin hükme bağlama işleviyle sınırlı kalması gerektiği halde, tüm denetim faaliyetleri yargısal işleyişe yönlendirilmiştir. Sayıştay'ın çağdaş ve demokratik işlevlerini yerine getirmesinin yargı ağırlıklı bir örgütsel yapılanma içerisinde mümkün olamayacağı açıktır.

Çağdaş işlevlerini yerine getirebilmesi için Sayıştay'ın örgütsel yapısında köklü bir reforma gereksinim olduğu açıktır. Bu çerçevede denetim mensuplarının

katılımına ve yargı sürecinden bağımsız denetim işlevine önem veren bir yeniden yapılanmaya gidilmesi kaçınılmaz görünmektedir. Bu amaçla Genel Sekreterlik sistemi kaldırılarak, biri denetim faaliyetlerinden, diğeri de yönetsel etkinliklerden sorumlu olmak üzere iki Başkan Yardımcılığı ihdas edilebilir. Bu görevlere profesyonel yöneticilerin atanması da önemli bir gerekliliktir. Yönetimden sorumlu Başkan Yardımcısına bağlı olarak Daire Başkanlıkları oluşturulmalı ve bunların başına meslek mensuplarının getirilmesi sağlanmalıdır.

Mevcut grup şeflikleri, sadece bürokratik birer kademe olmaktan çıkarılıp işlevsel kılınmalıdır. Bu amaçla dağınık gruplaşmaların yerine daha kapsamlı ve işlevsel denetim grupları oluşturulmalı ve grup başkanlığı sistemi getirilmelidir. Sınırlı sayıdaki grup başkanları doğrudan denetimden sorumlu Başkan Yardımcısına bağlı olmalı, gruplar kendi içlerinde yönetsel araç ve yetkilere sahip olmalı, kurumsal performansın geliştirilmesindeki sorumlulukları güçlendirilmelidir.

Gruplarda araştırma-geliştirme ve hizmet içi eğitim faaliyetlerine yeterli düzeyde yer verilmeli, grup performansının sürekli izlenmesi sağlanmalıdır. Gruplar arasında işbölümü de, genel bütçeli kuruluşlar, katma bütçeli kuruluşlar, yerel yönetimler gibi farklı alanlarda uzmanlaşma gereğine uygun olarak gerçekleştirilmeli, bu yolla her bir kurumun yatay (benzerleriyle karşılaştırılarak) ve dikey (zaman içindeki) incelemesi de olanaklı kılınmalıdır.

Gruplara göreceli bir özerklik tanınmalıdır. Grup Başkanlarının statüleri ve yetkileri, buna uygun bir şekilde yeniden belirlenmelidir. Kendi görev alanlarındaki denetimlerin planlanması, izlenmesi, raporlanması gibi konularda yetki büyük ölçüde gruplara verilmelidir.

Yerinde denetim etkinlikleri daha fazla önemsenmeli, ancak klasik denetim anlayışı yerine, çağdaş denetim yaklaşımlarında ve uluslararası standartlarda çerçevesi belirlenmiş olan mali denetime ve performans denetimine ağırlık verilmelidir. Bu bağlamda saymanlık ya da hesap bazlı denetimlerden, mali sonuç doğuran tüm eylem ve işlemler ile kurumsal yapı, süreç ve faaliyetlerin iyi yönetim ilkeleri ve genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde değerlendirmesine olanak tanıyan kurum (örgüt) bazlı denetimlere yönelinmelidir.

Sayıştay'ın, kamu harcamalarının yanı sıra, kamu gelirleri ve malları üzerindeki denetimlerinin de geliştirilmesi, öncelikli bir alan oluşturmaktadır. Özellikle gelir denetimleri için gerekli örgütsel yapılanma ve eğitim eksikliğinin giderilmesi gerekmektedir. Gelir denetimlerinin, klasik gider denetimlerinde olduğu gibi işlem ve belgelerin tek tek incelenmesi şeklinde gerçekleştirilmesi olanaklı ve işlevsel olamayacağından, farklı bir anlayışla, özellikle sistem tabanlı denetim (ya da risk denetimi) yöntemleri ve sonraki aşamada performans denetimi yöntemi ile bu alanındaki denetim eksikliği giderilmeye çalışılmalıdır.

Özetle 145 yıllık tarihi boyunca kamu mali yönetiminin işleyişinde önemli işlevleri bulunan Sayıştay'ın misyonu, günümüzün değişen koşulları çerçevesinde yeniden tanımlanmalı ve Sayıştay'a daha güçlü bir vizyon kazandırılmalıdır. Sayıştay, geleceği bugünden görebilen ve geleceği yönetebilen dinamik bir yapıya kavuşturulmalı, gerekli ruh ve heyecana sahip kılınmalıdır.

İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi

Değişimin temel unsuru insandır. Dolayısıyla bir örgütü geliştirmede en önemli, hatta başat unsur, insan kaynaklarının geliştirilmesidir.

Ne var ki Sayıştay'ın genel bir insan kaynakları politikası bulunmamaktadır. Bunun bir sonucu olarak da Sayıştay kendine özgü kurum kültürünü oluşturabilmiş değildir. Çalışanları işlerine motive edecek araçlar çok sınırlıdır. Motivasyon eksikliği, Sayıştay çalışanlarının en önemli sorunlarının başında gelmektedir. Çalışanlarında bir Sayıştaylılık bilinci oluşturulabilmiş değildir.

Sayıştay, örgüt iklimini de yeterli düzeyde oluşturamamıştır. Gerek üst düzey yöneticiler ile çalışanlar arasında, gerekse de yönetim mensupları ile meslek mensupları arasında sağlıklı bir iletişim ve işbirliği ortamı oluşabilmiş değildir.

Denetçilerin motivasyon eksikliğinin giderilmesi, büyük ölçüde denetim işlevinin yeniden tanımlanması ve denetim sürecinin yeniden yapılandırılmasına bağlıdır. Sayıştay'ın yargısal görevleri ile denetim görevi arasında sağlıklı bir denge oluşturulmalı, dış raporlamaya ve bu amaca yönelik denetimlere gerekli ağırlık verilmelidir. Yargı süreci de yeterince hızlandırılarak ve yaptırımların caydırıcılığına önem verilerek denetimlerin arzulanan sonuçlara ulaşması sağlanmalıdır. Sayıştay, sadece saymanları yargılayan, TBMM'ne ve kamuoyuna bilgi vermeyen, içine kapalı bir kuruluş görünümünden hızla uzaklaşmalıdır.

Denetim personelinin hizmet-içi, hizmet-dışı ve yurt-dışı eğitimlerine her yıl yeterli düzeyde kaynak ayrılması, tüm personelin sosyo-kültürel ve hatta ekonomik gereksinimlerine yanıt verecek olanaklar oluşturulması, personelin örgütsel bilinç duygusunun ve ortak amaçlara ulaşma arzusunun güçlendirilmesine yönelik çalışmalar yapılması, daha çağdaş ve işlevsel bir insan kaynakları yönetimi için temel gereklerdir.

Yargı Sürecinin Çağdaş Gereksinimlere Uyarlanması

Yargı yetkisi, Sayıştayın gücünün ve etkinliğinin önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Tüm dünyada Sayıştayların asli işlevi, Parlamento adına denetim yapmak ve sonuçlarını Parlamento'ya sunmak olduğundan ve Sayıştayın yergı yetkisi bu işlevini çok büyük ölçüde zayıflattığından, yoğun eleştirilere konu edilebilmektedir. Ancak bununla birlikte, yargı yetkisinin toplumsal algılamada çok derin karşılıkları bulunmaktadır. Bu sosyolojik gerçek, Dünya Bankası'nın sözü edilen 1993 tarihli raporunda da vurgulanmaya değer bulunmuştur. Raporda, Parlamentoya rapor sunmakla yükümlü olduğu halde, Sayıştay'ın asıl

güçlü olduğu noktanın, belli konuları (ve her makamdan şahısları) mahkeme önüne çıkarabilmesi olduğu belirtilmiş, Sayıştay'ın bu yetkilerinin önemini anlayabilmek için, "Türkiye'nin mevcut sosyo-politik ve hukuk sistemi içerisinde yasa, kural ve mevzuata uygunluğun sağlanmasında büyük ölçüde mahkemelere güvenildiğini ve güvenilmeye devam edildiğini bilmek gerekir" şeklinde çarpıcı bir tespite yer verilmiştir.

Ancak bu güçlü konumuna rağmen, günümüzde Sayıştay'ın yargısal işlevlerinin, çeşitli nedenlerle beklenen etkiyi gereği gibi sağlayamadığı görülmektedir. Bu nedenlerden bazıları şunlardır:

- Sorumluluk mekanizması sağlıklı kurulmamıştır. Yargı kararları çok büyük ölçüde sayman ve tahakkuk memurlarına sorumluluk yüklemekte, gerçekte çok geniş bir yönetici, memur ve hatta özel şahısları ilgilendiren kusur ve sorumlulukların bu şekilde daraltılması, yargı kararlarının etkinliğini, caydırıcılığını ve sonuca ulaştırılmasını büyük ölçüde olumsuz etkilemektedir. Yeni düzenlemelerle bu soruna karşı bazı önlemler getirilmeye çalışılmış ise de, uygulamanın hangi ölçüde değişiklik göstereceğini kestirmek henüz mümkün görünmemektedir.

- Yargı süreci çok yavaş işlemekte, genellikle zaman aşımı tarihine çok yakın bir tarihte hesapların yargılaması yapılmaktadır. Adli yargıya intikal ettirilmiş olaylarda bu süre 10 yılın üzerine dahi çıkabilmektedir.

- Bu gecikmelere bağlı olarak yargı kararlarında tazminine hükmedilen mali tutarlar, ülkemizin enflasyonist koşullarında gerçek değerinin çok altında kalmakta ve hatta sembolik bir nitelik taşımakta, yargılama sürecinde gerçekleşen gecikmeden dolayı herhangi bir faiz işleminin yürütülmemesi, yolsuzlukları cazip kılan bir ortam oluşturmaktadır.

- Devleti zarara uğratan fazla ödemeler için tazmin dışında herhangi bir hükme yer verilememesi, birkaç yıl önce yapılan fazla ödemenin ortalama 3-4 yıl sonra aynı parasal değer üzerinden geri ödenmesine hükmedilmesi, yargı kararlarının adil, caydırıcı ve güven verici niteliğini zayıflatmaktadır.

Bu tür aksaklıkların ortadan kaldırılarak Sayıştay yargısının etkinleştirilmesi, özellikle yolsuzluklar karşısında daha etkin prosedürlerin ve caydırıcı önlemlerin uygulamaya geçirilmesi, hukuk devletinin de zorunlu bir gereğidir.

TBMM ile İlişkilerin ve Dışa Dönük Raporlama İşlevinin Geliştirilmesi

Sayıştayların tarihsel misyonu ve var olmalarındaki asıl gaye, Parlamentolara siyasal denetim işlevlerini yürütmede yardımcı olmaktır. Bu açıdan bakıldığında Türk Sayıştayının asli ve en önemli görevi, TBMM adına denetim yapmak ve sonuçlarını TBMM'ne raporlamaktır. Ancak uygulamaya bakıldığında, Sayıştay'ın denetim işlevinin büyük ölçüde yargının ihtiyaçlarına göre yönlendirildiği ve denetim bulgularının tamamına yakınının yargı sürecinde

sonuca ulaştırılmaya çalışıldığı; bunun bir sonucu olarak da, Sayıştay'ın TBMM adına yapması ve sonuçlarını doğrudan TBMM'ye sunması gereken denetim faaliyetlerine pek fazla yer verilmediği görülmektedir.

Yapılan denetimlerin Parlamentonun beklentilerinden ve gereksinmelerinden bağımsız yürütülmesi, TBMM'ne sunulması yasal zorunluluk olan raporların üretilememesine yol açmakta ve rutin Genel Uygunluk Bildirimleri dışında Sayıştay'ın TBMM'ne yönelik raporlama faaliyetleri çok sınırlı kalmaktadır.

Yargı sürecine hizmet eden bir denetim anlayışının dünyanın hiçbir yerinde umulan etkinliğe ulaşması ve Sayıştay'ın asli işlevleri olan Parlamento ve kamuoyuna bağımsız ve objektif bilgi sunma, kurumların mal ve hizmet üretim süreçlerini değerlendirerek daha etkin ve verimli prosesler önermek suretiyle yönetime rehberlik etme, kamu kesiminde hesap verme sorumluluğunun yerleşmesini/güçlendirilmesini sağlama, kısacası hazinenin bekçiliğini yaparak kamusal kaynakların en fazla faydayı temin edecek, halkın refah ve mutluluğunu en çok artıracak şekilde kullanılmasını sağlama şeklindeki görevlerini yerine getirmesi mümkün görünmemektedir.

Dolayısıyla denetim faaliyetleri yargılama sürecinin bir ön aşaması olmaktan kurtarılmalı, Sayıştay'ın en esaslı işlevinin denetim olduğu göz önünde bulundurularak, denetim eksikliğinin toplumun her kesiminde hissedildiği ülkemizde özgün alanlarda kapsamlı, işlevsel denetim çalışmaları gerçekleştirilerek Sayıştay'ın iç ve dış müşterilerini tatmin edecek düzeyde, nitelikli denetim raporlarının üretilmesine ağırlık verilmesi gerekmektedir.

İkinci aşamada bu raporların gerek TBMM gündemine, gerekse de medya aracılığıyla kamuoyunun gündemine taşınması, raporların gereklerinin yerine getirilmesinin en tavizsiz yöntemlerle takip edilmesi, Sayıştay'ın etkinliğini ve dolayısıyla denetim personelinin motivasyonunu güçlendirecektir.

Bu amaçla sunulacak raporların TBMM'nde görüşülmesinin belirli bir prosedüre bağlanması amacıyla İç Tüzük değişikliğine gidilmesi için gerekli girişimlerde bulunulmalıdır. Bu raporların kamuoyuna mal edilebilmesi için, Resmi Gazetede de yayımlanmasını sağlayacak yasal düzenleme gerçekleştirilmelidir. Raporların Meclise sunulurken, bir basın bildirisi ya da basın toplantısı aracılığıyla doğrudan kamuoyuna da duyurulması, daha etkili bir yöntem olacaktır.

Sayıştay'ın bağımsızlığını zedelemeyecek bir tarzda TBMM ile yakın temas içerisinde faaliyetlerini sürdürmesi, önemli yararlar sağlayacaktır. Sayıştay'ın TBMM ile yakın bir ilişki ve işbirliği içerisinde çalışması hem misyonunun bir gereği, hem de faaliyetlerinin etkinliği için temel nitelikte bir koşuldur.

Kamuoyu, Medya ve Diğer Dış Çevreyle İlişkilerin Geliştirilmesi

Sayıştayların varlık nedenlerinden birisi de, ülke vatandaşlarına, ödedikleri her kuruş verginin amacına uygun kullanımı konusunda güvence sağlamaktır. Bu

güvencenin sağlanması, devlet ile vatandaş arasındaki bağın güçlenmesini, bir başka deyişle devlete ve kurumlarına karşı duyulan güvenin artmasını da sağlayacaktır. Sayıştay'ın bu işlevini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için dış çevreyle ilişkilerini geliştirmesi önem taşımaktadır.

Medya ile ilişkiler, Sayıştay için birincil derecede önem taşıyan bir konudur. Medya aracılığıyla kamuoyunu bilgilendirmek, sivil toplum örgütlerini kötü yönetim uygulamaları karşısında harekete geçirebilmek, Sayıştay'ın nihai amacına ulaşmasında yaşamsal düzeyde rol oynar. Bugün için halka ait olan kaynakların kullanımı konusunda halkı bilgilendirmek ve medyaya açıklamalarda bulunmak, yüksek denetim örgütleri için bir hak değil, bir sorumluluktur.

Esasen çağdaş yönetim yaklaşımlarına göre, dış müşteri tatmininin örgüt amaçları arasında ilk sırada yer alması gerekmektedir. Sayıştay'ın dış müşterisi, TBMM ve diğer kamusal kurum ve kuruluşlarla birlikte bütün halk olduğundan, halka ait kaynakların kullanımını denetleyen bir kuruluş olarak Sayıştay'ın faaliyetleri ve raporları hakkında her fırsatta medya aracılığıyla halka bilgi sunması, Sayıştay için bir hak değil, bir sorumluluk olarak algılanmalıdır. Dolayısıyla günümüze dek ihmal edilen bu sorumluluğun bilincinde olunması, Sayıştayı içine kapalı bir Anayasal kuruluş görünümünden kurtarıp, daha dinamik ve işlevsel bir konuma taşıyacaktır.

Tüm örgütler için büyük önem taşıyan halkla ilişkiler konusunda var olan örgütlenme eksikliği de giderilerek, halkın dilek ve şikayetlerinin sonuca ulaştırılması için gerekli proseslerin oluşturulması, çağdaş bir zorunluluktur. Yine medya ile ilişkiler de belirgin prosedürlere bağlanmalı, medya ile ilişki kurma yetkisi daha geniş bir kesime tanınmalıdır.

Sayıştay'ın bilim dünyasıyla ilişkilerindeki kopukluk da hem bilim ve bilim adamlarımız, hem de Sayıştay'ın kendisi için büyük bir eksikliktir. Denetim alanında en zengin bilgi birikimine ve literatüre sahip kuruluşun Sayıştay olduğu tartışmasızdır. Bu birikimlerin bilim dünyasına kazandırılması ve bilim dünyasıyla yapılacak işbirliği aracılığıyla bunların geliştirilmesi, önemli bir ulusal kazanım olacaktır. Esasen Sayıştay'ın sivil toplum örgütleri, kamuya yararlı kurum ve kuruluşlar ve özel sektör tarafından yönetilen çeşitli etkinliklerden uzak durması da kabul edilebilir değildir.

Diğer denetim kuruluşları ile sistemli ve sürekli bir ilişki, işbirliği ve koordinasyon sağlanması, yüksek denetim kurumları için yaşamsal bir gerekirliktir. Sayıştay, denetim yöntem ve tekniklerinin geliştirilmesi, denetimin sonuca ulaştırılması gibi konularda iç denetim kuruluşlarına önemli katkılar sağlayabilir. Keza çeşitli alanlarda ortak çalışmalara gidilebileceği gibi, sağlıklı bir denetim için belirli bir koordinasyon sağlanması yoluna da gidilebilir. Böylece kimi denetim alanlarında gereksiz tekrarlar yaşanırken, kimi alanların da denetim dışı kalması önlenebilecektir. Özetle Sayıştay, iç denetim

kuruluşlarının etkinliğini güvence altına almak için, iç denetim kuruluşlarıyla anlamlı bir görev bölüşümü ve işbirliği için de çaba harcamalıdır.[35]

Sayıştay'ın denetlenen kurum ve kişilerle olan ilişkilerinin de yeni bir anlayışla ele alınması gerekmektedir. Sayıştay'ın yol gösterme, önderlik yapma anlayışı içerisinde şekillenmesi gereken bu ilişkiler ya hiç kurulmamakta, ya da çok sınırlı ve bu işlevleri yerine getirmekten uzak niteliktedir. Oysa ki Sayıştay'ın asıl işlevlerinden birisi de, kamu yöneticilerine yol göstermek, onlara rehberlik ve önderlik yapmaktır.

Denetim alanındaki çağdaş gelişmelerin yakından izlenebilmesi amacıyla dış ilişkilere önem verilmesi, ancak Sayıştay denetimini geliştirmeyi amaçlayan dış temasların bu amaca uygun statüdeki elemanlarca gerçekleştirilmesi önem taşımaktadır. Bu ilişkilerin Sayıştay'ın geliştirilmesinde işlevsel kılınması için, edinilen bilgi ve deneyimlerin tüm meslek mensupları ile paylaşılması sağlanmalıdır.

Dış çevrenin talep ve beklentileri, Sayıştay'ın faaliyetlerinde yol gösterici olmalıdır. Kamuoyunu bilgilendirmede ve kamuoyu denetimi için gerekli zemini oluşturmada Sayıştay, üzerine düşen demokratik işlevlerinin ve ağır sorumluluklarının bilincinde olmalı ve iyi yönetim konusunda yerine getiremediği işlevlerinin ağır faturalarını da görebilmelidir.

[35] Coşkun, s.263

Dördüncü Bölüm

Yüksek Denetimde Uluslararası Boyut

Uluslararası Sistem ve Denetim

Uluslararası sistemin en temel aktörleri olan devletler, gerek birbirleriyle ilişkilerinde, gerekse kendilerinden bağımsız aktörler olarak varlıklarını sürdüren uluslararası örgütlerle olan ilişkilerinde kendilerini sınırlayan, bir tür denetime tabi tutan ilkelerle karşı karşıyadırlar. Bireyler arasındaki ilişkilerde sosyal ve hukuksal normlar tek tek bireyler üzerinde önemli bir denetim görevi üstlenmektedir. Ulusal düzeyde kurumlar üzerindeki denetim de yine birtakım normlara uygunluğun sağlanmasına yöneliktir. Uluslararası düzeyde ise devletler, gerek birbirleriyle ve gerekse uluslarüstü kuruluşlarla olan ilişkilerinde uluslararası hukuk kuralları tarafından sınırlandırılmakta, uluslararası nitelikte bir denetim mekanizması işlemektedir.

Uluslararası Örgütlenme ve Ulusal Devletin Sınırlandırılması

Uluslararası arenada devletleri işbirliğine yönelten nedenler, bireyler arasındaki işbirliği amaçlarından farklı değildir. Bir devletin kaynaklarının yetersizliği ya da rasyonel kullanımı gereği, ölçek ekonomisi aracılığıyla maliyetlerin en aza indirgenmesi, gücün kollektif kullanımının sağlayacağı etki, bir eylem ya da tutumu meşrulaştırma çabası, dışsal tehditlerden korunmak vb. birçok amaç, devletleri örgütlü işbirliğine yönelten temel faktörlerdir.

Uluslararası örgütlenme, uluslararası sistemin korunmasına yönelik bir araç olarak yüzyıllar boyu gerek düşünsel gerekse devletlerin dış politikalarında bir arayış veya yöneliş olarak belirginleşmiştir.[1] Örgütlenme süreci 20. yüzyıla kadar oldukça yavaş gelişmiş ve çoğunlukla sınırlı ve konjonktüre bağlı kimi amaçlara yönelen örgütler pek fazla süreklilik kazanamamıştır. Kapsamları açısından da dar bir nitelik sergileyen bu örgütlerin farklı bir boyut kazanmaları ve

[1] Genç, Mehmet, **Avrupa Topluluklarının Kurumsal ve Hukuksal Yapısı,** Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa 1993, s. 5

uluslararası politikanın etkili aktörlerinden olmaları, 20. yüzyılla olanaklı olmuştur.

20. yüzyıla kadar sadece devletler uluslararası hukuk kişisi olarak kabul edilirken, uluslararası ilişkilerdeki gelişmeler ve bir arada yaşama zorunluluğu, devletler arasında örgütlü işbirliğini kaçınılmaz kılmış ve bu amaçla kurulan çeşitli uluslararası örgütler, 20. yüzyıl uluslararası siyasal sisteminin en belirgin özelliğini oluşturmuştur. Öte yandan 19. yüzyılda bütün devlet sistemlerinde egemen olan kapalı devlet prensibi İkinci Dünya Savaşı sonrasında meydana gelen gelişmelerle etkisini yitirmeye başlamış ve başlangıçta adaletin, barışın, uluslar arasında iyi ilişkilerin geliştirilmesi gibi nedenlerle uluslararası örgütlere belirli yetkiler aktarılmıştır.

Uluslararası örgütlerin, örgütü oluşturan üyeler tarafından tanınan ayrı bir iradeye sahip olmaları, bunları bağımsız bir uluslararası hukuk kişiliği konumuna getirmektedir. Bir örgütün uluslararası hukuk kişiliğine sahip olması, uluslararası hukuk işlemleri yapabilme ehliyetini, bir başka deyişle antlaşma yapabilme veya taraf olabilme, diplomatik ilişkiler kurabilme, kendi iç düzenini (içtüzüğüyle) kurabilme, örgüt ve görevlilerinin uluslararası hukukun öngördüğü ayrıcalık, bağışıklık ve dokunulmazlıklardan yararlanabilme yeteneğine sahip olmasını ve uluslararası işlemlere muhatap olabilmesini, bir başka deyişle uluslararası hukukta sorumluluğunun oluşabilmesini ya da ileri sürülebilmesini sağlar.

Uluslararası örgütler aracılığıyla kurumsallaşan uluslararası işbirliği, uluslararası barışın korunmasında, uluslararası uyuşmazlıkların barışçıl yöntemlerle çözümlenmesinin benimsenmesinde, politik aksiyonların açıklık kazanmasında, sosyo-kültürel ve ekonomik yakınlaşmada veya uluslararası politika alanında kamuoyu oluşmasında fonksiyonel[2] bir konum kazanmıştır.

Bütün bu gelişmeler, devletlerin egemenlik yetkisinin sınırlarını da gün geçtikçe daraltmaktadır. Devletlerin kesin ve sınırsız bir egemenliğe sahip oldukları anlayışından, göreceli ve uluslararası hukuk kuralları ile sınırlı bir egemenlik ve bağımsızlık anlayışına geçiş sürecinin 20. yüzyılın temel bir niteliğini oluşturduğu ve başlangıcının 1930'lu yıllara kadar dayandığı[3] bilinmektedir. Ancak günümüzde gelinen noktada, egemenliğin göreceliği değil, egemenliğin uluslararası örgütlere devredilmesi olgusu giderek yaygınlık kazanmaktadır.

Günümüzde Avrupa Birliği olarak farklı bir aşamaya girmiş bulunan Avrupa Topluluklarının örgütlenmesi ise, uluslararası örgütlenmeye devrimsel bir boyut getirmiş, üye devletlerin hukuksal, ekonomik, sosyal, kültürel ve nihai olarak da siyasal yapılarını bütünleştirmeyi amaçlayan uluslarüstü yetkilerle donatılmıştır. Bu entegrasyon süreci, üye devletlerin egemenlik yetkilerinin birçoğunu bu

[2] Genç, s. 1
[3] Pazarcı, Hüseyin, **Milletlerarası Hukuk Dersleri - II,** A.Ü. S.B.F. Yayınları, Ankara 1989, s. 386

örgüte devretmelerini gerektirmiş ve üye devletlerin hukuksal, ekonomik ve sosyal yapılarını köklü şekilde etkilemiştir.

Uluslararası örgütlenmenin ve bu örgütlerle ilişkilerin ilgili ülkelerin denetim sistemleri ve yüksek denetim kurumları üzerindeki etkisi de kayda değerdir. Daha önce de değinildiği üzere uluslararası mali örgütler, kredi verdikleri ülkelerin iç mali yapılarına önem vermekte ve gelişkin bir denetim sistemini kendileri için de bir güvence unsuru olarak algılamaktadırlar.

Keza Avrupa Birliği üyelik süreci de, daha önce bu süreci yaşamış olan ve Türkiye gibi halen yaşamakta olan ülkeler için, denetim sistemini de kapsayacak şekilde, önemli bir yapısal dönüşüm aracı olarak işlev üstlenmiştir. Zira üyelik için zorunlu görülen demokratik devlet yapısının bir unsuru olarak kamu maliyesinde şeffaflık, yönetimde verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkesi ve daha birçok ilke yüksek denetim kurumlarını da yakından ilgilendirmektedir.[4]

Avrupa Birliği adaylık sürecinde Sayıştay da AB Müktesebatının üstlenilmesi ve uluslararası standartlara uygun olarak denetim kapasitesini güçlendirmek amacıyla iki yıldan fazla süren bir eşleştirme projesi yürütmüştür. Bu proje kapsamında gerek denetim kapasitesinin güçlendirilmesi ve çağdaş denetim yaklaşımlarının uyarlanması, gerekse yönetsel süreçlerin yeniden yapılandırılması amacıyla geniş kapsamlı çalışmalar gerçekleştirilmiş ve uygulamaya geçirilmeye başlanmıştır.

Global Uluslararası Sistemin Ulusal Politikalar Üzerindeki Etkisi

Ulusların birbirleriyle yoğun siyasal, sosyal ve ekonomik ilişkiler içerisine girmeleri, karşılıklı ve tek yönlü bağımlılıklarını artırmıştır. Bağımlılık düzeyinin yüksek olduğu bir ortamda bir ülkenin diğer ülkelerdeki gelişmelerden soyutlanmış olarak etkin ve sağlıklı politikalar oluşturması mümkün değildir. Geleceğe dönük politikalar oluşturmak isteyen bir ülkenin, bu uluslararası etkileşim sürecinin anlamı ve yönünü incelemesi bir zorunluluktur. Dünyanın karşı karşıya kaldığı ve günden güne sınırları genişleyen ve her bir ülkeyi etkileyen sorunların tek bir ülke tarafından tek başına çözümlenemeyeceğinin idrakı şarttır.[5] Uluslararası bütünleşme ulusal politikaların etki alanını azaltmış, karşılıklı etkileşim ve bağımlılığı arttırmış, uluslararası rekabetin ve işbirliğinin önemini her zamankinden daha çok gündeme getirmiştir.[6]

Global nitelik taşıyan bir sistemde, sistemin her öğesi diğerlerini etkilemek ve diğerlerinden etkilenmek durumundadır. Günümüz uluslararası sisteminde de

---

[4] Biuletyn - Special Issue : Recommendations Concerning the Functioning of Supreme Audit Institutions in the Context of European Integration, Najwyzsza Izba Kontroli, Warszawa, December 1999, Year IV, No: 2 (10), p. 11

[5] DPT, **Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşme,** (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Yıllık Özel İhtisas Komisyonu Raporu), DPT Yayını, Ankara 1995, s. 9

ülkelerin tamamıyla bağımsız bir karar sürecine ve sınırsız bir uygulama alanına sahip olması düşünülemez. Çünkü bir ülkenin örneğin ekonomik politikaları, diğer birçok ülkenin ekonomik yapısını doğrudan ya da dolaylı olarak etkilemekte, dolayısıyla da ülkelerin bireysel karar süreçlerinin yerini, kollektif karar mekanizmalarına bırakması kaçınılmaz olmaktadır. Bu etkileşim sonucunda bugün tüm dünya ülkelerinin ekonomik yapıları, tarihin hiçbir döneminde olmadığı kadar birbirine yakınlaşmış, bağımsız ve farklı ekonomik yapıların yaşam olanağı oldukça zayıflamıştır.

Aynı yaklaşım, daha düşük düzeyde de olsa, siyasal yapılar için de geçerlidir. Farklı ve rakip siyasal sistemlerin etkisini ve hatta varlıklarını yitirmeye başlamaları da, büyük ölçüde global iletişim ve etkileşim sürecinin bir sonucudur. Bir başka deyişle globalleşen bir dünyada devletin ülkesel denetim yetkisi, ulusal egemenliğini gereğince sağlamaya yeterli olmamaktadır. Ulusal devletler üzerinde çoğu kez hukuksal ya da biçimsel açıdan olmasa da, siyasal açıdan fiili bir "denetim ve baskı" söz konusu olmaktadır.[7]

Küreselleşme sürecinin ulus-devletlerin kendi kaderlerini tayin etme kabiliyetleri üzerinde sıkı bir kontrol mekanizması kurduğu sıkça ifade edilmektedir. Münferiden hiçbir devletin milli konularda tam hakimiyetinin olmadığı bir küresel faaliyetler alanının genişlemesi ile ulus-devlet özerkliğinin zayıfladığı gözle görülür bir gerçektir. Yetkilerin zaafa uğraması, kurumsal yapılanmaların değişmesi ve devlet özerkliğinin zayıflamasının tabii sonucu, ulus-devletin yetki ve meşruiyet kaybına uğraması, dolayısıyla hükümetlerin etkisini kaybetmeleridir.[8]

Küreselleşmenin ulusal ölçeği aşındırması ve daha üst ve alt yönetsel ölçeklerin güç kazanması, doğal olarak ulusal egemenlik kavramının içinin boşalmasına ve işlevselliğini yitirmesine yol açmıştır. Günümüzde hemen hemen bütün devletler, kurallarını kendilerinin koymadıkları uluslararası, hatta Avrupa Birliği örneğinde uluslarüstü hukuka göre taahhütler üstlenmek durumunda kalmaktadır. Kimi alanlarda devletlerin kendi takdirleri çerçevesinde kural koyma ve uygulama yetkileri büyük ölçüde sınırlanmakta, sınırlarıyla bağımlı olan devletler sınır tanımayan sorunlarla gün geçtikçe daha çok muhatap olmak zorunda kalmaktadır. Dolayısıyla günümüzde ulus-devlet paradigmasına bağlı geleneksel egemenlik anlayışı çerçevesinde devletleri tanımlamaya olanak bulunmamaktadır.

Örneğin küreselleşme, insan haklarına saygıyı devletlerin iç sorunu olmaktan çıkarmış ve "küresel toplum"un ilgi alanına sokmuştur. Ulus devletler artık sadece insan haklarıyla ilgili uluslararası belgelere imza attıkları için değil, bunun yanında, küresel toplumda meşru ve saygın siyasi birlikler olarak

---

[6] A.g.e., s. 24

[7] Sönmezoğlu, Faruk, **Uluslararası Politika ve Dış Politika Analizi,** 2. Baskı, Filiz Yayınları, İstanbul 1995, s. 29

[8] Newman, Christopher, "Realizm: Küreselleşme ve Bağımsız Devlet", (Çev. Muammer Türker), **Türkiye Günlüğü,** Sayı 64, Kış 2001, s. 83-84

muamele görebilmeleri için de ülkelerinde yaşayan insanların temel haklarına saygılı olmak zorundadırlar. Bu çerçevede küresel toplumun, BM aracılığı ile, ulus-devletlerin içişlerine özellikle "insani" amaçlarla müdahale edebileceği kabul edilmesi, uluslararası sistemin geleneksel temeli olan "iç işlerine karışmama" kuralının değerini azaltmaktadır. Devlet egemenliğini aşındıran başka bir gelişme, suç işlediği iddia olunan kişileri doğrudan doğruya yargılamak üzere uluslararası mahkemelerin kurulmasıdır. Böylece mutlak egemenlik, yerini kayıtlı egemenliğe bırakmaktadır. Kayıtlı egemenlik, devletin toplumda otoritenin en üstün ve nihai kaynağı olduğu düşüncesini terk etmeyi de gerektirmektedir".[9]

Dünya Kamuoyunun Artan Önemi

Dünya Kamuoyu, "devletlerin sınırlarını aşan ve çeşitli ülkelerin bireylerini kimi temel uluslararası sorunlarda birleştiren bir oydaşma (consensus)" olarak tanımlanabilir. Yani herhangi bir zaman bir hükümet uluslararası alanda dünya halkları tarafından kabul edilmeyen bir davranış gösterince, ulusal bağlantılar ne olursa olsun, tüm insanlık buna karşı gelecek, ya da en azından, içinden gelen bir hareketle görüşünü böyle bir davranış gösteren hükümete kabul ettirmeye çalışacaktır. Bu davranış karşısında kalan hükümet de, ulusal bir toplumda ahlak ya da hukuk kurallarına karşı gelen bireyin durumuna düşecek ve toplum bunları kendi standartlarına uymaya zorlayacak ya da cezalandıracaktır.[10]

Günümüzde özellikle bazı alanlarda çok duyarlı bir uluslararası kamuoyu mevcuttur. Siyasal alanda global değerler olarak benimsenen demokrasi, insan hakları ve hukuk devleti anlayışı, hiçbir ulusal yönetimin bigane kalamayacağı ilkeler haline gelmiş ve aykırı davranış ve uygulamalar diğer devletler ve uluslararası örgütler tarafından sınırlandırılmaya çalışıldığı gibi, uluslararası kamuoyu ve baskı grupları da çeşitli mekanizmalar aracılığıyla bu alanlarda canlı bir duyarlılık ortamı oluşturmaktadırlar. Bu duyarlılık, bireysel hakların korunmasından, sınıf (işçi gibi) çıkarlarının korunmasına kadar, bazen topyekün insanlık çıkarlarının (çevre vb. konularda) gözetilmesine kadar çok geniş bir alanda ulusal yönetimler üzerinde etkili bir denetim işlevi görmektedir.

Tarihte bir devletin dış politikasını, devletler-üstü kamuoyunun kendiliğinden bir hareketi sonunda değiştirmesi olayına pek az rastlanmamaktadır. Yakın insanlık tarihinde bir hükümetin belli bir dış davranışı karşısında dünya kamuoyunu seferber etmek için çabalar sarfetmesi durumları sık sık görülmüştür.[11]

Ancak dünya kamuoyu, çeşitli nedenlerden dolayı çoğu zaman, ulusal devletleri davranışlarından vazgeçirecek bir güç ve etkiye sahip olamamıştır. Morgenthau,

[9] DPT (2000), **Küreselleşme**, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ÖİK Raporu, Ankara 2000, s. 56
[10] Gönlübol, Mehmet; **Uluslararası Politika**, AÜSBF Yayınları, (3. Baskı), Ankara, 1985, s. 237
[11] Gönlübol, s. 237

bu nedenleri ikiye ayırmaktadır. Birincisi, tüm insanlığı birbirine bağlayan psikolojik özelliklerin ve beklentilerin bulunmaması, diğeri ise teknolojik gelişmelerin dünya halklarının görüşlerini birbirine yaklaştırdığı konusundaki kanının doğru olmayışıdır.

Gerçekten dünyada açlıktan lükse dek birbirinden çok farklı yaşantı düzeyleri, birbirleriyle bağdaştırılması çok zor olan özgürlük anlayışları ve göreli eşitlikten, kölelik sistemine dek değişen devlet ve hükümet anlayışları bulunmaktadır.[12] Bu farklılıklar bir dünya kamuoyunun oluşmasını güçleştirmektedir. Öte yandan teknoloji, son yıllardaki hızlı gelişimine rağmen, coğrafi mesafeleri ortadan kaldırarak bireyler arası iletişimdeki tüm olanaksızlıkları ortadan kaldırmış değildir. Ayrıca ulusal hükümetlerin teknolojinin olanaklarını kamuoylarını yönlendirme amacıyla kullanmaları, bir dünya kamuoyunun yaratılmasının aksine, ayrı ulusal kamuoylarının gelişmesi sürecini güçlendirebilecektir.

Uluslararası Hukuk

Uzun bir gelişim sürecinden sonra uluslararası hukuk, zaman içinde devletlerin uluslararası alandaki pek çok haklarını ve ödevlerini kapsamı içine alan, sistemli ve bütünleşik bir kurallar ve ilkeler demeti haline gelmiştir. Yüzyıllar boyu değişik ülkelerden binlerce hukukçu tarafından kaleme alınan bu kural ve ilkeler çeşitli ulusal ve uluslararası yargı organlarının kararlarıyla uygulamaya geçirilmiştir. Sayıları gün geçtikçe artan uluslararası andlaşma ve sözleşmelerle zenginleşen bu hukuk dalı, ayrı bir bilim dalı haline gelmiştir.

Devlet sisteminin gelişmesiyle oluşan ve günümüzde uluslararası hukukun alt bir dalı olarak kabul edilen devletler hukuku, devletler arasında ve devletlerle diğer aktörler arasındaki meşru kural ve ilkeleri içermektedir. Devletler her ne kadar egemen iseler de, tek başlarına istediklerini yapmakta özgür değildirler. Yerel normlar ve adetler (genellikle ulusal anayasalarda yazılmış olarak) nasıl devletin kendi sınırları içinde her istediğini yapamayacağını ortaya koyuyorsa, küresel kural ve adetler de egemen devletlerin özgürlüklerini sınırlamaktadır.

Uluslararası standartlar genellikle kendi kendini kabul ettirir, devletler, uluslararası kurumlar ve sivil toplum kuruluşları da bunlara uyulması için genel bir sosyal baskı yaratır. Birçok devlette ulusal kanunlar ve ulusal mahkemeler de devletler hukukuna uymayı teşvik etmektedir.

Uluslararası hukukun kuralları, tıpkı uluslararası ahlak kuralları gibi normatiftir, birtakım davranış standartları getirmektedir. Tıpkı ulusal kanunlar gibi bunlar da genellikle ahlak standartlarını içerirler. Ancak ahlak kurallarından farklı olarak bunlar yargıya tabidir ve en azından potansiyel olarak, zorla uygulatılmaya da tabidir.[13]

---

[12] Gönlübol, s. 238

[13] BM Küresel Yönetim Komisyonu, **Küresel Komşuluk,** (Çev. Belkıs Çorakçı Dişbudak), Türkiye Çevre Vakfı Yayını, Ankara 1996, s. 238, 239

Özellikle insan hakları açısından ulusal yönetimlerin uluslararası hukuk tarafından denetimi günümüzde büyük önem kazanmış ve bu denetim, hiçbir ülke yönetiminin duyarsız kalamayacağı bir etkinlik düzeyine ulaşmıştır.

İnsanlık, İkinci Dünya Savaşı'nın yol açtığı acılardan, İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin önsözünde vurgulandığı gibi, "insanlığın bilincini isyan ettiren barbar eylemler"den sonra, evrensel ve bölgesel düzeylerde olmak üzere uluslararası koruma ve denetim sistemleri getirmiş, bunu bir iç hukuk sorunu olarak görme anlayışını geride bırakmıştır.[14] Bir başka deyişle insan hakları, kuşkusuz uluslararası ilişki konularından biridir ve buna bağlı olarak uluslararası tanınma sıfatından yararlanırlar.[15]

İnsan haklarının uluslararası koruması konusundaki sistemler, temelde İkinci Dünya Savaşı'nı izleyen dönemde oluşturuldu. Bununla birlikte BM'nin kurulmasından önce, belirli kişi grupları (azınlıklar, yabancılar, sığınmacılar vb.) için sınırlı uluslararası düzenlemeler yapıldı.

İkinci Dünya Savaşı öncesinde, uluslararası hukuk, yalnızca devletler arasındaki ilişkileri düzenliyor, devlet-yurttaş arasındaki ilişkilerin düzenlenmesini ise devletlerin iç hukukuna bırakıyordu. Bireyler uluslararası hukukun "özne"si değil, "konu"su sayılıyordu. Uluslararası hukukta hak özneleri sadece "devletler" idi. Dolayısıyla da devletin kendi uyruklarına kötü davranması ve haklarını çiğnemesi, bir iç hukuk sorunu olarak görülüyordu. Bireyler hak öznesi sayılmadığından, bu gibi durumlarda uluslararası kuruluşların ya da başka bir devletin karışması söz konusu olmazdı. 1945'te BM'nin kurulmasını ve 1948'de de İnsan Hakları Evrensel Bildirgesi'nin kabul edilmesini izleyen dönemde, bireyler uluslararası hukukta "hak öznesi" sayıldı ve böylece insan hakları alanında bireyin korunması uluslararasılaştı.[16]

Bu değişiklikten sonra belli kişi kümeleri dışında, herkesi kapsayan uluslararası denetim ve koruma sistemleri oluşturuldu. Bireyler hakkını çiğneyen devlete karşı uluslararası organlara yakınmada bulunma hakkıyla donatıldı.[17]

Günümüzde BM başta olmak üzere birçok uluslararası kuruluş insan haklarının korunmasını gözetlemektedir. Birçok organ geniş bir haklar bütünü için (BM Ekonomik ve Sosyal İşler Komisyonu, BM İnsan Hakları Komisyonu) ya da bir haklar kategorisi veya hakların bir yönü için (Sömürgesizleştirme Komisyonu, Apartheid Komisyonu) çaba göstermektedir. Bu organlar kendi inisiyatifleriyle yürüttükleri araştırmaların yanı sıra uluslararası sözleşmelerin kendilerine verdikleri uygulamaların denetlenmesi görevi ile de yükümlüdürler.[18]

---

[14] Gülmez, Mesut, **İnsan Haklarının Uluslararası Korunması,** TODAİE İnsan Hakları Araştırma ve Derleme Merkezi, Ankara 1996, s. 1
[15] Mourgeon, Jacques, **İnsan Hakları,** (Çev.: A. Ekmekçi, A. Türker), (2. Baskı), İletişim Yayınları, İstanbul 1991, s. 118
[16] Gülmez, s. 3, 5
[17] Gülmez, s. 55
[18] Mourgeon, s. 119

Ülkemiz açısından özellikle 1982 Anayasasıyla uluslararası sözleşmelerin iç hukuktaki statüsüne yönelik getirilen hükümler, bu denetim türünün yönetim üzerindeki etkilerinin güçlü olmasını sağlamıştır. Anayasamızın ilgili hükümlerine göre uluslararası sözleşmeler iç hukukun bir parçası olup ayrı bir düzenleme yapılmasına gerek kalmadan kendiliğinden uygulanacak ve Anayasaya aykırılıkları dahi ileri sürülemeyecektir. Bir başka deyişle uluslararası sözleşmelere yasalardan daha ayrıcalıklı bir konum kazandırılmıştır.

Bu çerçevede sözleşmelerin iç hukuktaki etkilerinin önemi, 1950'de imzalanan ve 1954'te onayladığımız Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin uygulamalarında görülebilir. Bu sözleşme, bireyi uluslararası hukukta hak sahibi yapmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine bireysel başvuru hakkı (iç hukuk yollarını tüketmesi koşuluyla), sözleşmenin temel niteliklerinden birini oluşturmaktadır. Üye devletlere, sözleşmeci diğer devletlerin sözleşmeye saygılı olup olmadıklarını denetleme görevi verilmektedir.

Sözleşmeye göre insan haklarının korunması, "İnsan Hakları Komisyonu", "İnsan Hakları Divanı" ve "Bakanlar Komitesi" tarafından sağlanacaktır. Komisyon ile Divan, insan haklarını korumak amacı ile sözleşmeyle kurulmuştur. Bakanlar Komitesi ise Avrupa Konseyinin genel karar organıdır.

İnsan haklarının korunmasında ilk başvuru yeri olan soruşturma ve inceleme organı İnsan Hakları Komisyonu tarafından hazırlanan raporun, şikayet edilen devlet için uyması zorunlu karar durumuna gelebilmesi için, siyasal bir organ olan Bakanlar Komitesince uygun bulunması veya yargısal bir organ olan Divana götürülüp, konunun Divanca karara bağlanması gerekir. Bakanlar Komitesi, Komisyon raporu üzerine aldığı kararları veya Divanca alınan kararların ilgili devletlerce yerine getirilmesini sağlar.[19]

Yönetimin bu şekilde uluslararası organlarca denetimi, önemli sonuçlar doğurmaktadır. Sözleşmeci devletin ilgili organların nihai kararlarına uymamaları karşısında ağır yaptırımlara maruz kalabilmesi söz konusu olabilmektedir. Bunun ötesinde ülkenin dış itibarı da zedelenmektedir. Bundan dolayı uluslararası denetim mekanizmalarının işletilmesine yönelik kişisel girişimlerin artması ve bu bilincin toplum içinde yerleşmesi, yönetimin işleyişinde hukuka uygunluk ve kişisel haklara saygı açısından büyük gelişmelere yol açacaktır.[20]

Uluslararası Ekonomi ve "Ulusal"ın Azalan Önemi

Özellikle 20. yüzyılda hızlı bir büyüme ve yayılma sürecine giren çok uluslu şirketler, dünyada yeni bir ekonomik yapılanmaya ve buna bağlı olarak sosyal ve

[19] Gözübüyük, Şeref, **Anayasa Hukuku,** s. 264-291
[20] Özer, M. Akif, "Yönetimin Denetlenmesinde Etkenlik Arayışları ve Son Gelişmeler", **Sayıştay Dergisi,** Ocak-Mart 1998, sayı:28 s. 107

siyasal alanda köklü değişikliklere yol açmıştır. Ancak dünya ekonomisinin temel aktörleri konumuna gelen bu şirketlerin çeşitli ekonomik ve siyasal etkinlikleri zaman içerisinde ulusal yönetimler için rahatsız edici boyutlar kazanınca, bu yatırımların denetlenmesi gereği birçok gelişmekte olan ülkenin gündemini işgal etmeye başlamıştır.

Sermayenin uluslararasılaşmasıyla ekonomik alanda ulusal politikaların işlevselliğinden çok şey yitirdiği açıktır. Çok uluslu şirketlerin uyguladıkları fiyat, pazarlama, yatırım ve üretim politikaları bir ülkedeki ekonomik, sosyal ve hatta siyasal yapıyı değiştirebilecek bir nitelik kazanmış, elde ettikleri inanılmaz mali güç nedeniyle bu şirketleri yasal açıdan belli kurallara bağlamanın ve denetim altına almanın giderek olanak dışı kaldığı, ülkelerin iç ve dış politikalarının giderek bu şirketlerin etkisi altına girdiği sıkça öne sürülmüştür. Bu şirketlerin özellikle 1970'li yıllardaki kimi etkinlikleri de bu endişeleri haklı çıkarmıştır.

Çok uluslu şirketlerin faaliyetleri üzerinde denetim kurma gereksinimi duyan ülkelerden kimisi iç hukuk düzenlemeleri aracılığıyla ulusal çıkarlarına gelebilecek zararları sınırlandırma yoluna giderken, bazılarının da aralarında birlikler oluşturarak önlemler almaya yöneldikleri görülmektedir. Bu tür birliklerin en önemlisi, Latin Amerika Ülkelerinin oluşturdukları "Andean Birliği"dir.

Ev sahibi ülkeler yabancı şirketlerin faaliyetlerini denetim altına alma çabasına yönelirken, şirketlerin ait oldukları ülkeler de, bunların faaliyet gösterdikleri ülkelerin keyfi tutumlarına karşı korunması amacıyla, yabancı yatırımlara uluslararası hukuk düzeni aracılığıyla güvence sağlanması için çeşitli girişimlerde bulunmaktadırlar. Günümüzde uluslararası yatırımların korunması için ulusal düzeyde yasal düzenlemeler gerçekleştirilirken ve uluslararası hukuk normları geliştirilirken, ikili anlaşmalar ve özellikle de uluslararası anlaşmalar (ICSID, MIGA, MAI gibi) aracılığıyla uluslararası yatırımların korunması, uluslararası gündemin öncelikleri arasında yer almaktadır.[21]

Dünya Bankası ve OECD gibi örgütlerin öncülüğünde yabancı yatırımların korunmasına ilişkin olarak geliştirilmeye çalışılan uluslararası mekanizmalarla, aslında ev sahibi ülke yönetimlerinin bu yatırımlar üzerindeki denetimleri kaldırılmaya çalışılmaktadır. Yabancı şirketle ulusal yönetim arasında söz konusu olan ve gerçekte devletler arasında olmayıp uluslararası bir niteliği bulunmayan, ilgili ülke sınırları içindeki taşınmazlara, mallara ve tesislere ilişkin olan uyuşmazlıkların, ulusal yargı ve diğer denetim mekanizmaları yerine uluslararası kuruluşlarca çözümü öngörülmektedir. Bu sisteme bir tepki olarak Latin Amerika ülkeleri Calvo Klozu olarak bilinen bir önlem paketini uygulamaya sokmuşlardır.

[21] Hade, Ulrich, "Protection of Foreign Direct Investment in International Law", **Law and State,** Volume 58, Institute for Scientific Co-operation, Tübingen (Germany), 1998, p. 51-74

Calvo klozuna göre mahalli uyuşmazlıklarda kaynak ülke hükümetinin yardımını isteyen yabancı işletmeler, bütün mahalli haklardan ve müeyyidelerden yararlanmak imkanını kaybeder. Latin Amerika ülkeleri, yabancı yatırımcıların daha ülkelerine girişlerinde Calvo doktrinini kabul ettirirler. Böylece yabancı şirket, herhangi bir uyuşmazlık ortaya çıkınca kendi kaynak ülkesinin yardımını istememeyi üstlenmektedir. Buna karşı kaynak ülkeler bu tür hükümlerin kendi doğal haklarının yatırım yapan şirketler tarafından ortadan kaldırılamayacağını ve her devletin kendi vatandaşlarının çıkarlarını korumak hususunda görevli olduğunu savunurlar.[22]

Uluslararası ticaret de, ülkelerin ekonomik yapılarını birbirine yakınlaştıran unsurların başında gelmektedir. Ticaretle birlikte sermayenin uluslararasılaşmasının ülkeler arasında oluşturduğu bütünleşme ve dolayısıyla bağımlılık olgusu, gelişmekte olan ülkelerin ekonomi politikalarının "ulusal" niteliğini azaltmakta ve ülkelerin hareket alanını azaltan bu bağımlılık ilişkisi, sonuçta gelişmiş ekonomilerin ve uluslararası kuruluşların denetimini zorunlu kılmaktadır.

Dış yardım ve kredi mekanizması da bu bağımlılığı artırarak gelişmekte olan ülkelerin karar mercilerini giderek ülke sınırları dışına çıkarabilmektedir. Özellikle yoğun dış borç yükü altına girmiş bulunan ülkelerin ekonomi politikaları uluslararası mali ve ekonomik kuruluşlar tarafından sıkı bir denetim altında bulundurulmaktadır. Temel ekonomi politikaları bu kuruluşlarca saptanmakta ve uygulanması da yine bu kuruluşlarca denetlenmektedir.

Kredilerin önemli bir bölümünün koşullu olarak verilmesi, kredi veren ülkenin alan ülke üzerinde doğrudan ekonomik ve siyasal etki ve denetim kurma olanağı tanımaktadır. Kredilerin bu niteliği, kredi alan ülke belirli bir borçluluk düzeyine ulaştıktan sonra ve geri ödeme sorunlarıyla karşılaşınca oluşan bağımlılık ilişkisinde kendisini daha çok gösterir.

Sonuçta günümüzde uluslararası ekonominin temel dinamikleri, ulusal yönetimlerin egemenlik haklarının kapsamında değerlendirilmesi gereken kimi yetkilerini, diğer alanlarda olduğu gibi ekonomik alanda da uluslararası güçlerin eline geçmesine yol açmakta, "ulusal" olarak bilinen değerler önemlerinden çok şey yitirmektedir. Bu çerçevede ulusal denetim mekanizmalarının kimi işlevleri, gün geçtikçe artan oranda uluslararası denetim mekanizmaları tarafından üstlenilmektedir.

Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından bakıldığında, ulusların karar vericilerinin ulusalcı baskılar altında oldukları, kendi seçmeninin taleplerini karşılamak durumunda bulundukları, uluslararası gündem içinde ulusalcı bir gündem oluşturabilmenin çelişkisini taşıdıkları[23] gözlemlenmektedir. Bu

[22] Kabaalioğlu, Haluk A., **Çok Uluslu İşletmeler Hukuku**, İ.K.V. Yayını, İstanbul 1982, s. 121
[23] Tekeli, İlhan; İlkin, Selim, Türkiye ve Avrupa Topluluğu - I Ulus Devletini Aşma Çabasındaki Avrupa'ya Türkiye'nin Yaklaşımı, Ümit Yayıncılık, Ankara 1993, s. 26

durumda ise, ulusal denetim ile uluslararası denetimin karşı karşıya geldikleri açıkça görülmektedir.

Denetimin Uluslararasılaştırılması Sorunu

Özel Denetimde Uluslararasılaşma Eğilimleri

Muhasebe ve Denetimde Uluslararası Eşgüdüm ve Uyumlulaştırma

Muhasebe ve denetim alanında standartların önemine daha önce değinilmişti. Bu standartlar, mali, ticari ve ekonomik küreselleşmeye koşut olarak uluslararası bir nitelik kazanmış ve özellikle büyük ve uluslararası işletmeler için ulusal düzen ve standartlar, gereksinimleri karşılamakta yetersiz kalmıştır. Uluslararası standartların belirlenmesi ve geliştirilmesinin bir zorunluluk halini alması ile bu alanda gerekli örgütlenmeye gidildiği görülmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları, bağımsız ve özel bir kuruluş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından belirlenmekte, geliştirilmekte ve yayınlanmaktadır. Bu Komitenin amacı, bütün dünyada işletmeler ve diğer kuruluşlar tarafından uygulanmakta olan finansal raporlamaya ilişkin muhasebe ilkelerinin harmonizasyonunu gerçekleştirmektir.[24]

ISAC, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Hollanda, Birleşik Krallık (İngiltere) ile İrlanda ve Amerika Birleşik Devletlerinin muhasebe meslek örgütleri tarafından yapılan bir anlaşma ile 1973 yılında kurulmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (International Federation of Accountats - IFAC) üye olan profesyonel muhasebe örgütleri de, 1983 yılından beri IASC'ın üyeleri kapsamına alınmışlardır. Ülkemizde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) IASC üyesidirler. 1996 itibariyle 85 ülkeden 116 meslek kuruluşu bu Komiteye üyedir. Bugün Uluslararası Muhasebe Standartları çalışmalarına çok sayıda diğer örgütler de katılmakta ve Komiteye üye olmayan birçok ülke bu standartlardan yararlanmakta ve uygulamalarına esas almaktadır.

IASC'ın kuruluş tüzüğünde amaçları şu şekilde açıklanmıştır: 1) Finansal tabloların düzenlenmesi ile sunulmasına esas alınacak kamu çıkarına uygun muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayımlamak; bu standartların dünya çapında kabulünü ve uygulanmasını sağlamak, 2) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuatın muhasebe standartlarının ve

[24] Yalkın, s. 171

yöntemlerinin geliştirilmesi ile harmonizasyonu konularında çalışmalar yapmak.[25]

Bu amaçlardan da anlaşılabileceği gibi, kamu çıkarı kavramı da uluslararasılaşmış ve ekonomik ve mali alanlardaki kamu çıkarlarını ulusal sınırlarla sınırlandırmak mümkün olamamaktadır. Bu nedenle özel denetimden amaçlanan yatırımcıların bilgilendirilmesi, vergi ve benzeri yasal yükümlülüklerin işletmelerce gereği gibi yerine getirilmesi, kamuoyu ve ilgili taraflara objektif ve sağlıklı bilgi sunulabilmesi gibi beklentilerin yerine getirilebilmesi için muhasebe ve denetimde kullanılan ölçüt ve standartların uluslararası düzeyde genel kabul görmüş olması zorunluluk kazanmaktadır.

Muhasebe standartları gibi denetim standartları da uluslararası geçerliğe sahip olma zorunluluğuyla karşı karşıyadır. Bu alanda Amerikan Muhasebe Kuruluşlarının ilk kez 1946 yılında oluşturdukları ve kısa zamanda uluslararası nitelik kazanan standartlar genel kabul görmüş referanslar olmaktadır. ABD'nin uluslararası sermaye piyasalarındaki ağırlığı ve bu piyasalarda işlem yapmak isteyen şirketlerin mali tablolarının söz konusu standartlara uygun olması zorunluluğu, ABD meslek kuruluşu IFAC'ın geliştirdiği uluslararası denetim standartlarının genel kabul görmüş ve en yaygın kullanıma sahip standartlar olmasını sağlamıştır.

Avrupa Birliğinde Uluslararası Muhasebe ve Denetim Harmonizasyonu

Avrupa Birliği'nin Altıncı Yönergesi mali tablolar, Yedinci Yönergesi konsolide mali tablolar ve Sekizinci Yönergesi ise bağımsız denetim faaliyetleri ile ilgilidir ve bu yönergeler üye devletler için bağlayıcı olup, uyulması zorunludur. Bu yönergelerin amacı, üçüncü kişilerin çıkarlarını korumak için üye devletlerin muhasebe uygulamalarına ilişkin mevzuat hükümlerinde harmonizasyonu gerçekleştirmektir.

Temel mali tablolarla ilgili esasları içeren Dördüncü Yönerge, belirlenen mali tabloların açık biçimde ve yönerge hükümlerine uygun olarak düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu Yönergenin amacı, konuya açıklanacak mali bilgilerin kapsamı yönünden, üye devletlerde minimum düzeyde eşdeğer mevzuat hükümlerinin uygulanmasını sağlamaktır.

Yedinci Yönergede, AB içinde şirketler tarafından yayımlanması zorunlu olan bilgilerde karşılaştırılabilirlik ve eşdeğerlik amaçlarını gerçekleştirmek için konsolide mali tablolarla ilgili üye devlet mevzuatlarının harmonizasyonunun sağlanması amaçlanmıştır.

Sekizinci Yönerge, belli türdeki ortaklıkların mali tablolarının, denetim faaliyetlerini yürütmekle yetkili kişi veya kişiler tarafından denetlenmesini

[25] Yalkın, s. 171, 172

öngörmektedir. Aynı zamanda denetçilerin sahip olması gereken nitelikleri ve denetim faaliyetleri ile ilgili üye devletler için öngörülen harmonizasyon ilkelerini içermektedir.

Dördüncü ve Altıncı Yönergeler, 1990'lı yıllara kadar AB'de çok etkili idi. Muhasebe standartlarının iyileştirilmesinde, mali tablo kalemlerinin karşılaştırılabilirlik niteliklerinin geliştirilmesinde ve ulusal sınırlar dışında ortaklık paylarının borsalara kote edilmesinde önemli rol oynadılar. Ancak bu yönergeler 1990'lı yıllarda mali tabloları hazırlayanların, kullananların ve muhasebe standartlarını saptayanların karşılaştıkları tüm sorunları yanıtlamaktan uzak kalmıştır. Bazı konulara yönergeler kapsamında yer verilmediği gibi, diğer konular yönergelerde farklı yorumlara yol açan seçenekler veya formüller yoluyla çözümlenmeye bırakılmıştır.

Yönergeler ve ulusal mevzuata göre düzenlenen mali ve konsolide tablolar birçok ülkede, özellikle ABD'de Sermaye Piyasası Komisyonu'nun (The Securities Exchange Commision) talepleri karşılayamamaktadır. Bu nedenle Avrupa'nın büyük şirketleri, uluslararası piyasalarda özellikle New York Borsasında sermaye tedarik etmek istediklerinde, mali tablolarını Amerikan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yeniden hazırlamak zorunda kalmışlardır.

AB'de bu yönergelerle ilgili yeni yaklaşımlara ve görüşlere gereksinme olduğu açıktır. Çünkü büyük şirketlerin sermaye piyasalarından kaynak bulma gereksinimleri artmış, özelleştirme faaliyetleri de kaynak ihtiyacını hızlandırmıştır. Bu nedenle AB'nin yeni stratejisinin "Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu" olduğu söylenebilir.[26]

Bu doğrultuda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ile Sermaye Piyasası Uluslararası Örgütü (International Organization of Securities Commissions - IOSCO) tarafından yapılan çalışmalar sonucu uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesinde önemli adımlar atılmıştır. IOSCO Teknik Komitesi, bu standartların tüm sermaye piyasalarında esas alınmasını önermektedir.[27]

Kamusal Alanda Uluslararası Denetim Konuları

Küresel Çevre Sorunlarının Denetimi

Çevre Denetimi Konusundaki Gelişmeler

İnsanoğlunun doğaya karşı üstünlük sağlama savaşı, çevre üzerinde yoğun bir baskı oluşturmuş ve bu baskıların doğanın kendini yenileyebilme yeteneğinin

[26] Yalkın, s. 173-174
[27] Yalkın, s. 174

üstüne çıkmasıyla[28] oluşan çevre sorunları, kısa sürede global nitelik kazanmıştır. Çevredeki bozulmanın insan ve diğer canlılar için tehdit oluşturmaya başlaması (kitlesel ölümler gibi), insanları bu sorunlara karşı önlem almaya yöneltmiştir. 1972'de Stockholm'de düzenlenen BM Çevre Konferansı ile çevre sorunlarına ilk kez uluslararası ölçekte çözümler üretilmeye çalışılmış ve bunu izleyen dönemde ulusal ve uluslararası düzeyde birçok hukuksal düzenleme gerçekleştirilmiştir.

Ozon tabakasının tükenmesine ilişkin Montrö Protokolü, tehlikeli atıklara ilişkin Basel Konvansiyonu, denizlerin kirlenmesine ilişkin Oslo ve Paris Konvansiyonu, son 30 yılda sayıları giderek artan global ve bölgesel nitelikteki uluslararası anlaşmaların (Konvansiyon, Antlaşma, Sözleşme vb.) örnekleridir. Bunların yanında çevre odaklı olmayan uluslararası sözleşmeler de, çevre ve sürdürülebilir kalkınma konularında referanslar içerebilmektedir.

Birleşmiş Milletlerin 1992'de Rio de Janeiro'da düzenlediği Çevre ve Kalkınma Konferansının bir sonucu olarak, Washington DC'de aynı yıl toplanan INTOSAI Kongresinde (XIV INCOSAI) bu konuların artan önemi kabul edilmiş ve bu konularda üye ülkelere yardım ve rehberliğin geliştirilmesini sağlayabilecek daha çok çalışmaya ihtiyaç olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu amaçla 17 üyeden oluşan INTOSAI Çevre Denetimi Çalışma Grubu oluşturulmuştur.

Daha sonra 1995'te XV. INCOSAI'de, kendi ülkelerinin Uluslararası Çevre Anlaşmalarına uyarlıklarının denetimi konusunda yüksek denetim kurumlarının işbirliği olanaklarını INTOSAI'nin teşvik etmesi gerektiği kararlaştırılmıştır. Aynı zamanda INTOSAI'nin, yüksek denetim kurumlarının ortak ve eşgüdümlü denetimlerde bulunmalarını cesaretlendirmesi de kararlaştırılmıştır (Kahire Beyannamesi, md. 3). 1995'ten günümüze, çevre denetimi alanında çok sayıda ortak denetim gerçekleştirildiği görülmektedir.

Haziran 1999'da Paris'te yapılan EUROSAI'nin IV. Kongresinde, EUROSAI bünyesinde de bir "Çevre Denetimi Çalışma Grubu" oluşturulması kararlaştırılmıştır. Polonya'nın koordinatörlüğündeki Çalışma Grubunun 4 ayrı alt-koordinatörlüğü bulunmaktadır. Akdeniz Bölgesi için Malta, İskandinavya için Norveç, Batı Avrupa için Hollanda ve Karadeniz için Romanya Sayıştayları alt-koordinatörlük görevi üstlenmiştir.

Çalışma Grubunun seçilmiş çevre koruma alanlarında (temiz hava ve tatlı su, sınır sularının denetimi gibi konularda) bölgesel bir çevre denetimi programı düzenlenmesinin ve geliştirilmesinin olanaklarını araştırması ve bu programın, sürdürülebilir bölgesel gelişme bağlamında, denetim programlarının ve yöntemlerinin uyumlulaştırılmasının sağlayacağı yarar konusuna özel vurgu

[28] Keleş, Ruşen ve Hamamcı, Can, **Çevrebilim,** (3. Baskı), İmge Kitabevi, Ankara 1998, s. 19

yaparak, Avrupa ülkelerinin çok ivedi olan kısa, orta ve uzun vadeli gereksinmelerine odaklanması kararlaştırılmıştır.[29]

INTOSAI'nin diğer bir alt bölgesel grubu olan ASOSAI de, Kore Sayıştayı'nın öncülüğünde çevre denetimi konusunda eğitim kursları vermeye başlamış ve daha sonra Çin Sayıştayı bu görevi üstlenmiştir. Çevre denetiminin bölgesel önemi göz önüne alındığında, büyük olasılıkla INTOSAI'nin diğer Bölgesel Gruplarında da benzeri Çalışma Grupları kurulacaktır.[30]

Çevre Denetiminde Uluslararası İşbirliği Gereksinimi

Bu tür çevre denetimleri iki nedenle önemlidir. İlk olarak çevre konularının çoğu sınır aşırı nitelik taşımaktadır. Küresel ısınma, asit yağmurları, okyanus kirlenmesi gibi çevre sorunları, global problemlerdir. Bölgesel çevre konuları da çoğu kez ulusal sınırları aşar. Örneğin büyük nehirlerdeki su kalitesi, balık sayıları ve avlanması, çevre katliamlarının araştırılması bu tür konulardandır.

Birçok ülke sınıraşırı çevre problemlerini çözmek veya çevre konularına dair diğer alanlarda birlikte çalışmak konusunda uluslararası anlaşmalar imzalamışlardır. Çevre sorunlarının bu sınıraşırı doğası ve hükümetlerin çevre politikası, yüksek denetim kurumları arasında işbirliği gereksinimini de beraberinde getirmektedir.

1997 yılında yapılan bir ankete katılan 83 yüksek denetim kurumundan 49'u, uluslararası çevre anlaşmalarının denetimine bazı yönleriyle ilgilendiklerini belirtmişlerdir.

Çevre denetimleri, yüksek denetim kurumlarının denetim kapasitelerinin geliştirilmesine katkıda bulunabilir. Eşzamanlı (paralel), eşgüdümlü veya ortak denetimler, katılımcı ülkeler arasında denetim yaklaşımları ve metodolojisi konusundaki bilgi ve deneyimlerin paylaşılması için fırsat oluşturur.

INTOSAI 1995 Kahire Kongresinde alınan Tavsiye Kararında, "INTOSAI, Yüksek Denetim Kurumlarını mümkün olduğu ölçüde ülkelerinde yapılan uygunluk denetimleriyle uluslararası anlaşmalar arasında mutabakat sağlamaya teşvik etmeli ve Yüksek Denetim Kurumlarını ortak veya eş zamanlı denetimleri konusunda cesaretlendirmelidir" denilmektedir.

INTOSAI Çevre Denetimi Çalışma Grubu da, bu çalışmaların teşvik edilmesi ve yürütülmesine destek vermek amacıyla rehber niteliğinde dokümanlar hazırlamış ve iyi uygulama örneklerini ortaya koymaya çalışmıştır.[31]

---

[29] INTOSAI, Draft Booklet on How SAIs May Co-operate on the Audit of International Environmental Accords, INTOSAI Working Group on Environmentel Auditing, 1998, p. 3-5
[30] Sayıştay, **Çevre Denetimi,** Sayıştay Dış İlişkiler Grubu, Ankara, Aralık 1999, s. 8
[31] Bkz. INTOSAI – WGEA, **Cooperation Between SAIs: Tips and Examples for Cooperative Audits,** Ottawa (Canada), 2007

Dış Borçların Denetimi Sorunu

19. yüzyıl sonlarından itibaren kaynakların uluslararası transferi kamusal faaliyetlerin giderek artan oranda merkezine yerleşti. Bu olgu devlet yönetiminde olduğu gibi, kamusal denetim alanında da yeni ve alışılmışın dışında sorunlar yarattı. Kaynakların transferi, diğer ülkelere kalkınma yardımı yapılması şeklinde ulusal sınırları aşınca, bu sorunlar giderek büyüdü.[32]

Kamusal kaynakların bir ülkeden diğerine transferi çok daha önceki zamanlarda da, örneğin savaş tazminatlarının ödenmesi gibi durumlarda gerçekleşebilmekteydi. Ancak zamanla bu kaynak transferleri, bu ödemelerin yönetimini ve denetimini de içeren birtakım genel sorunlara yol açmaya başladı. Bu ödemelerin özel yasal bir dayanağının (örneğin savaş tazminatlarında bir barış antlaşmasının) olup olmadığı, transfer edilen değerlerin (nakit ya da ayın) doğru hesaplanıp hesaplanmadığının ve sözkonusu transfer anlaşmasının yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun yapılıp yapılmadığı gibi konular, her iki ülke organlarınca araştırılması gereken konulardır.

Kalkınma yardımları alanında gerek anlaşma koşullarının, gerek uygulanışının ve gerekse belirlenen amaç ve ilkelere uygunluğunun her iki ülke tarafından etkin bir denetim süzgecinden geçirilmesi gerekmektedir. Örneğin yardım sağlayan devlet, yardım alan devletin özgürlük ve bağımsızlığına aykırı koşullar koyabilir. Yardım veren devletin etkin bir denetim süreci sağlaması güç olduğu gibi, alan devletin de bu yardımların kalkınma kapasitelerine bir katkı sağlayıp sağlamayacağını iyi hesaplaması gerekmektedir.

Çok taraflı kalkınma yardımlarının ulusal organlarca denetlenmesinin gerekliliği de tartışma konusu yapılabilir. Bu alanda faaliyet gösteren çeşitli uluslarüstü örgütlerin kendi denetim elemanlarının olduğu bilinmektedir. Yardım veren ülkenin ulusal yüksek denetim kurumunun bu alandaki denetim olanaklarının sınırlılığı da yadsınamaz. Böyle bir durumda yardım veren ülkenin de üyesi durumunda bulunduğu bu uluslarüstü kuruluşların yaptıkları denetimlerin ulusal denetim kurumlarınca da asıl kabul edilmesi ve bu raporlar üzerinden denetim yargılarına varmaları uygun bir yol olabilir.

Öte yandan söz konusu uluslarüstü kuruluşların denetim kurullarının büyük ölçüde üye devletlerin yüksek denetim kurumları personelinden oluşturulması, ülkeleri doğrudan ilgilendiren konu ve sorunların, kendi denetim elemanlarının da içerisinde yer aldığı bir komisyonca denetlenmesinin sağlanması, bu alandaki ulusal düzeyli denetim gereksinmesinin karşılanmasında daha etkili bir yöntem olabilir.

Kalkınma yardımları alanında yüksek denetim kurumlarınca yapılacak denetimlerde yasallık ve düzenlilik incelemelerinin önemli bir yer tutması beklenemez. Yapılacak bir etkinlik denetimi ise, kalkınma yardımlarına konu

[32] Grafe, Hans, "On Auditing Bilateral Development Aid: the Case of Germany", **State Audit...** p. 337

olan program veya projelerde belirlenen amaçlara ulaşılıp ulaşılamadığının saptanmasını içerir. Verimlilik denetimi de, belirlenen amaçlara mümkün olan en ekonomik yollarla, yani fonların ya da materyalin israfı olmaksızın ulaşılıp ulaşılmadığının araştırılmasını amaçlar.

Etkinlik denetimleri, ikincil amaçların temel amaçlarla veya proje amaçlarının program amaçlarıyla uyumlu olup olmadığının incelenmesini de kapsar. Örneğin nüfusun kırsal bölgelerden kentlere göç etmesinin önlenmesi hem yardım veren ve hem de yardım alan ülkece bir amaç olarak benimsenmişse, bu amaç yardım anlaşmalarında yer almamış olsa bile, yapılan yardımlarla yürütülen programlar (örneğin kırsal kesime yönelik tarımsal sulama tesislerinin yapılması) kırsal nüfusu kent özeklerine göçünü özendirecek nitelikte olmaması gerekir. Yapılacak denetimlerde projenin amaçlarının programlarla bağdaşmazlığı yargılanacaktır.[33]

Bir kalkınma programı veya projesinin amaçlarıyla ilgili her denetim, birtakım çıkmazlarla karşı karşıya kalabilir. Çünkü bu alan daha çok Parlamentonun özel alanına girmekte olup, Hükümet kararlarının siyasal denetimi ile ilgili Parlamento biriminin denetim yetkisinin kapsamında değerlendirilmektedir. Hükümetin bir bakanının, Hükümetin ve hatta Parlamentonun kalkınma politikasını şekillendirmesinde bağımsız bir dış müdahale kabul edilebilir görünmemektedir. Ancak yaşanan deneyimler gösterdi ki, yüksek denetim kurumları kalkınma yardımlarının hedefleri ve bu hedeflere ulaşılmasına ilişkin sorunların geniş bir bölümü üzerinde yasal bir yetkiye sahip olmalı ve bu yetkisini çok yararlı alanlarda kullanmalıdır.[34]

Uluslararası Yolsuzlukların Denetlenebilirliği

Yolsuzluk olgusu, genel olarak yönetimin performansını derinden etkileyen ve etkisi tüm insanlığa yansıyan, tarihin en eski insanlık suçlarından birisidir. Bu nedenledir ki yolsuzlukların önlenmesi, denetim olgusunun gelişmesinde en önemli faktör olmuş ve günümüzde de özellikle iç denetim mekanizmalarının başlıca amaçları arasında yolsuzlukların önlenmesi ilk sırayı almaktadır.

Yolsuzlukların azgelişmişlik sürecine katkısı, insan hakları, eşitlik ve adalet gibi insanlığın temel değerlerine aykırı niteliği, bu sorunun etkisinin ulusal sınırlar içerisinde kalmasını engellemekte ve global bir insani sorun haline getirmektedir. Bu nedenledir ki yolsuzluk ve benzeri uygulamalar uluslararası gündemde fazla yer bulabilmektedir.

Yolsuzluklar, maddi boyutuyla da, sermaye ve üretimin uluslararasılaştığı, ticaretin serbestleştiği bir ortamda kolaylıkla uluslararası kimlik kazanabilmekte ve dolayısıyla yolsuzlukla mücadele de uluslararası işbirliğini gerektirmektedir.

[33] Grafe, p. 339
[34] Grafe, p. 339

Yolsuzluk, daha çok gelişmekte olan ülkeler için uluslararası boyutu olan bir sorundur.[35] Uluslararası işbirliğinin önemi de bu ülkeler açısından daha fazla değer taşımaktadır.

Yüksek Denetim Kurumları ve Uluslararası Denetim

Uluslararası Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimi

Globalleşen ve giderek küçülen dünyamızda yönetsel kişi ve kurumların hesap verme sorumluluklarının ulusal çerçeveyle sınırlı kalması düşünülemez. Ulusal düzeyde hesap verme sorumluluğunun uluslararası arenada dünya kamuoyuna karşı hesap verme yükümlülüğüne ve tüm insanlara karşı sorumluluğa dönüşmesi ender bir durum olmadığı gibi, giderek yaygınlaşmakta ve artan bir anlam ve önem kazanmaktadır. Keza uluslararası işlevlere sahip örgütlenmelerin hesap verme sorumlulukları da şüphesiz ulusal boyutları aşan niteliktedir.

Uluslararası düzlemde hesap verme sorumluluğu ulusal devlete çeşitli yükümlülükler getirmektedir. Bu yükümlülükler çoğu zaman uluslararası düzenlemelerin temel konusunu oluşturur. Daha önceleri silahsızlanma ve savaş hukuku üzerinde yoğunlaşan bu düzenlemeler sonraları daha çok ekonomik ve mali konulara, insan haklarına, çevre ve sürdürülebilir kalkınma gibi alanlara odaklanmaya başlamıştır. Endüstriyel faaliyetlere ilişkin standartların belirlenmesinden, mali ve ekonomik hayatın belirli düzenlemelere tabi kılınmasına kadar, ulusal niteliği ağır basan birçok konu uluslararası düzenlemelere ve zirvelere taşınabilmektedir. Sonuçta devletlerin büyük çoğunluğunun ilgili sözleşmelere taraf olmakla bağlayıcılık tanıdıkları bu düzenlemelere riayet etmeleri, uluslararası nitelikte bir denetim konusunu oluşturmaktadır.

Kimi zaman da ulusal devletlerin dünya kamuoyuna hesap verme sorumlulukları kendi iç hukuk düzenlemelerinden kaynaklanır. Genellikle devletlerin onayladıkları uluslararası düzenlemelerin getirdiği yükümlülüklerinin doğal bir sonucu olarak gerçekleştirilen bu iç hukuk düzenlemeleri, ilgili devletler için uluslararası platformlarda hesap verme sorumluluğu doğurabilir.

Uluslararası düzenlemeler devletlere sadece sorumluluk değil, haklar da doğurabilir. Çevreyle ilgili alanlarda, uluslararası ticarette vb. devletlerin sahip oldukları hakları kullanabilmeleri de, uluslararası hesap verme sorumluluğuyla doğrudan ilişkilidir.

Örneğin çevreyle ilgili çok sayıda uluslararası anlaşmanın tarafı olan ve bunların dışında da birçok sözleşme ve mutabakata imza koyan Türkiye'nin çevre

[35] Sahgal, Vinod, "Strengthening Legislative Audit Institutions: A Catalyst to Enhance Governance and Combat Corruption", **Performit,** Vol. XV, No. 1, Jenuary 98, p. 4-5

konusundaki hak ve sorumlulukları uluslararası alana da taşınmış olmaktadır. Aynı şekilde Avrupa Birliği adaylığı sürecince diğer birçok ülke gibi Türkiye de iç düzenlemelerini AB'nin normlarına uyumlaştırma gereksinimi duymaktadır. Bu süreçte imzalanan çok sayıda anlaşma, her iki taraf için hak ve sorumluluklar doğurmaktadır. Bu hak ve sorumlulukların hayata geçirilmesi konusunda tarafların hesap verme yükümlülükleri, uluslararası bir nitelik taşımaktadır.

Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslarüstü İşlevleri

Aslında yüksek denetim kurumlarının ulusal boyutta ele aldıkları temel konular sadece kendi uluslarını değil, tüm dünya toplumunu doğrudan ilgilendiren öneme sahiptir. Yolsuzlukların önlenmesi, ekonomik kayıpların azaltılması, ekonomik ve sosyal refahın artırılması, kamusal alanda en iyi yönetim uygulamalarının ilke edinilmesi, kamu yönetiminde reform için katkı sağlama ve yüksek denetim kurumlarının daha birçok işlevi, ülkeler ve uluslar arasında her alanda yoğunlaşan global etkileşimin de aracılığıyla ilgisiz görünen diğer toplumlar için de değer taşımaktadır. Özellikle dış kredi, yabancı sermaye ve uluslararası ticaret aracılığıyla birbirine kenetlenmiş ülkelerden birinde görülen başarısızlıkların diğer çok sayıda ülkeyi doğrudan etkilemesi, az rastlanan bir olgu değildir. Dolayısıyla yüksek denetim kurumları kendi ülke halkına kamusal kaynakların doğru kullanımı konusunda güvence verirken, uluslararası kreditörlere, uluslararası mali ve ekonomik kuruluşlara, uluslararası yatırım ve ticaret firmalarına da bir ölçüde güvence sağlayabilmektedir.

Ayrıca bu kurumların doğrudan üstlendikleri uluslarüstü denetim işlevleri de bulunmaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere Avrupa Birliğine dahil ülkelerin yüksek denetim kurumları Avrupa Birliğine karşı birtakım yükümlülükler üstlenmişlerdir. Bunun gibi bazı ulusal yüksek denetim kurumlarının kimi uluslararası örgütler için dış denetçilik görevi üstlendikleri görülmektedir. Örneğin Fransız Sayıştayı BM Gıda ve Tarım Örgütü (FAO), Dünya Gıda Programı (WFP) ve Dünya Meteoroloji Örgütü (WMO)'nün dış denetçilik görevini üstlenmiştir.[36] Kanada Sayıştayı ise, BM Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü ile Sivil Havacılık Örgütü gibi bazı uluslararası örgütlerin bağımsız dış denetimini yürütmektedir.

Ulusal yüksek denetim kurumları, giderek uluslararası kuruluşların ülkelerin ulusal sınırları çerçevesinde kalan faaliyetlerinin denetimi için de güvenilir kuruluşlar olmaktadır. Örneğin Dünya Bankası gibi yarı resmi uluslararası kredi kuruluşlarının mali destek sağladıkları ulusal projelerin denetimi, bu kuruluşlar için büyük önem kazanmakta ve bu denetimlerin ulusal bir kuruluşa yaptırılması çeşitli açılardan zorunlu görülmektedir. Kamusal denetim mekanizmalarının henüz yeterince güçlü olmadığı ülkelerde bu projelerin denetiminde özel denetim kuruluşlarının tercih edilmesi yönünde bir eğilim söz konusu olmaktadır. Gelişkin ve bağımsız yüksek denetim kurumlarına sahip ülkelerde

[36] The Court of Accounts of France, p. 15

ise, bu kurumların anılan projeler üzerinde zaten var olan denetimleri, uluslararası kuruluşlar için de güvenilir kabul edilmektedir.

Dünya Bankasının Ocak 1993 tarihli raporunda, Dünya Bankası kaynaklı projelerin denetimi için getirilen öneri bu açıdan dikkate değerdir. Bu raporda Sayıştay için yeni bir model önerilmekte, bu model gerçekleştirilene kadar söz konusu projelerin Hazine Kontrolörleri adına özel sektör denetçileri tarafından denetlenmesi için Hükümet ve Dünya Bankası'nın anlaşmaları önerilmektedir. Yapılacak anlaşmaya göre 1 Ocak 1995'ten itibaren bu projelerin denetimini Hazine Kontrolörleri yerine özel sektör denetçileri gerçekleştirmeli, Hazine Kontrolörleri yapılan bu işlemlerin objektifliğini ve kalitesini tasdik etmelidir. Bu anlaşma ayrıca her bir proje için Hazine Kontrolörlerine sunulacak mali tabloların format ve niteliklerinin banka tarafından proje gruplarına ve denetçilere bildirilmesini de şart koşmalıdır.

Uluslararası Denetim Uygulamaları

Yüksek Denetim Kurumlarının Uygulamaları

Yüksek denetim kurumları bazen kesişen denetimler aracılığıyla, ulusal düzeyde gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerine uluslararası bir nitelik kazandırabilmektedirler. Bu tür denetimlerde yüksek denetim kurumları birden fazla ülkenin ortak sorun alanını oluşturan konuların denetiminde işbirliği yapmayı kararlaştırmakta, ancak denetim faaliyetleri ayrı ayrı yürütülmektedir. Denetim sürecinde ve denetim bulgularının değerlendirilmesinde farklı ülkelere mensup kurumlar yakın işbirliği içinde çalışmaktadırlar. 1995'te Danimarka ve Norveç Sayıştayları, savunma projelerinden birisi (Leopar tankları ile ilgili) hakkında bu tür bir denetim uygulamasına başvurmuşlardır.

Ortak denetimlerde ise, birden fazla ülke Sayıştayının denetim personelinden oluşan bir denetim ekibi denetim faaliyetlerini yürütmekte ve sonuçta katılımcı tüm ülkeler için tek bir denetim raporu hazırlanmaktadır. 1996 ve 1997 yılları boyunca Danimarka, Norveç ve İsveç Sayıştayları UNICEF'in yönetiminde, bu ülkelerin sağladıkları kalkınma yardımlarına dayalı bazı özgül projelerin ortak denetimlerini gerçekleştirmişlerdir. Bu etkinlik, UNICEF'in kendi denetimi olmayıp, her bir ülkenin sağladığı yardımların yönetiminin verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkeleri açısından incelenmesi niteliğindeydi.

Uygulanan diğer bir model, eşgüdümlü denetimlerdir. Örneğin Belçika, Danimarka, Hollanda, Norveç ve ABD Sayıştayları birkaç yıl F-16 Çokuluslu Savaş Uçağı Programının fiyat tekliflerinin ve sözleşmelerinin değerlendirilmesinde koordineli çalıştılar. 1995 ve 1996 yılları boyunca Polonya ve Belarus Sayıştayları Bialowezia ormanlarındaki ekonomik aktivitelerin çevresel etkileri konusunda bu tür eşgüdümlü bir denetim gerçekleştirmişlerdir. 1997 yılında ise, Polonya Sayıştayı benzer bir denetim çalışmasını, sınır sularına ilişkin uluslararası yükümlülüklere ve sözleşmelere her bir ülkenin uymasını

sağlamak amacıyla Belarus, Çek Cumhuriyeti ve Litvanya ile birlikte gerçekleştirmiştir.

Bu tür denetimlere 1998'de Brezilya ve Peru'nun yürüttüğü Amazon ormanlarının yönetimi hakkındaki çalışma, 2000 yılında AB Sayıştayı ve AB ülkelerinin ulusal Sayıştaylarınca eşgüdümlü olarak yürütülen AB uyum fonlarına ilişkin denetim, 2001 yılında Çek Cumhuriyeti ve Polonya'nın sel baskınlarının önlenmesi ve zararlarının ortadan kaldırılması konusunda yaptıkları denetim örnek gösterilebilir.[37]

Daha çok çevre konusunda gerçekleştirilen bu denetimler gelecekte her alanda ve daha ileri düzeyde uygulanacak uluslararası denetimler için birer model oluşturmuş, tüm ülke Sayıştayları için bu tür ortak girişimlerin yararları konusunda bilgilendirici ve cesaretlendirici olmuştur.

Diğer Bazı Örgütlerin Etkinlikleri

Kimi alanlarda denetimin, birtakım uluslararası meslek örgütlerinin etkinlikleri ile uluslararasılaştığı görülmektedir. Örneğin uluslararası polis örgütü İnterpol, uluslararası nitelikteki suçlara bulaşmış kişilerin yakalanmasında üstlendiği işlevle bu tür bir özellik göstermektedir.

Uluslararası ekonomik alanda denetim ve düzenleme yapma amacıyla oluşturulan Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF) gibi örgütlerin birçok faaliyetlerinin uluslararası denetim niteliğinde olduğu da yadsınamaz.

Esasen Birleşmiş Milletler Örgütünün birincil amacının uluslararası arenada siyasal denetim işlevini yürütmek olduğu ve hatta bazı koşullarla askeri denetim araçlarını kullanma yetki ve yeteneğine sahip olduğu bilinmektedir. Bugüne kadar birçok ülkenin siyasal ve askeri taleplerinin sınırlandırılmasında BM'nin oynadığı rolün önemi büyüktür. Yine benzer şekilde NATO'nun birçok bölgesel sorunun çözümünde üstlendiği işlev, uluslararası sistemin bir aktörünün uluslararası hukuka uygun hareket etmesini sağlamak niteliğindedir.

Uluslararası Af Örgütü, Greenpeace gibi resmi niteliğe sahip olmamakla birlikte kendilerini kabul ettirmiş örgütlerin yaptıkları çalışmaların da doğrudan uluslararası denetim kavramı çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Af Örgütü, ulusal düzeyde Ombudsman, yargı kurumları vb. aracılığıyla yapılan insan hak ve özgürlüklerinin korunması konusundaki çalışmaları, çağdaş uluslararası kabul görmüş normları esas alarak ve uluslararası kamuoyunu harekete geçirerek daha ileri bir düzeyde ve uluslararası boyutta gerçekleştirmektedir. Greenpeace ise, çevrenin korunması ve hiçbir ayrım gözetmeksizin tüm insanlık için daha uygar, daha yeşil ve daha yaşanabilir bir Dünya sağlamak için önemli etkinliklerde bulunan bir örgüttür.

---

[37] INTOSAI – WGEA, **Cooperation Between SAIs: Tips and Examples for Cooperative Audits,** Ottawa (Canada), 2007, p. 29-30

Bu tür örgütlerin aşırılıkların sınırlandırılması, kötü yönetim uygulamalarının önlenmesi, uluslararası sistemlerdeki (ekonomik, siyasal, teknolojik vb.) eksiklik ve aksaklıkların giderilmesi anlamında gerçekleştirdikleri uluslararası denetim uygulamalarının örneklerini çoğaltmak mümkündür. Ancak özetle hemen her uluslararası örgütün insanlık yararına birtakım işlevler üstlenmek üzere kurulduğu ve bu amaçla çeşitli gerçek ve tüzel kişilerin eylem ve işlemlerinin genel çıkara ve uluslararası normlara uygunluğunu sağlamaya yönelik faaliyetler yürüttüğü söylenebilir.

Denetimin Uluslararasılaştırılması Gereksinimi ve Örgütsel Yapı Sorunu

Denetimde Uluslararasılaşmayı Gerektiren Nedenler

Küreselleşme sürecinde dünyanın herhangi bir bölgesinde yaşanan bir gelişme, dünyanın diğer bölgelerini de etkilemekte ya da global sistemin herhangi bir alt sisteminde görülen bir aksama veya kötü gidiş, global sistemi de değişik şekil ve ölçülerde etkisine alabilmektedir. Bu karşılıklı etkileşim olgusu, denetimde de ulusallığın yetersizliğini ve global yaklaşımların gerekliliğini beraberinde getirmektedir.

Ulusal sınırların etkisini yitirdiği alanlarda ulusal denetim mekanizmalarının da gerekli etkinliği sağlayamayacağı kuşkusuzdur. Yukarıda kısaca değinilmeye çalışılan bellibaşlı denetim alanlarında ulusal nitelikteki denetim kurumlarının tek başlarına ve hatta eşgüdüm ya da işbirliği halinde yürütecekleri çalışmaların başarılı sonuçlara ulaşılması pek beklenmemelidir. Özellikle önemi gün geçtikçe artan ve tüm insanlığın kaderini ilgilendiren çevre denetimleri ve giderek yaygınlaşan uluslararası yolsuzlukların denetlenebilmesi, uluslarüstü bir denetim yaklaşımını ve buna uygun bir yapılanmayı gerekli kılmaktadır.

Öte yandan ulusal devletler, uluslararası hukuk çerçevesinde çeşitli yükümlülükler altına girmektedirler. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi, eğer doğrudan bir uluslararası örgütü ilgilendiriyorsa bu örgüt tarafından çeşitli şekillerde denetlenebilmektedir. Ancak çoğu zaman bu yükümlülükler kağıt üzerinde kalabilmekte, uygulamaların objektif bir değerlendirmesi mümkün olamamaktadır. Oysa ki bu yükümlülükler tüm dünya halkları için büyük önem taşıyabilirler. Dolayısıyla bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından gerçekleştirilecek objektif denetimler, dünya kamuoyunun ortak çıkarlarına hizmet edebilir.

Bir örnekle somutlaştırmak gerekirse, Türkiye'nin taraf olduğu çevreyle ilgili çok sayıdaki uluslararası anlaşma ve bunların dışında imza koyduğu birçok sözleşme ve mutabakat ile Türkiye'nin çevre konusundaki sorumluluk ve hakları uluslararası alana taşınmış olmaktadır. Ancak henüz bu sorumlulukların gereğinin yerine getirilmesini değerlendirecek ve elde ettiği haklardan

yararlanma düzeyini objektif bir şekilde ortaya koyacak bir mekanizma mevcut değildir.

Ulusal kurumların yetki ve sorumluluk alanları gözönünde bulundurulduğunda, uluslararası nitelikteki çalışmalarda hukuksal, siyasal vb. çok sayıda engelle karşılaşacakları açıktır. Dolayısıyla yüksek denetim kurumlarının yapacakları işbirliği çerçevesinde de olsa, uluslararası denetim gereksinimini karşılaması mümkün değildir. Ulusal denetim kurumlarının bu ve benzeri açmazları da, denetimde uluslararasılaşmayı gerektiren önemli bir faktördür.

Uluslararası Örgütlerin Denetimi Sorunu ve INTOSAI

1979'da yapılan INTOSAI Kongresinin sonucunda açıklanan ve yüksek denetimin anayasası olarak bilinen Lima Deklarasyonunda, uluslararası örgütlerin denetimine ilişkin şu ilkelere yer verilmiştir:[38]

- Giderleri üye ülkelerin aidatlarıyla karşılanan uluslararası ve uluslarüstü kuruluşlar, her ülkede var olana benzer bağımsız bir dış denetime tabi olmalıdırlar.
- Bu denetimin kendi üyelerinin yapısal ve işlevsel özelliklerine uyarlanması gerekmekte ise de, üye ülkelerdeki benzeri yüksek denetime paralel bir çizgide tasarlanmalıdır.
- Bu tür bir denetimin bağımsızlığını güvence altına almak için, dış denetim kurumunun üyeleri başlıca, ulusal yüksek denetim kurumlarından atanmalıdır.

INTOSAI'nin daha sonraki kongrelerinde de bu konular gündeme gelmiş ve 1980'de yapılan kongrenin konusunu "uluslararası ve uluslarüstü alanlarda yönetim denetimi" oluşturmuştur.

Ancak uluslararası örgütlerin dış denetçilerinin ulusal yüksek denetim kurumları tarafından atanmasının değişik uygulamalara yol açabilme olasılığı da gözden uzak tutulmamalıdır. Çünkü bazı ülkeler gerçekten söz konusu uluslararası örgütün dış denetimini gerçekleştirebilecek nitelikte denetim elemanını atayacakken, diğer bazı ülkeler için atanan denetçi, Dışişleri Bakanlığının bir temsilcisi olarak görülebilir. 1980 Kongresinin önerisi, uluslararası örgütlere atanacak denetçilerin denetim alanında belirli düzeyde mesleki yeterliğe sahip olması, tercihen denetim standartları karşısında yüksek değer biçilmiş ve seçkin denetim personeli arasından atanmasıdır.

Uluslararası Denetim İçin Örgütsel Yapı Sorunu

Hemen her uluslararası örgütün denetim işlevi söz konusu ise de, doğrudan denetim alanında uzmanlaşmış ve uluslararası düzenlemelerle işlevi denetim

olarak belirlenmiş bir örgütün bugüne kadar var olmadığı açıktır. Uluslararası yolsuzlukların denetiminde, birden fazla ülkeyi ilgilendiren sorunların çözümüne ilişkin proje ya da programların, ilgili her ülkenin ortak çıkarları doğrultusunda yürütülmesinin sağlanmasında, küresel çevre sorunlarına ve ikili anlaşmazlıklara yol açan tehlikeli atık vb. konuların araştırılmasında her ülkenin yetkisini kabul edeceği ve sonuçlarına katlanmayı göze alacağı, uluslararası kamuoyuna ve uluslararası hukuk kişilerine objektif ve sistemli bilgi üretecek herhangi bir örgütsel yapı oluşturulmamıştır.

Belki uluslararası yargı mercilerinin bu tür konularda yeterince yetki sahibi oldukları ileri sürülebilir. Ancak unutulmamalıdır ki ulusal düzeyde nasıl yargı denetimi söz konusu ise, yanısıra yasama denetimi ve yönetsel denetim mekanizmaları varlıklarını sürdürmekte ise de, ülkelerin tamamına yakınında Sayıştay ya da benzeri yüksek denetim kurumları çok önemli işlevler yürütmektedirler. Dünya devletine doğru gidilen süreçte aslında ulusal devletler düzeyindeki bir yapılanmanın uluslararası alanda da kaçınılmaz olacağı söylenebilir. Bu da uluslararası nitelikte bir Yüksek Denetim Örgütünün varlığını gerekli kılmaktadır.

Ulusal yüksek denetim kurumlarının biraraya gelmeleriyle oluşmuş bulunan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü'nün (INTOSAI) yapısında yapılacak değişikliklerle, bu kurumsal yapı gereksinimine çözüm getirilebilir. Birleşmiş Milletler Örgütü ile aralarında oluşturulacak bir bağ ile INTOSAI, BM'nin bir uzman kuruluşu sıfatıyla uluslararası arenada mali denetim yapmak ve uluslararası projelerin, çevresel sorunların vb. denetimini gerçekleştirmek, sonuçlarını BM Genel Kurulu'na ya da BM'nin bir ihtisas komisyonuna, gereğinde de uluslararası yargı mercilerine ve ilgili görülen ülke yönetimlerine sunmakla görevli kılınabilir.

Yine INTOSAI'nin üzerinde ağırlıklı olarak durduğu uluslararası örgütlerin dış denetiminde de INTOSAI bünyesinde oluşturulacak bir denetim kurulu görev üstlenebilir. Ulusal yüksek denetim kurumlarının seçkin personelinden oluşturulabilecek böyle bir kurul, öncelikle üyelerini denetim standartlarına uyumluluk ve uluslararası nitelikteki bir denetim faaliyetine hazırlama amacıyla bir eğitim programından geçirerek, gerek uluslararası örgütlerin denetçi gereksinimini karşılamada ve gerekse doğrudan üstlenebileceği geniş kapsamlı denetim projelerinde istihdam edebilir. Böylece hem uluslararası örgütlerin hesap verme sorumluluklarının güçlendirilmesine ve yönetimlerinin geliştirilmesine katkıda bulunulmuş olur, hem de uluslararası nitelikteki denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde ya da en azından koordine edilmesinde sorumlu bir mekanizmaya kavuşulmuş olur.

---

[38] INTOSAI, "SAI Cooperation in Auditing International Organization", **International Journal of Government Auditing,** April 1986, p. 1

Uluslararası ve Uluslarüstü Kuruluşlarda Denetim

Avrupa Birliğinde Denetim ve AB Sayıştayı

Avrupa Birliğinde Siyasal Yapı ve Egemenlik Sorunu

Kökenleri çok eskilere dayanmakla birlikte Avrupa Birliğinin kuruluşu, 1992 Maastricht Anlaşması ile gerçekleşmiştir. Çok sayıda Batı Avrupa ülkesinin ulusal egemenlik haklarının bir kısmından vazgeçerek oluşturdukları bu birlik, giderek siyasal, ekonomik, savunma ve benzeri alanlarda derinleşen bir entegrasyon sonucunda tek bir Avrupa Devleti'nin kurulması amacını gütmektedir.

AB uluslarüstü (supranasyonal) bir örgüt olma özelliğiyle geçmişteki ve günümüzdeki uluslararası organizasyonlardan ayrılmaktadır. Supranasyonalliğin en önemli sonucu olarak AB hukuku, üye ülkelerde doğrudan geçerli olmakta ve üye devletler hukukuna göre önceliği bulunmaktadır. Dolayısıyla AB hukuku otonom ve kendi hakimiyet alanına sahip bir hukuk düzeni niteliğindedir. Üye devletlerin hukuk sistemlerinden ve yasama etkinliklerinden tamamen bağımsız olan bu hukukun yürürlüğe girmesi için üye devletlerin herhangi bir düzenleme yapmasına gerek yoktur. Üyelikle birlikte devletler ve onların vatandaşlarının, devletler düzeyinde değil de AB organları tarafından belirlenen bir düzene tabi olmayı kabul etmiş sayılmaktadırlar.

Bu nedenle üye devletlerin birçoğu Anayasalarında düzenlemeler yapmak zorunda kalmışlardır. AB organlarına, üye devletlere ve bunların vatandaşlarına hak ve yükümlülükler getiren Birlik hukuku, üye devletler hukukunun üstünde olup, üye devlet mahkemelerini de bağlamaktadır.

AB üyesi ülkeler, egemenliklerini bir üst otoriteye devretmekle birlikte, aynı zamanda devredilmiş egemenliğin sahibi olarak kalmaktadırlar. Dolayısıyla Birlik süreci, egemenliğin üçüncü bir devlete devri olarak değerlendirilemez.

Avrupa Birliğinin Kurumsal ve Mali Yapısı

Avrupa Birliği, beş temel organ üzerine kuruludur. Bunlar Avrupa Parlamentosu, Avrupa Konseyi, Komisyon, Adalet Divanı ve Sayıştaydır. Bunlar, diğer işlevlerinin yanısıra, mali işleyiş ve denetim açısından da görevleri olan organlardır.

Avrupa Komisyonu

Avrupa Birliğinin yürütme organı, 20 üyeden oluşan Avrupa Komisyonudur. Komisyon, özellikle Birlik Anlaşmalarının yürütülmesini gözetlemekle yükümlü kılınmıştır. Tek Pazar ilkelerinin yaşama geçirilmesinde önemli işlev üstlenir. Örneğin AB'nin rekabet kurallarını ihlal eden kişi ve şirketlere para cezası uygulamakla yetkilidir. Gerekli gördüğü konuları Adalet Divanına da götürebilir. Yasama sürecinde de etkin bir işlev üstlenir.

Komisyon'un bünyesinde yaklaşık 15 bin kişinin çalıştığı çok sayıda (30 civarında)[39] Genel Müdürlük ve benzeri birim yer almaktadır. Bu Genel Müdürlüklerden birisi Bütçe Genel Müdürlüğü, bir diğeri de Kontrol Genel Müdürlüğüdür. Bütçe Genel Müdürlüğü, bütçe ön tasarısını hazırlar ve bütçenin uygulanmasını izler. Kontrol Genel Müdürlüğü ise, bütçe uygulamalarının yasalara ve diğer düzenlemelere uygunluğunu denetler. Bu amaçla yeterli sayıda denetim elemanı istihdam eder.

Avrupa Konseyi

Avrupa Konseyi, üye devletlerin Dışişleri Bakanlarından ya da gündemin içeriğine göre diğer bakanlardan oluşur ve ortak dış politika, ortak güvenlik politikası, adalet, içişleri, tarım, istihdam gibi alanlarda kararlar alma ve ortak eylemler belirleme görevini yerine getirir. Konsey, Antlaşmada belirlenmiş olan hedeflere ulaşılmasını sağlamak üye devletlerin genel ekonomik politikalarının uyumlulaştırılmasını koordine eder.

Konsey, Parlamento ile birlikte "Bütçe Otoritesi" sıfatını taşır ve bütçenin kabulünde önemli rol oynar. Komisyondan gelen bütçe taslağının zorunlu harcamalarla ilgili kısmına son şeklini verir.[40] Bütçenin denetlenmesinde de Komisyon yetki sahibidir. Sayıştay raporları ve bunlara karşı denetlenen birimlerin yaptıkları savunmalar Konseyde görüşülür ve bu görüşmede, yürütme organı olarak Komisyon'un ibra edilip edilmemesi konusunda alınan tavsiye kararı Parlamentoya sunulur.

Avrupa Parlamentosu

Üye ülkelerin değişik oranlarda temsil edildiği ve doğrudan seçimle iş başına gelen 626 üyeden oluşan Avrupa Parlamentosu, AB'nin yasama organıdır. Birlik politikalarının saptanmasına yönelik kararları almak ve yürütülmesini denetlemekle görevlidir. Avrupa Komisyonu üyelerinin atamalarını onaylamanın yanısıra, üçte iki çoğunlukla Komisyonu görevden alma yetkisine de sahiptir. Ayrıca Parlamento, Komisyonun programını onay için görüşürken ve Komisyon ve Konseye sözlü ve yazılı sorular yönelterek siyasal denetimde bulunur.

---

[39] Sayın, İsmail Hakkı, **Avrupa Birliği Sayıştayı,** Sayıştay Yayınları, Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi: 2, Ankara, Aralık 1998, s. 31

[40] A.e., s. 33

Gerektiğinde araştırma komisyonları oluşturularak ve vatandaşlardan gelen dilekçeler değerlendirilerek, ayrıca ombudsman görevlendirmek suretiyle de denetim görevi yürütülür.

Parlamento kendi içinde değişik alanlarda 18 ayrı komisyon oluşturmuştur. Bunlardan Bütçe komisyonu ile Bütçe Kontrol Komisyonu doğrudan mali konularla ilişkilidir ve büyük ölçüde bütçe denetimi alanında görev yaparlar. Parlamento, bir yandan bütçeyi uygulayan Komisyonun gönderdiği aylık ve üçer aylık raporları inceleyerek, diğer yandan da Sayıştay'ın yıllık raporu ve Konsey'in önerilerini göz önünde bulundurarak Komisyonu ibra eder veya ibrayı erteler, ya da reddeder.

Avrupa Adalet Divanı

15 yargıç ve 9 savcıdan oluşan Adalet Divanının görevi, Avrupa Antlaşmalarından doğan "Avrupa Hukuku"nun yorumlanması ve uygulanmasının sağlanmasıdır. Divan, Birliği ve üyelerini ilgilendiren diğer uyuşmazlık alanlarında olduğu gibi, bütçe ve mali yapı konusunda ortaya çıkan uyuşmazlıkları da çözüme kavuşturur. Örneğin Konsey ile Parlamento arasında zorunlu-zorunlu olmayan harcamalar konusunda çıkan uyuşmazlıklar Adalet Divanı tarafından çözümlenmiştir.[41]

Avrupa Birliği Bütçesi ve Denetimi

Bütçenin Genel Yapısı

Daha önce Avrupa Topluluğunu meydana getiren AKÇT, AET ve EURATOM kurumlarının ayrı bütçeleri varken, 1.7.1967 tarihinde yürürlüğe giren Yönetim Organlarını Birleştirme Antlaşması ile 1.1.1968'den itibaren Toplulukların gelir ve giderleri tek bir bütçe içinde yönetilmeye başlanmıştır. Sadece AKÇT'nun işletme bütçesi genel bütçeye dahil edilmemiştir.[42]

1971 mali yılına kadar Roma Antlaşmasının 200. maddesinde yer alan oranlara göre üye devletlerin yaptıkları katkılar Topluluğun yegane gelirini oluştururken, 22.4.1970 tarihinde imzalanan Lüxemburg Antlaşması ile bu katkıların yerini almak üzere özkaynaklara dayalı bir sistemin oluşturulmasına yönelinmiştir. Maastricht Antlaşmasının 201. maddesi de, bütçenin tamamen özkaynaklardan teşkilini öngörmüştür. Bu gelirlerin toplanması görevi de üye ülkelere verilmiş, Topluluk ve sonraki aşamada Birlik bünyesinde gelir toplamakla görevli bir birime yer verilmemiştir.

AB Bütçesinin en önemli gelir kaynakları şunlardır:

---

[41] A.g.e., s. 35
[42] Karluk, Rıdvan, **Avrupa Birliği ve Türkiye,** İMKB Yayınları, İstanbul 1996, s. 354

- Katma değer vergisinden alınan pay (1999 için %1) (Bu kalem, en önemli gelir kalemi olup, yıllara göre bütçenin %65'i ile %41'i arasında değişen bir bölümünü teşkil etmiştir.)[43]

- GSMH Payı (1.1.1989'dan sonra toplanan bu gelirin bütçe içindeki oranı sürekli artmış ve yarısına yakınını oluşturacak düzeye ulaşmıştır.)

- Gümrük vergileri

- Tarımsal vergiler

- Kömür çelik üretimi üzerinden alınan vergiler.

Bütçe giderleri ise, öncelikle iki sınıfa ayrılmıştır. Kurucu antlaşmalar ile bu antlaşmalar gereğince alınan kararlardan doğan giderler zorunlu giderler, bunların dışındaki giderler de serbest harcamalar olarak sınıflandırılmıştır.

AB'nin başlıca harcama alanları ise; tarımı destekleme harcamaları, bölgesel kalkınma politikası ile ulaştırma politikasından kaynaklanan harcamalar, kalkınma için işbirliği programından kaynaklanan harcamalar, araştırma ve enerji harcamaları, üye ülkelere geri ödemeler, yardım, kredi ve kredi garantileri ve idari harcamalardan oluşmaktadır.

Bütçenin Denetimi

Bütçenin uygulanması Komisyonun, denetimi ise Parlamentonun sorumluluğundadır. Avrupa Parlamentosu birçok konuda henüz bir danışma organı niteliğinde iken, bütçenin kabulü ve denetimi konusunda çok daha etkin bir konuma sahiptir. Bu denetimlerde en büyük yardımcısı, AB Sayıştayı'dır.

Avrupa Birliğinde bütçe denetiminin iki düzeyde gerçekleştirildiği görülmektedir. Bunlar Birliğin bünyesindeki her kurum ve kuruluşun kendi elemanları tarafından gerçekleştirilen iç denetim ve Sayıştay ve Parlamento tarafından gerçekleştirilen dış denetimlerdir.[44]

Birliğin her bir kuruluşu bünyesinde birer mali kontrolör (Başkontrolör) bulundurmak zorundadır. Bu kontrolörler bağlı bulundukları kurumun harcamalarına ilişkin bütün bilgi ve belgeleri ve taahhütnameleri incelemekle yetkilidir. Avrupa Komisyonunun Mali Kontrolörü, diğer mali kontrolörlerin başkanı durumundadır. Başkontrolöre çalışmalarında yeterli sayıda kontrolör yardımcı olur. Kontrolörler, görevli bulundukları kuruluşa karşı, yasal güvence altına alınan tam bir bağımsızlığa sahiptirler.

---

[43] Bkz. European Commission, **The Community Budget: The Facts in Figures,** Luxembourg 1996, p. 39, Table 4

[44] Akbulut, Erol, "Avrupa Topluluğu Bütçesi Üzerinde Yasama Denetimi", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 6 (Ekim-Aralık 1991), s. 28

Mali kontrolörler, tüm gelir ve giderlerle ilgili işlemleri uygulamadan önce ön denetime tabi tutarlar. İta amirleri her mali işlem için mali kontrolörden vize istemek zorundadır. Vize istemleri, kredilerin uygulanabilirliği, işlemlerin mevzuata uygunluğu ve yerindeliği açılarından incelenir. Vize edilmediği halde ita amirinin sorumluluk üstlenerek yürürlüğe koyduğu işlemler, her üç ayda bir düzenlenen raporlarla Sayıştay'a bildirilir.

Parlamento tarafından yapılan denetim ise uygulama sırasında ve uygulamadan sonra ibra aşamasında gerçekleştirilir.

Avrupa Parlamentosunun bütçe üzerindeki denetimi, bütçe yılının sonunda, bütçe uygulamalarının sonunda gerçekleşir. Parlamento bütçenin uygulanması sırasında da, uygulamanın bütçe kurallarına uygun olup olmadığını kontrol ederek, varsa aksaklıları deklare etmek suretiyle de denetim yapar. Bu denetim fonksiyonu, Parlamento bünyesinde oluşturulan Bütçe Kontrol Komisyonu tarafından gerçekleştirilmektedir.[45]

Parlamento iç tüzüğü adı geçen Komisyona denetim işlevini gerçekleştirmesi için aşağıdaki görevleri vermiştir:[46]

- Bütçe uygulama takvimine paralel olarak giderlerin bütçe kurallarına ve mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını denetlemek;
- Bütçe zararlarının muhtemel nedenleri konusunda araştırma yapmak;
- Bütçe denetimi ile ilgili olarak Parlamento bünyesindeki diğer komisyonlarla işbirliği yapmak (örneğin Bütçe Komisyonu ile);
- Harcamaların etkinliğini artırma konusunda önerilerde bulunmak;
- Sayıştay ile işbirliği yapmak (Sayıştay'dan bir temsilci Komisyon toplantılarına katılmaktadır);
- Toplulukta uygulanan kamu muhasebesinin etkinliğini sağlamak.

Bu denetimlerin gerçekleştirilebilmesi için Komisyon, faaliyetlerini üçer aylık raporlarla Parlamento ve Konseye sunar. Ayrıca bütçe yılına ilişkin tüm bilgi ve belgeleri de, sonraki yılın Haziran ayında, kendi incelemelerinden vardığı sonuçları da ekleyerek Parlamentoya iletir.

Uygulama sonrası denetim ise, her yıl bütçe uygulamalarının onayı aşamasında gerçekleştirilir. Bu amaçla Komisyon, önceki mali yıla ilişkin hesapları yıllık olarak Konseye ve Parlamentoya sunmakla yükümlüdür. Parlamento bu hesapları Sayıştay'ın yıllık raporu ve Komisyonun bu rapor konusundaki yorumları ışığında inceler. Sonuçta bütçe uygulamaları (kesin hesap) onaylanabildiği gibi, onayın ertelenmesi ya da reddi yoluna da gidilebilir. Erteleme, genellikle ek inceleme ya da belge eksikliğinin giderilmesi amacına yöneliktir. Red kararı ise, onayın gecikmesi sonucunda Komisyonun genellikle

[45] Akbulut, s. 29
[46] Sayın, s. 50

değişmiş olması sonucunda herhangi bir siyasal sonuca (istifa vb.) yol açmamakta, daha sonra onay gerçekleştirilmektedir.

Avrupa Birliği Sayıştayı

Kuruluşu ve Örgütsel Yapısı

Toplulukların bütçesinden ve bütçe dışı kaynaklardan organlarca yapılan tüm harcamaların, Toplulukların tüm gelirlerinin ve bütçe idaresinin hukuka uygunluğunun extern ve otonom bir denetime tabi tutulmasının sağlanması amacıyla, 18 Ekim 1977'de 268/1977 Konsey kararı ile Avrupa Toplulukları Sayıştayı kurulmuştur.[47] Sayıştay, AET ve EURATOM'un bütçe denetimi Denetim Komitesi (Audit Board) ile, AKÇT bütçesinin dış denetimini yapan Hesap Komitesinin yerini almıştır.

22.7.1975'te Brüksel Antlaşması ile kurulması kararlaştırılan ve 1977 Ekiminde işlerlik kazandırılan Sayıştay, Maastricht Antlaşmasının 1 Ekim 1993'te yürürlüğe konmasından sonra, AB'nin asli kurumları arasında yer aldı.

AB Sayıştayına, ulusal yüksek denetim kurumlarının çoğunda bile az rastlanan düzeyde bir bağımsızlık kazandırılmıştır. Sayıştay, kendi denetim faaliyetlerini kendisi planlamakta ve mali yönetimin etkinliği alanındaki denetim faaliyetlerini genişletme ve derinleştirebilme hakkına sahip bulunmaktadır.[48] Ayrıca kendi iç tüzüğünü yapma yetkinliğine sahiptir. Üyeleri, Birliğin genel çıkarı doğrultusunda görevlerini yerine getirirken tamamen bağımsız hareket ederler. Hiçbir kişi veya kuruluştan talimat almazlar. Sayıştay üyeleri, Avrupa Topluluğu Adalet Divanı üyeleri ile aynı bağışıklıklara ve ayrıcalıklara sahiptirler.

Sayıştay'ın yargı yetkisi bulunmamaktadır. Kıta Avrupası Sayıştay türünde genellikle yargı yetkisi bulunduğu ve AB Sayıştayının adında yer alan *Court* (mahkeme) kelimesi yargıyı andırdığı halde, böyle bir yetkiyle donatılmamıştır. Dolayısıyla Sayıştay'ın rapor verme dışında herhangi bir yaptırımı da yoktur.

Sayıştay, kurul halinde çalışan bir yüksek denetim organıdır. Örgütsel yapısı Başkan, üyeler ve denetim gruplarından oluşur. Üye sayısı 25'tir. Her üye ülke uyrukluğunu taşıyan bir kişi Sayıştay üyesi olarak atanmaktadır. Bu üyeler kendi ülkelerinde bağımsız denetim kurumlarında çalışan veya çalışmış olan ya da bu görev için özellikle seçilmiş bulunan kişilerdir. Üye devletlerin önerileri dikkate alınarak Parlamentoya danışıldıktan sonra Konsey tarafından oy birliğiyle atanırlar. Görev süreleri 6 yıldır ve tekrar seçilebilirler. Ancak görevleriyle bağdaşmayacak durumlarda görevlerinden alınabilirler.

---

[47] Genç, s. 191

[48] Rationum, Curia, **European Court of Auditors (ECA), Auditing The Finances of European Union,** Office for Official Publications of The European Communuties, Lüxembourg, 1996, p. 7

Üyeler kendi aralarından Sayıştay Başkanını seçerler. Üç yıllık bir süre için seçilen başkanın tekrar seçilmesi mümkündür. Başkan işbölümünden, toplantılardan, alınan kararların uygulanmasından ve Sayıştay'ın temsilinden sorumludur.

Sayıştay denetimi, belirli alanlarda uzmanlaşmış ve her biri bir üyenin sorumluluğunda olan gelir, tarım, gelişen bölgeler, araştırma gibi denetim grupları tarafından yürütülmektedir. Bu gruplarda yer alan yaklaşık 500 personel, denetimi yürütmek, denetim bulgularını yazılı görüş haline getirmek ve rapor taslağına dönüştürmekle görevlidir.[49]

Sayıştay raporları veya görüşleriyle ilgili kararları oybirliğiyle alır. Geçici merkezi Lüxemburg'dur.

Sayıştay'ın Görevleri

Sayıştay'ın başlıca görevi, Avrupa Birliğini mali açıdan denetlemek ve mali yönetimin geliştirilmesi konusunda öneriler geliştirmektir. AT Andlaşması, Sayıştay'ın denetim işlevini yürüterek, Avrupa Parlamentosu ile Avrupa Konseyine bütçenin uygulanması konusunda yardımcı olacağını, özel durumlarda ya da organlardan birinin talebi üzerine birtakım sorunlara ilişkin görüş ve bilgi sunacağını hükme bağlamıştır (Madde 188/c-4).

Sayıştay, AB organlarının ve bağlı birimlerinin Birliğin bütçe kaynaklarından veya bütçe dışı kaynaklardan finanse ettikleri tüm harcamaları, Birliğin tüm gelirlerini ve bütçe yönetimini hukuka ve performans ilkelerine uygunluk açısından denetler. Denetim, Birliğin organları, üye devlet kuruluşları ve hatta gerçek kişiler nezdinde yapılır.[50]

Denetimler mali bitiminden sonra yıllık olarak veya yıllara yaygın yatırım ve benzeri projelerin denetiminde olduğu gibi birkaç yıllık dönemler itibariyle yürütülebildiği gibi, hesap dönemi kapanmadan da yapılabilmektedir. Bir başka deyişle bir harcama yapıldığı veya gelir elde edildiği andan itibaren denetim işlemleri de başlatılabilir.

Sayıştay denetiminin başlıca muhatabı Komisyon'dur ve denetimin kapsamı da büyük ölçüde Komisyon'un mali işlemleridir. Ancak Topluluk politikalarının yürütülmesi büyük ölçüde ulusal yönetimlerin sorumluluğuna bırakıldığından, Toplulukların mali yapılarına ilişkin çok sayıda kurum ve ulusal yönetimleri de denetlemeye yetkilidir. Avrupa Sayıştayı, Avrupa Birliğinin coğrafi sınırları dışındaki etkinlikleri de denetleyebilmektedir. Örneğin birçok gelişmekte olan ülke ile imzalanan işbirliği ve yardım anlaşmalarının uygulanmasını ve öngördüğü önlemlerin hayata geçirilmesini incelemekle yükümlüdür.

Sayıştay'ın Avrupa Parlamentosuna ve Avrupa Konseyine yardımcı olma işlevi ise, genel olarak bütçe uygulamasının (kesin hesabının) aklanması sürecinde

[49] Sayın, s. 74-75

etkisini gösterir. Sayıştay tarafından hazırlanan ve Parlamentoya sunulan yıllık raporlar, Parlamentonun Komisyonu ibra etmesi açısından önemli bir faktör niteliğindedir.

AB Antlaşmasıyla getirilen bir düzenlemeyle de, Sayıştay'a Konsey ve Parlamentoya Genel Uygunluk Bildirimleri sunma görevi verilmiştir. İlk kez 1994 yılı hesaplarına ilişkin olarak düzenlenen Genel Uygunluk Bildiriminde, işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ve genel olarak verilen hesapların güvenilirliğine ilişkin Sayıştay görüşüne yer verilir. Yıllık raporun yanısıra Genel Uygunluk Bildirimleri de ibra sürecinde önemli bir etken olmaktadır.

Sayıştay'ın bir diğer görevi de, AB organlarının veya bağlı kurumların talebi üzerine özel konularda istişari görüş bildirmektir. Ayrıca mali nitelikteki yasaların onaylanmasında, öncelikle Sayıştay'ın olumlu görüşünün alınması zorunlu kılınmıştır.

Denetimde Kullanılan Yöntemler

Sayıştay denetimine tabi tüm belge ve işlemlerin tek tek denetlenmesi rasyonel bir yaklaşım olmadığından, Sayıştay'da sistem tabanlı denetimlere ağırlık verildiği görülmektedir. Bu yöntemle fonların harcanmasından sorumlu olan yönetimlerin ve bunların iç kontrol sistemlerin analiz edilerek, zayıf ve güçlü yönlerinin ortaya çıkarılması ve denetimin özgün alanlara kaydırılması amaçlanır. Bir başka deyişle risk oranı yüksek alanların denetimine öncelik verilir.

Sayıştay denetimlerinin önemli bir kısmını performans denetimleri oluşturur. Paranın değeri denetimi (value for money audit) olarak nitelenen bu denetim uygulamasında, yönetimin karar alma, planlama, uygulama ve kontrol süreçleri incelemeye konu edilir. Bu denetim, bazen düzenlilik denetimleriyle de desteklenerek "geniş kapsamlı denetim" yöntemi uygulanır.

Düzenlilik denetimleri belge üzerinde yapılır. Denetime tabi bütün kurumlar gelir ve harcamalarına ilişkin asıl ve destekleyici belgeleri, incelenmek üzere Sayıştay'a göndermekle yükümlüdürler. Belge üzerinde yapılan denetimlerde istatistiksel örnekleme yöntemleri kullanılarak, belgelerin bütünü temsil edecek bir kısmının incelenmesi yoluna gidilir. Sayıştay, görevini yerine getirebilmek amacıyla gereksinim duyduğu tüm bilgi ve belgelere doğrudan erişme yetkisine sahiptir. Gerektiğinde Sayıştay, Komisyon ya da diğer kurumların merkezlerine personel göndermek suretiyle yerinde denetim de yapabilir.

Harcamaların niteliği nedeniyle üye ülkelerde yapılması gereken denetimler, ilgili ülkenin yüksek denetim kurumu ile işbirliği içinde yürütülür. Ancak bu kurumlar bu tür bir işbirliği ya da ilişkiye girmek zorunda değildirler. Çoğunlukla bu işbirliği bilgi alışverişi şeklinde gerçekleşmektedir.[51]

---

[50] Genç, s. 192
[51] Genç, s. 192

Denetim Sonuçlarının Raporlanması

Sayıştay, denetim faaliyetlerinin sonuçlarını raporlar halinde yayınlar. Söz konusu raporlar yıllık raporlar ve özel raporlar olmak üzere iki türlüdür. Yıllık raporları da yine kendi içinde genel ve özel yıllık raporlar olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür.

Yıllık raporlar, Sayıştay'ın her yıl hazırlaması gereken, Birliğin, Toplulukların ve bağlı kurumlarının tüm hesaplarını içeren raporlardır. Yıllık rapor, AB'nin genel bütçe, özel ödünç alma-verme ve Avrupa Kalkınma Fonu gibi tüm faaliyetlerine ilişkin denetim bulgularını içerir. Sayıştay tarafından hazırlanan söz konusu rapor, ilgili kurumların görüşleri alındıktan sonra son şeklini alarak Birliğin Resmi Gazetesinde yayınlanır. Sayıştay, her bütçe döneminin kapanmasından sonra hazırladığı ve oy çokluğuyla kabul ettiği bu raporu Komisyona sunar. Komisyon, her yıl Konseye ve Parlamentoya bütçe uygulaması hesaplarıyla birlikte bu raporu da sunmak suretiyle aklanma (ibra) isteminde bulunur. Parlamento, Konseyin görüşü üzerine Komisyonun bütçe uygulamasının kabulüne ya da reddine karar verir.

Bu yıllık genel raporların yanında Sayıştay, Toplulukların bağlı kurumlarına ilişkin gözlemlerini içeren ve bu kurumların yönetim yetkililerine sunulan yıllık özel raporlar da hazırlayabilmektedir.

Sayıştay'ın özel raporları ise, daha çok bütçe yönetimine ilişkin konular olmak üzere, özel konulardaki ayrıntı incelemelere dayalı gözlemleri içerir ve görüş niteliğindeki açıklamalardan oluşur. Gerekli görüldüğünde Resmi Gazetede de yayınlanır. Ayrıca Birliğin Mali Tüzüğünün uygulanmasına ilişkin Sayıştay'ın görüşleri de Resmi Gazetede yayınlanmaktadır.[52]

Birleşmiş Milletlerde Denetim

Birleşmiş Milletlerin Mali Yapısı ve Denetim Gereksinimi

Birleşmiş Milletler (BM) Örgütünün ve bu örgüte bağlı uzman kuruluşların kullandıkları mali fonların miktarı ve kullanım alanları gün geçtikçe artış göstermektedir. Örgütün idari (personel vb.) harcamalarının yanında kalkınma yardımları, barışı koruma, açlıkla mücadele, uyuşturucunun kontrolü, eğitim ve sağlık programları gibi günden güne çeşitlenen faaliyetlerine aktarılan fonlar çok yüksek miktarlara ulaşmıştır. Öyle ki örgütün yıllık bütçesi, üye ülkelerin birçoğunun bütçesinden daha fazladır.

Harcamaları karşılamak üzere 200'e yaklaşan BM üyesinin ekonomik güçleriyle orantılı olarak ödedikleri olağan katkı paylarına ek olarak, özellikle zengin üye ülkelerden gelen resmi ve özel yardımlar, BM bütçesinin büyüklüğünü

[52] Sayın, s. 85

belirlemektedir. Son yıllarda gönüllü katkıların oranında önemli artışlar görülmekle birlikte kaynak gereksinimindeki daha hızlı artış karşısında bütçenin yetersiz kalması, mevcut kaynakların daha etkin kullanımı arayışlarını gündeme getirmiştir. Bu da BM mali yönetiminin ve kayıtlarının bağımsız ve uzman bir kuruluş tarafından etkili bir denetimden geçirilmesi gereğini kaçınılmaz kılmıştır.

BM bünyesindeki her uzman kuruluşun kendi dış denetçisi bulunmaktadır. Bu kuruluşlar arasında Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO), Dünya Sağlık Örgütü (WHO), Gıda ve Tarım Örgütü (FAO), Dünya Gıda Programı (WFP), BM Sanayi ve Kalkınma Örgütü (UNIDO), Uluslararası Denizcilik Örgütü (IMO), BM Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü (UNESCO), Uluslararası Atom Enerjisi Kurumu (IAEA) ve Uluslararası Sivil Havacılık Örgütü (ICAO) yer almaktadır.

BM Denetçiler Kurulu

BM'nin ve bağlı kuruluşlarının genel ve özel amaçlarını yerine getirmek amacıyla kullandıkları fonların dış denetimi, BM Denetçiler Kurulu tarafından yerine getirilir. Bu kurul, BM Genel Kurulu tarafından seçilen üç BM üyesi ülkenin yüksek denetim kurumlarının başkanlarından oluşur. Üyeler, üç yıllık bir süre için atanırlar; ancak görevi sona eren üye yeniden seçilebilmektedir.

BM Denetçiler Kurulu, denetim görevini yerine getirirken tamamen bağımsız hareket eder. Bununla birlikte Kurulun BM Genel Kurulundan ve bütçe ve idari işlerle ilgili Beşinci Komiteden gelen denetim isteklerini göz önünde bulundurması beklenir. Kurulun görev ve yetki alanını ise, BM mali yönetiminin ve hesaplarının düzenliliğinin, ilgili düzenlemelere uygunluğunun ve performansının denetimi oluşturur.

Kurulun her üyesine, BM Mali Tüzüğü ve ilgili düzenlemeler uyarınca BM'nin belirli örgütlerinin denetimi sorumluluğu verilmiştir. Kurulun denetlediği belli başlı örgütler arasında BM Kalkınma Fonu, BM Çocuk Fonu, BM Çevre Programı, BM Nüfus Faaliyetleri Fonu, Barışı Koruma ve özel görevlerinden kaynaklanan fonlar, BM Ortak Personel Maaş Fonu, BM Bölgesel İktisadi Komisyonları, Uluslararası Ticaret Merkezi, New York'taki BM Genel Sekreterliği ile Cenevre ve Viyana'daki BM Büroları sayılabilir.

Denetçiler Kurulunun her üyesi, New York'taki bir Dış Denetim Müdürü tarafından temsil edilir. Bu daimi temsilciler denetim çalışmalarını planlar, koordine eder ve Kurulun kararlarını hazırlarlar. Bu temsilcilere Kurul sekreteryası yardımcı olur. Denetim faaliyetlerini ise, Kurul üyelerinin kendi ulusal denetim kurumlarındaki personeli yürütür. Her yıl bahar ve sonbahar dönemlerinde yapılan alan çalışmaları sırasında yüzden fazla denetçi, dünya çapında uluslararası denetim alanında görev alır. BM mali yönetimi konusunda sağlıklı bir yargıya ulaşmak için, BM bürolarının görev yaptıkları ülkelerde alan

çalışması yapılması gerekir. Denetim işlevini en iyi şekilde yerine getirmek için Kurul üyeleri, ayrıca denetim şirketleri gibi dış danışmanlara da başvurabilir.

Mali yıl boyunca Kurul, önemli denetim bulguları konusunda denetlenen örgütlerin başkanlarına "yönetim mektupları (management letters)" gönderir. Bir tür ön rapor niteliğinde olan bu mektuplar, denetlenen örgütlerin saptanan sorunlara eğilmelerini ve gerekli çözümleri üretmelerini sağlar.

Kurul, her BM örgütünün yıllık ya da iki yıllık bütçe döneminin sonunda Genel Kurula rapor verir. İki bölümden oluşan bu raporların ilk bölümü mali tabloların sonuçlarına, diğer bölümü ise denetlenen örgütün mali yönetimine ilişkin saptanan bulguları ve değerlendirmeleri içerir. Karşılaştırmalı analiz ve değerlendirmelere olanak tanıması amacıyla da, raporların tek düzen olması gerekir. Son dönemlerde BM uzman kuruluşlarının kendi dış denetçilerinin yazdıkları raporlar da, Denetçiler Kurulunun benimsediği rapor sistemiyle uyumlulaştırılarak, tek tip bir raporlama tekniği uygulamaya sokulmuştur.

1991'de Kurul ilk kez bütçenin uygulanması sırasında (bütçe döneminin bitiminden önce) BM Genel Kuruluna ilke kez özel raporlar sunmaya başlamıştır. Bu özel raporlar mali yönetim konuları üzerinde yoğunlaşır ve BM yönetimine zamanında bilgi sağlamayı amaçlar.

Denetim anlayışlarındaki ve denetlenen alanlardaki sürekli değişim, denetim raporlarının da sürekli değişime uğramasını beraberinde getirmiştir. Daha önceleri dış denetimin hesapların düzenlilik ve uygunluğunun değerlendirilmesi konusunda yoğunlaşması beklenirken, günümüzde ilginin giderek artan oranda performans konularına doğru kaydığı görülmektedir.

Kurul üyelerinin atadığı çok sayıda denetim ekibi, birçok BM bölgesinde çok farklı ortamlarda ayrı denetim uygulamalarında bulunduğundan, yakın bir koordinasyonun sağlanması gerekmektedir.

NATO'da Denetim[53]

NATO'nun mali denetimi, Konsey adına bağımsız olarak görev yapan Uluslararası Denetçiler Kurulu (International Board of Auditors) tarafından gerçekleştirilir. Bu Kurul, üye devletlerin önerdiği adaylar arasından Konsey'in atadığı altı üyeden oluşur. Her devlet yalnız bir aday önermekte olup, atamalarda ilgili devletin Kurulda temsil edildiği süreler gözönünde bulundurularak, adil bir temsile olanak sağlanmaya çalışılır. Dört yıllık bir süre için atanan üyeler tekrar seçilemezler.

Kurul üyelerinin seçiminde, üye devletlerin ulusal denetim kurumlarının üst düzey yetkilileri, üst düzey hükümet yetkilileri ya da eski üst düzey yetkililer

[53] NATO'daki denetim sistemine ilişkin bilgiler NATO Uluslararası Denetçiler Kurulu Tüzüğü'nden (Charter Of The International Board of Auditors For NATO) derlenmiştir.

tercih edilir. Bu üyeler NATO'nun iki resmi dilinden birini ileri düzeyde bilmeli ve diğer dili de kullanabilecek düzeyde olmalıdır.

Kurul ve kurulun her üyesi bireysel olarak yaptıkları çalışmalardan dolayı yalnızca Konsey'e karşı sorumludur. Bu üyeler bağımsızlık statüsüne sahiptirler ve en üst düzeydeki yetkililerle eşit sayılırlar. Konsey dışındaki diğer makamlardan talimat isteyemez ve alamazlar.

Kurul üyeleri arasından, Kurulun tavsiyesi de dikkate alınarak Konsey tarafından, iki yıllık bir süre için Kurul Başkanı atanır. Başkan, Kurulun görüşmelerini yönlendirir, faaliyetlerini düzenler, özellikle de görevlerin Kurul üyeleri ve denetim personeli arasında dağılımını planlar.

Üyelerin özlük hakları kendi hükümetleri tarafından karşılandığından, Örgütten herhangi bir ücret vb. ödenek alamazlar. Denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında tahakkuk eden seyahat masrafları, sivil NATO personeline ilişkin kurallara uygun olarak Örgüt tarafından karşılanır.

Kurula görevlerinde yardımcı olmak üzere denetçiler istihdam edilmektedir. Bu personelin sayı ve niteliklerine Kurul karar verir ve bu konularda gerekli değişiklikler yapmaya yetkilidir. Denetçilerden birisi Başdenetçi olarak atanır ve bu ünvanla Başkan ve Kurulun yardımcılığı görevini yürütür.

Denetçilerin mali hakları uluslararası finansmanla karşılanmakta olup, belirli sürelerle yapılan sözleşmeler çerçevesinde çalıştırılmaktadır. Denetçilerin atanması, NATO Genel Sekreterinin ya da temsilcisinin başkanlığında toplanan ve Kurul Başkanı, Bütçe Komiteleri Başkanı ve Uluslararası Sekreterya Yönetim Müdüründen oluşan Özel Seçme Komitesinin Kurul raporundan sonra yapacağı tavsiyeye dayanmakta, denetçilerin sözleşmeleri Örgüt adına Genel Sekreter ya da temsilcisi tarafından imzalanarak atamaları onaylanmaktadır.

Kurul, her yıl NATO kuruluşlarının mali işlemlerine ilişkin denetim raporlarını ve ortak altyapı harcamalarının denetim sonuçlarına ilişkin özet bir rapor hazırlar. Ayrıca Kurulun yıl içindeki etkinlikleri konusunda ve raporlarının işleme konmasında kaydedilen ilerleme hakkında da raporlar hazırlar.

Kurul bu raporlara, mali işlemlerin verimliliği, muhasebe sistemleri, iç mali kontrol ve genel olarak idari uygulamaların mali sonuçları bakımından gerekli gördüğü gözlem ve tavsiyeleri dahil edebilir. Kurul ayrıca zaman gözetmeksizin, dikkate değer bulduğu ilgili herhangi bir konuya ilişkin Konseye özel raporlar sunabilir.

Yüksek Denetim Kurumları Arasında İşbirliği ve Uluslararası Örgütler

Yüksek Denetim Kurumları Arasında Uluslararası İşbirliği

Yüksek denetim kurumları arasında işbirliği gereksinimi, genel olarak İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde dünyanın hemen her ülkesinde gündeme gelen kamu yönetiminde yeniden yapılanma arayışlarının bir sonucu olarak kendisini hissettirmiştir. 1949'da Bern'de toplanan Uluslararası İdari Bilimler Kongresi'ne katılan çeşitli Sayıştayların üyeleri, çeşitli denetim kurumlarını ve uyguladıkları denetim yöntemlerini tanımak, incelemek ve karşılaştırmak, bu kurumların tarihsel gelişimlerini, niteliklerini ve yapılarını incelemek, bu yapı ve nitelikleri geliştirerek, idarenin geliştirilmesinde işlevsel kılmak gibi amaçlarla bu kurumlar arasında uluslararası bir kongre düzenlenmesi fikrini gündeme getirmiş ve ilk toplantı 1953'te Havana'da gerçekleştirilmiştir.[54]

INTOSAI'nin de temellerinin atıldığı bu Kongre ile yüksek denetim kurumları arasında işbirliğinin geliştirilmesi ve bu işbirliğinin işlevsel kılınması amacıyla sağlıklı bir örgütsel çerçeve oluşturulmuştur. Gerek INTOSAI bünyesinde gerçekleştirilen yapılanma, gerek INTOSAI'nin bölgesel örgütleri çerçevesinde, gerekse de bu örgütlenmenin ulusal yüksek denetim kurumları arasında oluşturduğu yakınlaşma ortamı nedeniyle bu kurumların ikili ve çok taraflı işbirliği olanakları çok geniş ölçüde artmıştır.

Daha önce de değinildiği gibi, dünyada çeşitli ülkelerde yer alan yüksek denetim kurumları, aslında belirli modeller çerçevesinde ve genellikle gelişmiş ülkelerden bir veya birkaçında var olan bir modelin örnek alınmasıyla yapılandırılmışlardır. Bu konuda Fransız ve Anglo-Sakson (İngiltere, ABD) sistemlerinin çok yaygın olarak örnek alındığı bilinmektedir. Dolayısıyla bu yöntemle oluşturulan denetim sisteminin geliştirilebilmesi, günün koşullarına uydurulabilmesi için de benzer ülkelerdeki gelişmelerin izlenmesi önem taşımaktadır. Bu nedenle yüksek denetim kurumları arasında tarihsel bağlar kurulabilmekte ve yakın ilişkiler daha kolay geliştirilebilmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerin denetim sistemlerini geliştirme çabaları gelişmiş ülkelerce de desteklenmekte ve bu amaçla çeşitli ülkelerin yüksek denetim kurumları arasında çok yakın ilişkiler geliştirildiği gözlenmektedir. Gerek karşılıklı uzman değişimi, gerekse çeşitli eğitim faaliyetleri, kongreler, seminerler vb. çerçevesinde denetimin geliştirilmesi amacıyla uluslararası alanda bir dayanışma anlayışı egemen kılınmaktadır.

---

[54] Cruz, Domingo L., **INTOSAI'nin Otuz Yılı,** (Çev.: Semiramis Serin), Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 23/5, Ankara 1987, s. 7

Gelişmiş ülkelerin yüksek denetim kurumlarının bu alanda aktif sorumluluklar üstlendikleri bilinmektedir. İngiltere, Kanada, Japonya, Avustralya, İsveç, Fransa ve daha birçok ülke, denetim alanındaki deneyimlerini ve bilgi birikimlerini gelişmekte olan ülke kurumlarıyla paylaşmak için düzenli ya da talep üzerine gerçekleştirilen programlar çerçevesinde çeşitli etkinliklerde bulunmaktadır.

Türk Sayıştayının da, gerek başkanlığını yürüttüğü ECOSAI ve özellikle Türk Cumhuriyetlerinin yüksek denetim kurumları için liderlik ve rehberlik yapma konumunda olmasının beklendiği söylenebilir.

Yüksek denetim kurumları arasındaki uluslararası işbirliğinin en yakın örneklerini ise, daha önce uygulamalarından söz edilen ortak ya da koordineli denetim faaliyetlerini birlikte yürütmeleri oluşturmaktadır. Bir başka deyişle denetimin fiilen yürütülmesinde işbirliğine gidilmesi, yüksek denetim kurumlarının yakınlaşmasındaki en ileri aşamayı oluşturmaktadır.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI)

Kuruluşu ve Örgütsel Yapısı

Çeşitli ülkelerin yüksek denetim kurumları arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi amacıyla tüm dünya ülkelerinin Sayıştay Başkanlarını Havana'da toplantıya çağıran Küba Sayıştayı'nın liderliğinde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) oluşturulmuştur. Uluslararası Kongre fikri 1949'da Bern'de toplanan Uluslararası İdari Bilimler Kongresi'ne katılan çeşitli yüksek denetim kurumlarının mensuplarınca gündeme getirilmiş ve ilk toplantı 34 ülkenin katılımıyla 1953'te Havana'da gerçekleştirilmiştir. Kongrenin amaçları, çeşitli denetim kurumlarını ve uyguladıkları denetim yöntemlerini tanımak, incelemek ve karşılaştırmak, bu kurumların tarihsel gelişimlerini, niteliklerini ve yapılarını incelemek, bu yapı ve nitelikleri geliştirerek, idarenin geliştirilmesinde işlevsel kılmaktı.

Örgütün ilk uluslararası sekreteryasını yine Küba Sayıştayı üstlenmiştir. INTOSAI sürecini başlatmış olan Küba Sayıştayı'nın garip bir rastlantı sonucu çeşitli nedenlerle ortadan kalkması sonucu, Sekreterya görevini 1960'ta Avusturya Sayıştayı üstlenmiş ve halen bu görevini sürdürmektedir.

INTOSAI'nin ilk Tüzüğü 1968'de kabul edilmiş ve 1977'de bazı değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Ekim 1992'de Washington'da yapılan XIV. Kongresinde ise yeni bir Tüzük benimsenmiş, eski tüzüğün yerini almıştır. Bu Tüzük de 2001 ve 2004 yıllarında yapılan XVII ve XVIII. Kongrelerde değişikliğe uğramıştır.

Tüzüğe göre INTOSAI, otonom, bağımsız ve non-politik bir organizasyon olarak yüksek denetim kurumları arasında bilgi değişimini ve deneyimlerin

paylaşılmasını amaçlamaktadır. INTOSAI'ye üyelik, Birleşmiş Milletlere veya Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarından birine üye olan ülkelerin yüksek denetim kurumları ile sınırlandırılmıştır. Bugünkü (2007) üye sayısı 186'dır.

INTOSAI'nin amaçlarını gerçekleştirmek üzere oluşturduğu organları, Uluslararası Kongre (INCOSAI), Genel Sekreterlik, Yönetim Kurulu, Bölge Çalışma Grupları ve Daimi Komisyonlardır.

Kongre, tüm üye ülkelerin katılımı ile, ev sahibi Sayıştay Başkanının başkanlığında üç yılda bir toplanır. Kararlar basit çoğunlukla, Tüzük değişikliğine ilişkin kararlar ise üçte iki çoğunlukla alınır. Her üyenin birer oy hakkı vardır.

INCOSAI'nin başlıca işlevleri, karşılıklı bilgi ve deneyim paylaşımının yanı sıra mesleki ve teknik konuların tartışılmasına zemin hazırlanması, daimi komisyonların oluşturulması ve görev alanlarının belirlenmesi, INTOSAI ilkelerinin benimsenmesi ve değiştirilmesi ve yönetsel ve mali bazı konuların karara bağlanmasıdır.

Yönetim Kurulu, 18 üyeden oluşmakta olup, bunların seçimi belirli kriterlere bağlanmıştır. Son üç Kongrenin yapıldığı ülkelerin Sayıştay Başkanları, bir sonraki Kongrenin ev sahipliğini yapacak Sayıştay'ın Başkanı, Genel Sekreter (Avusturya Sayıştay Başkanı) seçim yapılmaksızın belirlenen Yönetim Kurulu üyeleridir. Üyelerden birisi, önemli bir yayını veya eğitim faaliyeti bulunan ve Yönetim Kurulu tarafından seçilen Sayıştay'ın Başkanı olarak belirlenir. Bu üyeler üç yıllık bir süre için atanır.

Geriye kalan üyeler ise, 6 yıllık bir süre için Kongre tarafından seçilir. Bu seçim, her coğrafi bölgenin dengeli temsilini olanaklı kılmak amacıyla, INTOSAI'nin 7 bölgesel çalışma grubunun en az bir üyesini kapsayacak şekilde gerçekleştirilir. INTOSAI Geliştirme Girişimi (IDI) ve INTOSAI Dergisi (International Journal of Government Auditing) de Yönetim Kurulunda temsil edilir.

Yönetim Kurulunun Başkanlık görevini, son Kongrenin yapıldığı ülkenin Sayıştay Başkanı yürütür. Sonraki Kongreye ev sahipliği yapacak Sayıştay'ın Başkanı, Birinci Başkan Yardımcısı olarak atanır. Üç yıl süreyle atanan üyelerinden birisi de, Yönetim Kurulu tarafından İkinci Başkan Yardımcısı olarak atanır.

Örgütün yürütme organı niteliğindeki Yönetim Kurulunun başlıca işlevi, Kongre tarafından verilen görevleri yerine getirmek ve kongreler arasında sürekliliği sağlamaktır. Bu amaçla her yıl toplanır.

Avusturya tarafından daimi olarak yürütülen Genel Sekreterliğin işlevi ise, INTOSAI üyeleri ile ilişkileri sürdürmek, Yönetim Kuruluna ve daimi komisyonlara çalışmalarında yardımcı olmak, INTOSAI'nin amaçları doğrultusunda seminerleri ve diğer faaliyetleri organize etmek, üçer yıllık mali bütçeyi hazırlayarak Yönetim Kuruluna sunmak ve uygulamasını yürütmek,

Kongre ve Yönetim Kurulu tarafından verilecek diğer görevleri yerine getirmektir.

INTOSAI'nin yedi bölgesel çalışma grubu bulunmaktadır. Bu grupların amacı, INTOSAI'nin amaçlarını bölgesel düzeyde gerçekleştirmek ve bunları üyelerinin kendi bölgesel karakteristik konularına odaklı olarak, üyelerinin olanakları ile geliştirmektir. Bu gruplar her Kongre'de, üçer yıllık faaliyetlerine ilişkin bir raporu Kongrenin belirli bir oturumunda sunarlar.

İlk olarak Latin Amerika ülkelerinde başlayan birlik oluşturma eğilimi, 1965'te OLACEF'in kurulmasına yol açmış, bu oluşum diğer bölge yüksek denetim kurumları için model oluşturmuş ve 1976'da AFROSAI ve ARABOSAI, 1978'de ASOSAI, 1987'de SPASAI, 1988'de CAROSAI ve 1990'da EUROSAI'nin kuruluşu gerçekleştirilmiştir. Bu çalışma grupları artık INTOSAI ile organik bağlarının ötesinde, özgün uluslararası örgütler niteliğine dönüşmüş olup, aşağıda bölgesel örgütler başlığı altında ayrıca incelenmeye konu edilecektir.

INTOSAI'nin örgüt yapısının önemli bir unsurunu da daimi çalışma komiteleri oluşturmaktadır. Bu komiteler de kendi içlerinde alt komitelere bölünmüş durumdadır.

INTOSAI Stratejik Planının ilk hedefi olan "Mesleki Standartlar" ile ilgili komite, Mesleki Standartlar Komitesidir. Bu Komite de Mali Denetim Rehberleri Alt Komitesi, Uygunluk Denetimi Alt Komitesi, Performans Denetimi Alt Komitesi, Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı Alt Komitesi, İç Kontrol Standartları Alt Komitesi ile Muhasebe ve Raporlama Alt Komitesinden oluşmaktadır.

Stratejik Planın ikinci hedefi "Kapasite İnşası" şeklinde olup, bu hedefi gerçekleştirmekle görevli bir "Kapasite İnşası Komitesi" oluşturulmuştur. Bu komite bünyesinde üç alt komite yer almakta olup, bunlar INTOSAI üyeleri arasında kapasite inşası faaliyetlerinin geliştirilmesi, tavsiye ve danışmanlık hizmetlerinin geliştirilmesi, gönüllü meslektaş incelemeleri aracılığıyla kalite güvencesinin ve iyi uygulama örneklerinin geliştirilmesi alanlarında faaliyet göstermektedirler. INTOSAI Geliştirme Girişimi (IDI) de bu hedefi gerçekleştirecek yapılar arasında yer almaktadır.

Stratejik Planda üçüncü stratejik hedef ise "Bilgi Paylaşımı" olarak belirlenmiş olup, bu hedefi gerçekleştirmeye yönelik olarak çok sayıda daimi çalışma komitesi faaliyet göstermektedir. Bunlar, Devlet Borçları Komitesi, Bilişim Sistemlerinin (IT) Denetimi Komitesi, Çevre Denetimi Çalışma Grubu, Özelleştirme Çalışma Grubu, Program Değerlendirmesi Çalışma Grubu, Uluslararası Kuruluşların Denetimine İlişkin Görev Gücü, Uluslararası Kara Para Aklama ile Mücadele Görev Gücü, Afet Yardımlarının Denetimine İlişkin Görev Gücüdür. INTOSAI Dergisi de bu hedefle ilişkilendirilmiştir.

Dördüncü hedef ise, INTOSAI'nin model bir uluslararası organizasyon olması ile ilgili olup, bu amaçla "Mali ve İdari Komite" oluşturulmuştur.

INTOSAI'nin resmi dili olarak kabul edilen diller ise, Almanca, Arapça, Fransızca, İngilizce ve İspanyolca'dır.

Amacı ve Faaliyetleri

INTOSAI'nin temel amacı, farklı ülkelerin yüksek denetim kurumları arasındaki ilişkileri güçlendirerek, özellikle kamusal mali denetim alanında bilgi, görüş ve deneyim alışverişini geliştirmek, üyelerine ihtiyaç duydukları her alanda destek sağlamaktır. INTOSAI, bu amaçla her üç yılda bir ve değişik ülkelerde Kongreler düzenleyerek, kamu mali yönetimi ve denetimi alanlarında güncel konu ve sorunların tartışılmasını ve kararlar alınmasını sağlamaktadır.

INTOSAI'nin 1977 yılında Peru'nun başkenti Lima'da yapılan IX uncu kongresinde alınan kararlar, yüksek denetimin niteliklerini ve denetimin çağdaş yaklaşımlarını ortaya koymakta ve tarihsel bir önem taşımaktadır. Denetim literatüründe Lima Deklarasyonu olarak bilinen bu kararlar, denetimin Magna Carta'sı olarak adlandırılmaktadır.[55]

INTOSAI, BM'nin desteğinde yürüttüğü eğitim çalışmaları ile gelişmekte olan ülkelere mensup üyelerinin eğitimlerine katkıda bulunmaktadır. Düzenlediği uluslararası seminerlerle de denetimin geliştirilmesi, yeni denetim konularının tartışmaya açılması, araştırma ve geliştirme programlarına destek sağlanmasını amaçlamaktadır.

1986 Sidney Kongresinde temeli atılan INTOSAI Geliştirme Girişimi (INTOSAI Development Initiative - IDI), bölgesel düzeyde ve daha çok eğiticilerin eğitimine odaklanmış eğitim programları düzenler. 1986-1994 arası dönemde, 150 yüksek denetim kurumundan 1500'ün üzerinde denetçinin katıldığı 68 ayrı kurs düzenlenmiştir. Özellikle eğitim programı ve metodoloji alanında bilgi değişimi, IDI'nin bir diğer faaliyetidir.[56] 2000'li yıllarda ise, daha çok INTOSAI'nin bölge teşkilatlarının altyapısını güçlendirecek eğitim uzmanı yetiştirme, kurs materyali hazırlama, uygulama rehberleri geliştirme gibi faaliyetlere odaklanmıştır.[57]

INTOSAI, resmi dil olarak kabul ettiği beş dilde (İngilizce, Fransızca, Almanca, Arapça ve İspanyolca) üç ayda bir "International Journal of Government Auditing" adlı bir meslek dergisi yayımlamaktadır. Genel Sekreterlikçe üyelere gönderilen periyodik bültenlerle de INTOSAI'nin faaliyetleri hakkında bilgiler sunulmakta ve üyeler arasında iletişim sürekli kılınmaya çalışılmaktadır. INTOSAI aynı zamanda denetimle ilgili çeşitli seminer, kurs ve tartışma toplantılarına da öncülük etmekte, bunlarla ilgili dokümanların yayınlanmasını sağlamaktadır.

---

[55] INTOSAI, INTOSAI - An Overview, p. 3
[56] Ibid, p. 10
[57] Meşe, Osman, "Yirminci Kuruluş Yıldönümünde INTOSAI Geliştirme Girişimi", **Sayıştay Dergisi,** Sayı 62, Haziran-Temmuz 2006, s. 129

INTOSAI'nin üç yılda bir yapılan Kongrelerinde verilen Jörg Kandutsch Ödülü ile Elmer B. Staats Ödülü de örgütün teşvik politikasının bir parçasını oluşturur. Bunlardan birincisi denetim alanında önemli girişimleri ve gelişmeleri olan yüksek denetim kurumlarına, ikincisi ise, INTOSAI dergisinde yayınlanan en iyi makalenin yazarına verilir.

Son Kongresini (XVI INCOSAI) Uruguay'da gerçekleştiren INTOSAI, Yolsuzlukların önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında yüksek denetim kurumlarının rolü ile, yüksek denetim kurumlarının çalışmaları ve yönetimin geliştirilmesi konuları gündeme alınmıştır. Kahire'de gerçekleşen bir önceki Kongrenin gündemi ise, çevre denetimi ve yüksek denetim kurumlarının çevre denetimindeki işlev ve sorumlulukları oluşturmuştur.

INTOSAI'nin daimi komiteleri ve çalışma grupları aracılığıyla gerçekleştirdiği etkinlikler de, gerek denetimin teorik yapısına, gerekse de uygulamasına büyük katkılar sağlamıştır. Denetim Standartları Komitesinin belirlediği denetim standartlarının Ekim 1991'de Washington'da onaylanması, denetim alanında bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir. Uluslararası denetim standartları olarak nitelenen bu standartlar tüm dünyaca benimsenmiştir.

Bölgesel Örgütler

Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI)

Kuruluşu ve İşleyişi

INTOSAI'nin 1989'da Berlin'de yapılan 13. Kongresi sırasında Avrupa Yüksek Denetim Kurumlarının temsilcilerinin bir araya gelmesi sonucunda hazırlanan "Berlin Deklarasyonu"nda belirlenen amaçlarla INTOSAI'nin bir alt kuruluşu olarak Avrupa Yüksek Denetim Kurumlarını bir çatı altında toplayacak yeni bir örgüt kurulması kararlaştırılmış ve İspanya ve İtalya Sayıştaylarının eş başkanlığında Almanya, İngiltere, İsveç, Fransa ve Macaristan Sayıştaylarından oluşan bir müteşebbis heyet kurulmuştur. *Berlin Komitesi* olarak adlandırılan bu heyetin çalışmaları sonucunda hazırlanan Tüzük tasarısını görüşüp karara bağlamak ve kuruluşun ilk kongresini gerçekleştirmek üzere İspanya'nın ev sahipliğinde 11-18 Kasım 1990 tarihleri arasında 32 Avrupa ülkesinin yüksek denetim kurumu temsilcisinin Madrid'de bir araya gelmesiyle EUROSAI olarak kısaltılan Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (European Organization Supreme Audit Institutions) kurulmuştur.[58]

Örgütün üyeleri, Avrupa ülkelerinin INTOSAI üyesi yüksek denetim kurumları ile Avrupa Birliği Sayıştayı'ndan oluşur. Örgütün resmi dili ise İngilizce, Fransızca, Almanca, Rusça ve İspanyolca'dır.

[58] Bkz. Sayıştay, "Avrupa Yüksek Denetim Kuruluşları Teşkilatı Kuruluş Konferansı ve Birinci Kongresi Hakkında Özet Rapor", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 2 (Ekim-Aralık 1990) s. 3

Örgütün Amaçları ve İlkeleri

Berlin Deklarasyonunda EUROSAI'nin Avrupa insanlarının ortak kültürel mirasının bilincinde olan ve kamu kuruluşlarının etkin denetimi gereğine inanan Avrupa Yüksek Denetim Kurumlarının katılımıyla kurulacağı belirtilmiş ve kuruluş nedenleri arasında farklı politik, ekonomik ve sosyal sistemlerin sınırlarını aşarak kamusal denetim alanında Avrupa devletleri arasında ilişkileri geliştirmek, Avrupa devletleri arasında artan işbirliğine paralel olarak bu ülke yüksek denetim kurumları arasında da birlikte çalışma gereksinimine yanıt vermek, bu kuruluşlar arasında tecrübe alışverişini geliştirerek değişik denetim yöntem ve sistemleri arasındaki farklılığı gidermeye yardımcı olmak, Avrupa'daki deneyimleri biraraya getirerek INTOSAI'nin amaçlarına katkıda bulunmak, Birleşmiş Milletler amaçlarına ve ilkelerine katkı sağlamak için EUROSAI'nin kurulmasına karar verildiği belirtilmiş[59] ve Örgütün amaçları şu şekilde sıralanmıştır:

1. Mesleki ve teknik anlayışı geliştirmek, kendi üyeleri ve INTOSAI'nin diğer bölgesel grupları arasında denetim ve kamu maliyesi alanlarındaki fikir ve deneyimlerin karşılıklı değişimini sağlayacak işbirliğini geliştirmek,

2. Kamu gelirleri ve giderlerini etkileyen problemler konusunda uzmanlaşmış ulusal ve uluslararası kuruluşlarla sürekli ilişkiler kurmak,

3. Kendisine üye kurumları, her ülkenin kamusal denetim alanında gerçekleştirdikleri yasal değişiklikler ve denetim kurumlarının örgütsel yapı ve işlevlerindeki gelişmelerle ilgili olarak bilgilendirmek,

4. Denetim ve denetimle ilgili alanlara ilişkin konu ve problemler hakkındaki teorik ve pratik çalışmaları geliştirmek,

5. İlginç olduğu düşünülen teknik ve bilgilerin değişiminde işbirliği sağlamak, INTOSAI'nin diğer üyeleriyle birlikte kendisine üye kurumların personeli için seminer ve eğitim kurslarının düzenlenmesini desteklemek,

6. Üyeleri arasında bilgi ve doküman alışverişini kolaylaştırmak ve geliştirmek, kendi ilgi alanlarındaki basılı eserlerinin yayılmasını sağlamak,

7. Kamu gelirleri ve harcamaları konusunda uzmanlaşmış Merkezler, Enstitüler ve Üniversite Profesörlükleri ihdas edilmesini teşvik etmek,

8. EUROSAI Kongresince alınan karar ve tavsiyelerin uygulamaya geçirilmesini özendirmek,

9. Kamu maliyesinin denetimi alanındaki terminolojinin sağlıklı birleşimini sağlamak,

10. Kamu maliyesinin denetimine ilişkin konu ve problemlerin daha iyi anlaşılmasını sağlamak için her türlü çabayı göstermek.

---

[59] Sayıştay, "Yüksek Denetim Organları Avrupa Organizasyonunun (EUROSAI'nin) Esasları", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 2 (Ekim-Aralık 1990), s. 8

Örgütün birincil amacının, bu yıllarda yeniden yapılanma sürecine giren Doğu Avrupa ülkelerinde mali yapının ve denetim sisteminin oluşturulmasında ve geliştirilmesinde katkı sağlamak olduğu söylenebilir. Bu amaçla üye kurumlar arasında karşılıklı yararlanmanın kolaylaştırılması ve bu alanda özel gereksinme duyan ülkelere, mali denetim sistemlerinin kurulmasının ve geliştirilmesinin özendirilmesi için olanak oluşturulması, Sekreteryaya görev olarak verilmiştir.

EUROSAI'nin üç ilkesi ise, EUROSAI üyesi bütün Yüksek Denetim Kurumlarının eşitliği, özgürce bu Örgüte katılma ve ayrılma hakkı ve her Yüksek Denetim Kurumunun tabi olduğu hukuksal düzene saygı olarak sıralanmıştır.

Örgütsel Yapısı

Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü, Kongre, Yönetim Kurulu ve Sekreterya olmak üzere üç organdan oluşmuştur.

Kongre, EUROSAI'nin en yetkili organı olup, Yüksek Denetim Organları Başkanları veya temsilcilerinden oluşur. INTOSAI'nin Yönetim Kurulu Başkanı ve Genel Sekreteri, konumlarından dolayı Kongre toplantılarına katılabilirler.

Kongre, üyelerin salt çoğunluğu ile toplanır. Her üyenin bir oy hakkı vardır. Kongreye, toplantının yapıldığı ülkenin Yüksek Denetim Kurumu Başkanı başkanlık eder. Yönetim Kurulunun kararıyla üye olmayan yüksek denetim kurumlarının temsilcileri de Kongre toplantılarına gözlemci olarak katılabilirler. Ancak bunların oy hakları yoktur.

Kongre normal koşullarda her üç yılda bir düzenli olarak toplanmak zorundadır. Ancak Yönetim Kurulu kendi girişimiyle veya üyelerin yarısının talebiyle Kongreyi olağanüstü toplantıya çağırabilir.

Kongrenin işlevleri arasında, EUROSAI'nin amaçlarına ulaşmak için düzenlemeler yapmak, Örgütün diğer organlarınca kendi faaliyetleri hakkında sunulan raporları onaylamak, üyelerin çoğunluğu veya Yönetim Kurulunca sunulan önerileri karara bağlamak, iki olağan Kongre arası dönem için bütçe yapmak, üyelik aidatlarını belirlemek, teknik komisyonlar veya çalışma grupları oluşturmak ve bunların işlevlerini belirlemek, Yönetim Kurulu için dört üye belirlemek, EUROSAI denetçilerini atamak, bir sonraki Kongre toplantısının yapılacağı ülkeyi seçmek, EUROSAI Tüzüğünü değiştirmek ve kendisi için kural ve düzenlemeler getirmek sayılabilir.

Yönetim Kurulu, EUROSAI'nin yürütme organı olup, 8 üyeden oluşmaktadır. Bu üyelerden 4'ü seçilmemiş üyelerden oluşur ki bunlardan biri Örgütün Genel Sekreteri, diğer üçü, son iki olağan Kongre toplantısının yapıldığı ve bir sonraki olağan Kongrenin yapılacağı ülkelerin yüksek denetim kurumu başkanlarıdır. Diğer 4 üye ise, Kongre tarafından 6 yıllığına diğer üye kurumların başkanları arasından seçilir ve her üç yılda bir iki üye yenilenir.

Seçimle gelen üyeler, görev sürelerini takibeden dönem için yeniden seçilemezler. Tüm üye ülkelerin dengeli bir şekilde temsil edilebilmelerini

sağlamak için bazı ilkeler getirilmiştir. Örneğin Avrupa'daki coğrafi farklılıkların gözönünde bulundurulması, farklı denetim sistemlerini benimsemiş yüksek denetim kurumlarının Yönetim Kurulunda gerçekten temsil edilebilmesine özen gösterilecektir.

Eğer adayların sayısı boş kadro sayısından fazla ise, gizli oyla seçim yapılır. Birinci turun sonunda en çok oy alan dört adaydan hiçbirisi Kongre'de temsil edilen üyelerin oylarının mutlak çoğunluğunu alamazsa, ikinci bir tur yapılır ve bu turda en çok oy alan dört aday seçilmiş sayılır.

Son olağan Kongrenin yapıldığı ülkenin yüksek denetim kurumu başkanı EUROSAI'nin Yönetim Kurulu Başkanlığı, bir sonraki Kongrenin yapılacağı ülkenin yüksek denetim kurumu başkanı ise Yönetim Kurulunun Başkan Yardımcılığı görevini yürütür. İkinci Başkan Yardımcısını ise, Yönetim Kurulu kendi üyeleri arasından seçer. EUROSAI'yi Yönetim Kurulu Başkanı temsil eder.

Yönetim Kurulu basit çoğunlukla ve yılda en az iki kere toplanır. Kararlar oy kullananların çoğunluğuyla alınır ve her üyenin birer oy hakkı vardır. Çoğunluğun sağlanamaması durumunda başkanın oyu sonucu belirler.

Yönetim Kurulunun başlıca görevleri, EUROSAI Tüzüğünün uygulanmasını gözetlemek, Örgütün işlevlerini yerine getirebilmesi için gerekli kararları almak, bütçe tasarısını hazırlamak ve Kongreye sunmak, Sekreterya tarafından hazırlanacak mali belgelerin hazırlanması ve sunulmasına ve bunların denetçiler tarafından denetlenmelerine ilişkin yönergeler hazırlamak, hesapları denetçi raporu ve kendi yorumuyla birlikte onay için Kongreye sunmak, Örgütün faaliyetleri hakkında her olağan Kongreye rapor sunmak ve Kongrece verilen diğer görevleri yerine getirmek olarak sıralanmıştır.

Sekreterya ise, Kongre ve Yönetim Kurulunun kararlarını yürüten icra organı olup, bu görev EUROSAI'nin merkezi olarak kabul edilen İspanya Yüksek Denetim Kurumu tarafından yürütülmektedir. Görevleri, Yönetim Kurulu toplantılarını hazırlamak, Kongre ve Yönetim Kurulu kararlarını uygulamak, Örgütün bütçe tasarısını hazırlamak ve Yönetim Kuruluna sunmak, Yönetim Kuruluna yıllık mali raporu ve mali tabloları sunmak, Örgütün bütçesini uygulamak ve hesap ve kayıtlarını tutmak ve Kongre ve Yönetim Kurulu tarafından verilen diğer görevleri yerine getirmektir.

Bu organlara ek olarak Yönetim Kurulu üyeleri dışında kalan değişik iki ülkenin yüksek denetim kurumundan üç yıllık bir süre için seçilen iki denetçi, EUROSAI'nin denetçiliği görevini yapar. Bunlar örgütün mali yönetimini ve hesaplarını denetler ve sonuçlarını Yönetim Kurulu ve Kongreye raporlar. Sekreterya, denetçilerin çalışmalarını yürütebilmesi için gereken ve görevlerini yerine getirmelerinde yardımcı olacak tüm bilgi ve belgeleri sunmak zorundadır. İlk Kongrede 3 yıl için Hollanda ve Türk Sayıştayı denetçi olarak seçilmişlerdir.

Mali Yapısı

EUROSAI'nın giderleri çeşitli gelir kaynaklarından karşılanır. Bunların başında üye aidatları gelir. Üye aidatları Birleşmiş Milletlerin kullandığı sınıflandırmaya göre belirlenir. Genel Sekreterlikçe yapılan değerlendirmeler üyelere bildirilir ve ödemeler her takvim yılının başında yapılır. İkinci gelir kaynağı, ulusal veya uluslararası kuruluşların ya da kişilerin yaptıkları bağış ve yardımlardır. Diğer gelir kaynakları, yayın vb. faaliyetlerden elde edilen gelirlerle, Yönetim Kurulunca uygun bulunan diğer gelirlerdir.

Ayrıca merkez ülkenin (İspanya) yüksek denetim kurumunun gerekli yer ve personeli temin etme ve ücretini ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. Kongre toplantılarının giderleri ise, toplantının yapıldığı ülkenin yüksek denetim kurumunca karşılanmaktadır. Ancak Kongre, bu giderlere katkıda bulunulmasını kararlaştırabilir.

Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ASOSAI)

Kuruluş ve İşlevleri

INTOSAI'nin bölgesel kuruluşlarından biri olan Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ASOSAI[60]), Ekim 1978'de Berlin'de imzalanan bir sözleşmeyle oluşturulmuştur. Daha sonra Mayıs 1985'te Tokyo'da ve Ekim 1997'de Jakarta'da yeniden düzenlenen kuruluş sözleşmesine göre ASOSAI, üye ülkeler arasındaki işbirliği ve dayanışmayı geliştirmek, kamusal denetim alanındaki deneyim ve düşüncelerin üyeler arasında karşılıklı aktarımını sağlamak, üye kurumların denetim personeli için eğitim olanaklarını geliştirmek, dünyadaki benzeri kuruluşlarla ilişki kurmak ve kendi alanında bölgesel bir bili merkezi olarak hizmet vermek gibi amaçlarla kurulmuştur.

ASOSAI'nin işlevleri ise, kamusal denetim alanındaki deneyim ve fikirlerin karşılıklı aktarılması amacıyla konferans ve seminerlerin düzenlemesi, denetim ve denetimle ilişkili alanlarda araştırma yapılmasının özendirilmesi ve bu alanlardaki araştırma raporlarının yayımının üstlenilmesi olarak açıklanmıştır.

Örgüt üyeliği için üç ayrı statü benimsenmiştir. Örgütün kuruluş sözleşmesini imzalayan üyelere "ayrıcalıklı üye", INTOSAI üyesi olup da sonradan bu örgüte katılan Asya ülkesi yüksek denetim kurumlarına "üye", INTOSAI üyeliği için bekletilen bölgedeki kurumlara da "ortak üye" statüsü tanınmıştır. Bugün için 11 ayrıcalıklı üye ve 43 üyesi bulunmaktadır.

Örgütün bütçesi, üyeliğe ilk giriş aidatı ve üyelerin düzenli olarak ödedikleri yıllık aidatlardan, gönüllü katkılardan ve kendi yayın gelirlerinden oluşur.

[60] Asian Organization of Supreme Audit Institutions

Örgütsel Yapısı

Örgütün yönetsel yapısı Genel Kurul, Yönetim Kurulu, Sekreterya ve Denetim Komitesinden oluşur.

Genel Kurul, tüm üye kurumların başkanları veya başkan adına yetkili temsilcilerinden oluşur. ASOSAI'nin kuruluş sözleşmesinde ve daha sonra kabul edilen ve iki kez değişikliğe uğrayan tüzüğünde Genel Kurulun görev ve yetkileri tek tek sayılmıştır.

Bunlardan yasama niteliği ağır basanlar, Örgütün amaçlarına ulaşması için gerekli görülen politikaları oluşturmak, Genel Kurul ve örgütün diğer kurumlarının görevleriyle ilgili kural ve düzenlemeler getirmek veya bunları kaldırmak gibi görevlerdir.

Yönetsel niteliği ağır basanlar ise, kendi arasından bir Başkan ve Genel Sekreter seçmek, kendi arasından Yönetim Kurulu üyelerini ve (Yönetim Kurulu üyesi olmamak kaydıyla) Denetim Komitesi için iki üye seçmek, üye kurumların örgüte yıllık mali katkılarını belirlemek, Yönetim Kurulunca sunulan 3 yıllık bütçeyi onaylamak, Örgüt hesaplarına ilişkin Denetim Komitesi Raporunu değerlendirmek, üye kurumlar arasındaki bölgesel işbirliğine ilişkin konularda en üst yetkili olarak karar vermek, sonraki Genel Kurul için ev sahibi olarak kabul edilecek ülkeyi belirlemek gibi işlevlerdir.

Genel Kurul görüşmelerinde ortak üyeler dışındaki her üyenin bir oy hakkı vardır. Genel Kurul en az üç yılda bir düzenli olarak veya Yönetim Kurulunun oybirliği ile ya da üyelerin çoğunluğunun isteğiyle özel oturumlar için toplanır. Toplantı yeter sayısı üyelerin basit çoğunluğu olup, karar yeter sayısı ise, hazır bulunan ve oy kullanan üyelerin basit çoğunluğudur.

İlk Genel Kurul toplantısı Mayıs 1979'da Yeni Delhi'de yapılmış olup diğerleri sırasıyla Seul (G. Kore), Tokyo (Japonya), Bali (Endonezya), Beijing (Çin), Yeni Delhi (Hindistan), Jakarta (Endonezya), Chiang Mai (Tayland), Manila (Filipinler), Shanghai (Çin)'de yapılmıştır. 11'inci Genel Kurul ise, 2010 yılında Pakistan'da gerçekleştirilecektir.

Her Genel Kurul toplantısında özel gündemli bir seminer ya da sempozyum tertiplenmiştir. Son (2006 - Chiang Mai) toplantıda "Kamu Denetiminde Kalite Yönetimi", 9. Genel Kurulda ise "Kamu Sektöründe İyi Yönetişimin Geliştirilmesinde Sayıştayların Rolü" konularında birer günlük sempozyumlar düzenlenmiştir.

Yönetim Kurulu, örgütün yürütme organı olup 9 üyeden oluşur. Bu üyelerden biri son Genel Kurul toplantısının yapıldığı ülkenin Yüksek Denetim Kurumu Başkanı olup, aynı zamanda Yönetim Kurulu Başkanlığı ve ASOSAI Başkanlığı görevini de yürütür. Bir diğer üye, bir sonraki düzenli toplantının yapılacağı ülkenin yüksek denetim kurumu başkanıdır. Genel Sekreter de yönetim kurulunun doğal üyesi olup dördüncü üye bu kurulun kendisi tarafından

belirlenir. Diğer beş üye ise, Genel Kurulca üç yıllığına seçilir. Son Genel Kurulda Türk Sayıştayı da yönetim kurulu üyeliğine seçilmiştir.

Yönetim Kurulu, Genel Kurulun koyduğu kurallar ve getirdiği düzenlemeler çerçevesinde hareket eder ve her genel kurul toplantısında faaliyetlerine ilişkin bir rapor sunmakla yükümlüdür. Gerektiğinde özel amaç ve projeler için komiteler oluşturur. Bu kurul en az yılda bir kez toplanmak zorundadır. Halen Çin Halk Cumhuriyeti Sayıştay Başkanı ASOSAI Başkanlığı görevini yürütmektedir.

Sekreterya, üye ülke yüksek denetim kurumu başkanları arasından seçilen Genel Sekreterin başkanlığında örgütün yönetsel ve mali işlemlerini yürütür. Halen Hşndistan Sayıştayı bu görevi yürütmektedir.

Denetim Komitesi, örgütün hesaplarını her üç yılda bir denetlemek ve sonuçları hakkında bir rapor düzenleyerek dönemin bitiminden sonra en geç 6 ay içinde Genel Kurula sunmakla görevlidir. Ürdün ve Moğolistan Sayıştayları, bu görev için seçilmişlerdir.

Faaliyetleri

Eğitim Faaliyetleri: ASOSAI'nin kuruluş amaçlarından birisi, kamu denetçileri için eğitim fırsatları oluşturmak ve bunları geliştirmektir. Bu amaçla ASOSAI kuruluşundan bu yana kendi olanaklarıyla veya INTOSAI Geliştirme Girişimi (IDI)'nin katkılarıyla 100'ün üzerinde eğitim kursu düzenlemiştir.

Ayrıca Yönetim Kurulunun Temmuz 1995 tarihli 22. toplantısında "ASOSAI Eğitim Faaliyetleri Sürekli Komitesi" oluşturulmuştur. Bu Komite, Asya Kalkınma Bankasınca desteklenmekte olup, ASOSAI'nin eğitim faaliyetlerinin planlanması, koordinasyonu ve finansmanının temin edilmesiyle yükümlü kılınmıştır. Yönetim Kurulu üyeleri ve Japonya'dan oluşan Komite, Japonya'nın önderliğinde üye kurum personeline yönelik kurs ve seminerler düzenlemektedir.

Araştırma Projeleri: ASOSAI'nin en önemli işlevlerinden birisi, denetim ve denetimle ilişkili alanlarda araştırma yapılmasını teşvik etmek ve bu alanlardaki araştırma raporlarının yayımını gerçekleştirmektir. Bu amaçla ASOSAI bugüne dek yedi ayrı araştırma projesini başarıyla sonuçlandırmıştır. Araştırma projelerinin amacı, üyelere ve gelecekteki eğitim ve araştırmalar için rehber niteliği taşıyan yararlı bilgiler geliştirmektir.

ASOSAI'nin "Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamusal Teşebbüslerin Denetimi" konulu ilk araştırması, Avustralya, Hindistan ve Malezya Yüksek Denetim Kurumlarından oluşturulan bir araştırma ekibi tarafından gerçekleştirildi. Bu çalışmanın sonucu aynı adla 1989'da yayınlandı.

Malezya ve Hindistan Yüksek Denetim Kurumlarının üstlendiği 2. araştırma projesi "Mali Sorumluluk ve Devlet Yönetimi" konulu olup 1993'te yayınlanmıştır. 1995 yılında yayınlanan 3. araştırma projesi "Kamu Faaliyetleri

ve Projelerinin Denetimi" konusunda olup, Çin, Hindistan ve Malezya Yüksek Denetim Kurumları tarafından yürütülmüştür. 1996'da başlatılıp 1998 Ağustosunda sonuçlandırılan 4. araştırma projesi ise, "Devlet Gelirleri: Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetim" başlığını taşımaktadır. Son üç araştırması çerçevesinde de, "Performans Denetimi Rehberi", "IT Denetimi Rehberi" ve "Denetimde Kalite Yönetim Sistemleri" gibi önemli çıktılar üretilmiştir.

ECO Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Birliği (ECOSAI)

12 Mart 1977 tarihli İzmir Anlaşması ile oluşturulmuş olan Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (ECO)'nın "Ekonomik ve Ticari İşbirliği Komitesi"nin 30 Ekim - 1 Kasım 1993 tarihleri arasında İslamabad'da yapılan 3. Toplantısında; Pakistan Hükümeti tarafından ECO Sayıştaylar Birliğinin kurulması yönündeki önerisinin kabul edilmesi ile, ECO ülkeleri Sayıştay Başkanları 17-19 Nisan 1994 tarihleri arasında Pakistan'ın başkenti İslamabad'da biraraya gelerek ECOSAI'nin Kuruluş Konferansını gerçekleştirmişlerdir.

Bu Konferansta; TC Sayıştayı tarafından hazırlanan Tüzük İran, Pakistan ve Türkiye'nin oluşturduğu alt komisyondaki görüşmelerden sonra kabul edilmiştir. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyetinin de Kuzey Kıbrıs Türk Müslüman Cemaati olarak ECOSAI'nin ekonomik, kültürel ve teknik faaliyetlerine katılabileceği bu Tüzükle hükme bağlanmıştır.

Örgütün üyeleri, Türkiye, İran, Pakistan ve Afganistan yanısıra, Türk Cumhuriyetleri olarak bilinen Azerbeycan, Özbekistan, Kırgızistan, Kazakistan, Tükmenistan, Tacikistan'dan oluşmaktadır. Coğrafi yakınlıklarının yanısıra köklerini tarihten alan ortak özelliklere sahip olan bu ülkelerin Yüksek Denetim Kurumlarının oluşturduğu bu Örgüt, henüz INTOSAI'nin Bölgesel Çalışma Gruplarından biri olarak tanınmamaktadır.

Konferansta ECOSAI Genel Sekreterliği (Pakistan), Yönetim Kurulu (Başkan-Türk Sayıştayı, Üyeler- Afganistan, Azerbaycan, İran) ve Denetim Komitesi (Kazakistan ve Tacikistan) kabul edilen Tüzük hükümleri doğrultusunda belirlenmiştir.

Faaliyetlerinin başlıcalarını, üye kuruluşların meslek mensuplarının yetiştirilmesi ve karşılıklı bilgi alışverişinin gerçekleştirilmesi amacıyla düzenlenen kurs, seminer ve konferanslar oluşturmaktadır.

Örgütün başlıca amaçları ise şu şekilde ifade edilmiştir:

1- Üye kuruluşlar arasında kamu denetimi alanında bilgi ve deneyim alışverişinin sağlanması,

2- Denetim alanındaki uygulama ve gelişmelerle ilgili deneyimlerin paylaşılması,

3- Denetim standartlarının geliştirilmesi,

4- Üye kuruluşların meslek mensupları arasında karşılıklı işbirliği ve kardeşliğin sağlanması,

5- Üye ülkelerin kamu denetimine ilişkin uygulamalarını içeren bilgi ve iletişim sisteminin oluşturulması,

6- Kamu denetimi alanında bilgi aktarımının ve ortak araştırma çalışmalarının desteklenmesi.

Diğer Bölgesel Örgütler

INTOSAI bünyesinde bölgesel çalışma gruplarının oluşturulması, ilk kez 1965 yılında bir araya gelerek böyle bir fikri yaşama geçiren Latin Amerika ülkelerinin yüksek denetim kurumlarının öncülüğünde gerçekleşmiştir. Latin Amerika ve Karayib Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (OLACEFS)[61] adıyla örgütlenen bu çalışma grubunu 1976 yılında Afrika ülkeleri izlemiştir.

INTOSAI'nin en geniş bölgesel çalışma grubunu oluşturan AFROSAI[62] (Afrika Yüksek Denetim Kurumları Örgütü), Afrika bölgesinde yer alan ülkelerin yüksek denetim kurumlarının bir araya gelmeleriyle kurulmuş ve yukarıda daha ayrıntılı olarak üzerinde durulan diğer bölgesel örgütlerle benzer yapısal özelliklere ve amaçlara sahiptir. AFROSAI, 1976 Kasımında Kamerun Birleşik Cumhuriyetinin başkenti Yaounde'de kurulmuştur.

Yine INTOSAI'nin bölgesel çalışma grupları arasında yer alan ve Mısır Sayıştayı'nın başkanlığını yürüttüğü ARABOSAI[63], 1976 yılında Arap ülkelerinin yüksek denetim kurumlarının kendi aralarındaki işbirliği olanaklarını güçlendirmek amacıyla oluşturulmuştur. 1987 yılında kurulan SPASAI,[64] Kuzey Pasifik Birliği'ne üye ülkelerin yüksek denetim kurumları tarafından, 1988 yılında kurulmuş olan, CAROSAI[65] ise, Karayip ülkelerinin yüksek denetim kurumları tarafından oluşturulmuştur. Bunların da temel nitelikleri ve amaçları, INTOSAI'nin diğer bölgesel çalışma grupları ile büyük ölçüde benzerlik göstermektedir.

Denetimin Geliştirilmesinde Uluslararası Örgütlerin Rolü

Denetim faaliyetlerinin geliştirilmesinde hem dünyadaki ulusal yüksek denetim kurumlarının bir araya gelerek oluşturdukları uluslararası ve bölgesel örgütlerin, hem de ekonomik ve mali amaçları öne çıkan diğer uluslararası kuruluşların önemli katkıları söz konusudur.

[61] Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions
[62] African Organization of Supreme Audit Institutions
[63] Arab Organization of Supreme Audit Institutions
[64] South Pacific Association of Supreme Audit Institutions
[65] Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions

Özellikle 1970'li yılların başlarından itibaren ABD, İngiltere, Kanada, İsveç gibi gelişmiş ülkelerin yüksek denetim kurumlarının uygulamaya başladıkları yeni denetim tür ve tekniklerinin kamusal denetim alanında sağladıkları yeni ufuklar, diğer ülkelerin de yakın ilgisini çekmiştir. Aynı zamanda, daha çok performans denetimi olarak ün kazanan bu yeni yaklaşıma öncülük yapan ülkeler de, söz konusu yeni disiplin hakkındaki bilgilerin değişimini başlatmışlardır.[66]

Bu aşamada, yeni şekillenmiş bulunan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI), bu alandaki karşılıklı bilgi ve deneyim paylaşımını, kuruluş amacının da bir gereği olarak üstlenmiş ve bu akışı kurumsallaştırmıştır. Bu işlevini daha iyi yürütebilmek için bölgesel örgütlenme yolunu açarak, oluşturulan 7 ayrı bölge örgütü ile yüksek denetim kurumları arasında yakın işbirliği ve bilgilenme olanağı sağlamıştır.

INTOSAI ve bölgesel örgütler, bilgi değişimi, kamusal denetim alanındaki bilgi birikimlerinin ve deneyimlerin paylaşımı, değişik alanlardaki mesleki performansa ilişkin standartların oluşturulması ve geliştirilmesi amacıyla düzenli olarak konferanslar, seminerler, sempozyumlar ve ortak çalışmalar düzenlemektedir.

"Kamu kesimi denetçilerinin eğitiminde lider konumda" bulunan INTOSAI, Birleşmiş Milletlerin desteğinde düzenlediği iki yıl süreli seminerlerle gelişmekte olan ülkelere mensup üyelerinin eğitilmesini sağlamaktadır. 1971'den itibaren denetimi geliştirme projeleri, bilişim teknolojisinin denetimi ve denetim standartlarının uygulanması, INTOSAI'nin uluslararası seminerlerinin ana konusunu oluşturmuştur.[67]

Uluslararası arenada, özellikle gelişmiş ülkelerin denetim sistemlerindeki gelişmeler Uluslararası Örgütler aracılığıyla tüm dünyanın gündemine getirilirken, ulusal yüksek denetim kurumları arasında yakın işbirliği ve ilişkilerin geliştirilmesi gereksinimi de bu yolla bariz bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

Örneğin EUROSAI'nin Kuruluş Konferansı ve Birinci Kongresinde yüksek denetim kurumlarının mesleki konularda karşılıklı yardımlaşmasının ve teknik işbirliğinin gerekliliği ve önemi üzerinde yoğunlaşılmış ve üye yüksek denetim kurumları arasındaki işbirliğinin; (i) Denetimin işlevlerindeki ve Sayıştay denetiminin rolündeki değişim, (ii) Performans denetiminin daha da geliştirilmesi, (iii) Denetimden daha iyi sonuçlar alınması noktalarında yoğunlaşması gerektiği konusunda görüş birliğine varılmıştır.[68]

Yine aynı Kongre'de EUROSAI'nin geleceğe ilişkin olarak belirlenen temel yaklaşımlarından ilki;

---

[66] Chaudhary, "Pakistan'daki Performans..., s. 21
[67] INTOSAI, **INTOSAI - An Overview,** Vienna, 1995, p. 11
[68] Sayıştay, "Avrupa Yüksek Denetim Kuruluşları Teşkilatı Kuruluş ..., s. 5

"Toplantıda hazır bulunan delegasyonlar üye kurumlar arasında karşılıklı yararlanmaları kolaylaştıracak ve bu alanda özel ihtiyaç duyan ülkelerin kamu maliyelerinin denetim sistemlerinin kurulmasını, geliştirilmesini teşvik edecek yüksek bir tartışma zemini oluşturulmasının dikkate alınmasında görüş birliğine varmışlardır.

Bu çerçevede EUROSAI Sekreteryası, Yönetim Kurulunun yönlendirmesi ile ihtiyaçları kaydetme, üye kurumların taleplerini derleme ve bu suretle toplanan bilgileri doğru ve hızlı bir biçimde diğer üyelere iletme işlemini daimi bir görev olarak üstlenmelidir"[69] şeklinde ifade edilmiştir.

Avrupa Sayıştayı'nın da Avrupa Birliğine üye adayı ülkelerin yüksek denetim kurumları ile bu tür bir ilişki içinde bulunduğu, bu kurumların ve denetim işlevlerinin geliştirilmesi amacıyla bir dizi faaliyet içinde bulunduğu daha önce belirtilmişti. Bu faaliyetleriyle köklü bir dönüşüm süreci yaşayan Doğu Avrupa'daki yüksek denetim kurumlarının ve yüksek denetim işlevinin geliştirilmesinde ve etkin kılınmasında, ayrıca bu ülkelerin kurumsal yapılarının Batı Avrupa ile entegrasyonunda önemli bir işlev üstlendiği görülmektedir.

Denetim işleviyle doğrudan ilişkisi bulunmamakla birlikte, özellikle mali ve ekonomik amaçlı uluslararası örgütlerin de, ülkelerin denetim sistemlerinin geliştirilmesine ilgi duydukları görülmektedir. Bunun temelinde, uluslararası ekonomi bağlamında ülkelerin ekonomik ve mali politikalarının başarısına odaklanan bu örgütlerin, bu tür bir başarının temel unsurları arasında etkin bir dış denetimi zorunlu olarak görmeleridir.

Üye ülkelerin kamu yönetimi ya da kamu mali yönetiminin geliştirilmesi amacına yönelik çok sayıda çalışmaya ve bu alanlarda sürekli araştırma yapan uzmanlara sahip uluslararası kuruluşların başında OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) gelmektedir. OECD'nin kamu yönetimi alanındaki araştırmalarıyla ünlü birimi PUMA (Public Management Service), özellikle son yıllarda "yeni kamu yönetimi" yaklaşımı çerçevesinde performans denetimine özel bir önem vermekte ve yayınlarıyla bu alanın geliştirilmesine ışık tutmaktadır.

Bu alanda söz sahibi bir diğer kuruluş Dünya Bankasıdır. Dünya Bankasının da kamusal denetime ilişkin yayınları, denetimin geliştirilmesinde yol gösterici temel dokümanlardandır.

Bu tür kuruluşların ülkeler düzeyinde gerçekleştirdikleri araştırmalar da önem taşımaktadır. Örneğin Dünya Bankasının daha önce sözü edilen Ocak 1993 tarihli raporunda ülkemizdeki denetim sisteminin sorunlarına da geniş yer verilmiş ve kapsamlı öneriler geliştirilmiştir. Bu raporla muhasebe, finansal raporlama ve denetim sektörleri için getirilen önerilerin, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne ekonomik faaliyetler ve muhasebe ve denetim mevzuatı açısından daha yaygın katılımını sağlayacağı da vurgulanmıştır. Daha sonraki yıllarda da,

[69] A.g.m., s. 6

Türkiye hakkındaki yıllık raporlarında denetim sistemi ve Sayıştay'a ilişkin değerlendirmeler yer almaktadır.

Dünya Bankasının ve diğer benzeri uluslararası kuruluşların işlevlerinin bir gereği olarak çok sayıda ülkede mali sistemlerin ve buna bağlı olarak denetim sistemlerinin reorganizasyonu amacıyla çeşitli çalışmalar yürüttükleri ve raporlar hazırlattıkları bilinmektedir.

Ulusal Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası İlişkilerdeki Önemi

Yüksek denetim kurumlarının kendi aralarında geliştirdikleri bu köklü ve yakın ilişkilerin uluslararası ilişkilerin gelişmesine de katkı sağladığı kuşkusuzdur. Daha önce verilen bilgilerden de anlaşılacağı üzere hemen her ülkenin yüksek denetim kurumu INTOSAI'nin ve INTOSAI'nin en az bir bölgesel teşkilatına üye bulunmaktadır. Örneğin Türk Sayıştayı INTOSAI'nin yanısıra, hem EUROSAI ve ASOSAI'ye, hem de ECOSAI'ye üye bulunmaktadır. Keza Arap ülkeleri INTOSAI'nin yanı sıra hem bu örgütün bölgesel teşkilatlarına (ASOSAI ya da AFROSAI), hem de ARABOSAI'ye üyedirler. Bu da yüksek denetim kurumları arasında yoğun bir ilişkiler ağını zorunlu kılmaktadır.

INTOSAI'nin yoğun çalışma temposu içerisinde faaliyet gösteren komite ve çalışma gruplarına katılan yüksek denetim kurumları, bu tür ortamlarda ülkelerini temsil etme fırsatını da yakalayabilmektedirler. Bu çalışma ilişkileri ülkeler arasında yakınlaşma ve karşılıklı işbirliğini geliştirme olanakları da sunmaktadır. Çeşitli ülkelere mensup Sayıştay delegasyonları, ilgili ülkelerin Dışişleri Bakanlıklarının yakın ilgisi eşliğinde farklı ülkelerin ev sahipliğinde bu tür çalışmalarını yürütmektedirler.

Türk Sayıştayı'nın da bu ilişkiler ağında etkin bir rol üstlendiği, katıldığı ve ev sahipliği yaptığı uluslararası etkinliklerde dış politikamız açısında da yararlı katkılar sağladığı söylenebilir. 1965 yılında üye sıfatıyla INTOSAI'ye katılan Sayıştayımız, 1990 yılında kurulan Avrupa Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI)'nün kurucu üyeleri arasında yer almıştır. ECOSAI'nin kurucusu ve başkanı sıfatını taşıyan Sayıştayımız, ASOSAI'nin de Yönetim Kurulu üyesidir.

Öte yandan 32 ülkeden 96 delegenin katılımı ile Türkiye'de INTOSAI seminerinin düzenlenmesi, Avrupa Sayıştayı ile ortaklaşa İstanbul'da "Denetimden Sonuç Alınması" sempozyumunun düzenlenmesi, INTOSAI Kongresine Çalışma Grubu Başkan Yardımcısı olarak katılınması, EUROSAI ve ASOSAI denetçilik görevinin üstlenilmesi ve yürütülmesi gibi etkinlikleri, çeşitli çalışma gruplarındaki rolleri, uluslararası ilişkileri alanındaki işlevleri arasında sayılabilir.

Gelişmiş ülkelerin yüksek denetim kurumları bu alanda daha fazla etkin görünmektedirler. Kanada, İngiltere, İsveç, ABD gibi ülkeler kamusal denetimi ilgilendiren konularda gerek ev yaptıkları, gerekse de katıldıkları uluslararası organizasyonlar (kongre, konferans vb.) aracılığıyla ülkelerinin dış politika amaçlarına sağladıkları katkının önemi yadsınamaz.

Özetle uluslararası işbirliği, yüksek denetim kurumlarının işlevlerini daha etkin biçimde yerine getirmelerine katkıda bulunurken, uluslar arasında dostluk ve kardeşlik duygularının paylaşılmasına, başka alanlarda da daha yakın ilişki ve işbirliği ortamının güçlendirilmesine olanak sağlamaktadır.

S o n u ç

Bugün hemen her örgütsel etkinlikte başarının ve kalitenin güvencesini oluşturan denetim olgusu, devlet aygıtı açısından ayrı bir öneme ve işleve sahiptir. Tarihsel süreçte Parlamentoların kamusal kaynaklar üzerinde tasarruf yetkisini elde etmeleriyle demokratik yönetimin ayrılmaz bir parçası konumuna gelen bağımsız denetim işlevi, zaman içerisinde uzmanlık gerektiren ve bağımsız kişi ve kurumlarca yürütülmesi gereken bir meslek niteliği kazanmış, bu amaçla oluşturulan yüksek denetim kurumları özellikle 1800'lü yıllarda yaygınlaşmaya başlamıştır. II Dünya Savaşı sonrası dönemde kamu yönetimindeki yapısal ve işlevsel değişimin ve demokratik gelişmelerin katkısıyla köklü bir dönüşüm içine giren bu kurumlar, gerek kamu yönetiminin gelişmesinde ve Parlamenter demokrasinin işleyişinde üstlendikleri işlevlerle, gerekse uluslararası arenada sahip oldukları aktif rolleriyle dikkat çekici bir evreye girmişlerdir.

Bilindiği gibi halkın temsilcileri aracılığıyla yönetildiği temsili demokrasilerde yönetenlerin yönetilenlere karşı sorumlu olmaları asıldır. Bu hesap verme sorumluluğunu güçlendirecek temel mekanizma ise, bağımsız yüksek denetim olgusudur. Yasama adına yürütülen yüksek denetimde temel amaç, halk adına yönetim yetkisini yürütme organlarına devreden Parlamentolara, bu yetkinin amacına uygun ve gereği gibi kullanılıp kullanılmadığını ortaya koyarak yardımcı olmaktır. Bu niteliğiyle yüksek denetim olgusu, erkler sisteminde bir denge unsuru oluşturmakta ve hatta denetimin üçlü erkler sistemine dördüncü bir erk olarak eklenip eklenemeyeceği tartışma konusu olmaktadır. Beşli erkler sistemine sahip Çin'de ise, denetim bu beş erkten birisi olarak kabul edilmektedir.

Günümüzde Sayıştaylar, çağdaş demokrasilerde çok önemli işlevler üstlenmektedirler. Sayıştay'ın varlığı, kamuoyu için bir güvence unsuru olmakta, ödedikleri her kuruş verginin nereye ve nasıl harcandığını bilmek isteyen vatandaşlar adına yönetimden hesap sorma işlevini Sayıştay'lar üstlenmektedir. Bağımsız ve etkin bir Sayıştay, demokratik bir ortamın ürünü olduğu gibi, güçlü bir demokrasinin korunmasında da denetim önemli bir öğe olmaktadır.

Gerçekte halka ait olan kamu kaynaklarının iyi kullanılmaması, bunlardan özel çıkar sağlanması, bugün hemen her toplumun öncelikli bir sorunu haline gelmiştir. Kamu yönetimindeki yolsuzluk ve kötü yönetim nedeniyle “temiz toplum” herkesin özlemi olmuştur. Bu da etkin bir denetim aracılığıyla kamusal alanda etik değerlerin yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması gereğini artırmaktadır.

Kamusal alandaki kötü yönetimin ve ahlak (etik) dışı uygulamaların kamu düzeni, sosyal refah ve kalkınma politikaları, toplumsal moral ve motivasyon ve genel olarak demokratik ilke ve kuralların (eşitlik, özgürlük, insan haklarına saygı vb.) hayata geçirilmesi açısından doğuracağı sakıncalar saymakla bitmez. Bu çerçevede bağımsız ve etkin bir dış denetimin kamu çalışanlarında dürüstlük, doğruluk, haktanırlık gibi değerlerin geçerli kılınmasında, bireylerin kendi çıkarlarını toplumun genel çıkarlarının önüne geçirmelerinin engellenmesinde, ilkeli ve kurallara dayalı bir yönetim sisteminin geliştirilmesinde ve kamu kesiminde kendine özgü bir etik anlayışının oluşturulmasında önemli katkısı yadsınamaz.

Denetimin en önemli demokratik işlevlerinden birisi, kamuoyunu bilgilendirmektir. Çağdaş denetim örgütleri açısından faaliyetlerinin ve raporlarının medya aracılığıyla baskı grupları, meslek kuruluşları ve genel kamuoyu nezdinde ilgi ve tartışma alanı bulmasının sağlanması, büyük bir önem taşımaktadır. Kamu kaynaklarının kullanımı ve yönetimi konusunda toplumun bilgilendirilmesi, yüksek denetim kurumları için artık bir hak değil, bir sorumluluk haline gelmektedir.

Genellikle Parlamento adına görev yapan ve Parlamento dahil herhangi bir üst kuruma bağlı olmayan, denetim faaliyetini tamamen bağımsız bir şekilde yürüten bu kurumlar, raporlarıyla siyasal denetimi ve yasama işlevini güçlendirici rol oynamaktadır. Dünyadaki uygulamaları da göz önünde bulundurulduğunda açıkça denilebilir ki, güçlü bir Sayıştay, güçlü bir Parlamentonun teminatıdır. Güçlü Parlamento ise, demokratik yönetimin temel unsurudur.

Örgütsel yapıları, işlevleri, büyüklükleri, denetim alanları, uyguladıkları denetim yöntemleri vb. açılardan ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, dünyadaki yüksek denetim kurumlarının büyük ölçüde, demokratik gelişmeyle birlikte gelişimini daha erken tamamlayan Batı Avrupa'daki ve özellikle Fransa ve İngiltere'deki yüksek denetim kurumlarını model aldıkları görülmektedir.

Anglo-Sakson modeli olarak da bilinen İngiliz sisteminin başlıca özellikleri, monokratik bir kurumsal yapıya sahip olması, yargısal boyutunun bulunmaması, Parlamento ile yakın ilişki içinde yürütülmesi, denetimden sonuç alınmasının da daha çok Parlamento ve kamuoyu baskısı aracılığıyla gerçekleşmesidir. İngiltere'nin yanı sıra ABD ve Kanada'da geçerli olan bu sistemde Parlamentonun incelenmesini istediği konulara öncelik tanınmakta, kamu yönetiminin denetimi büyük ölçüde iç denetim organlarınca yürütülürken, Sayıştay'ın denetimi ise, ağırlıklı olarak büyük projelerin performans denetimi ile, iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişi konularına yönelmektedir.

Kıta Avrupası modeli olarak bilinen Fransa sisteminde ise Sayıştay'ın en önemli özelliği yargı erkine sahip olması ve denetim bulgularının bir bölümünü kendi içerisinde, yargı süreci çerçevesinde sonuçlandırmasıdır. Parlamento adına

denetim yapmak ve sonuçlarını Parlamentoya sunmak, bu tür Sayıştayların da en önemli işlevini oluşturmaktadır.

Asya ülkelerinin önemli bir kısmının, kamu yönetimi alanında yeniden yapılanma çabaları çerçevesinde yüksek denetim kurumlarının geliştirilmesine özel bir önem verdikleri görülmektedir. Asya ülkelerinde genel eğilim, kamusal denetimin büyük ölçüde tek bir kurumun yetkisinde yoğunlaşmasıdır. Batı sistemlerinde yaygın olarak yer verilen iç denetim örgütleri ve bunların daha üstünde yer alan ve fakat yürütmeye bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren denetim kuruluşlarına Asya genelinde fazlaca yer verilmediği görülmektedir. Buna karşılık Batılı benzerleriyle karşılaştırma kabul etmeyecek büyüklükte yüksek denetim kurumlarına yer verilmiştir. Ne var ki bu sayısal büyüklüğün aynı oranda bir etkinliği ve yeterliliği beraberinde getirdiğini öne sürmek olanaklı bulunmamaktadır.

Afrika'da ise, II. Dünya Savaşını izleyen yıllarda bağımsızlıklarını elde eden ülkelerin yönetsel yapılarını oluşturma çabalarında büyük ölçüde Batılı modellerden esinlendikleri, bu yeni yapılarda denetim mekanizmalarına da öncelikle yer verildiği görülmektedir. Ancak etkin bir denetim, belirli bir sosyo-kültürel altyapıyı ve özellikle demokratik birikimi gerekli kıldığından, bu ülkelerde var olan denetim örgütleri, işlevlerini gereği gibi yerine getirebilmek için ihtiyaç duydukları ortamdan büyük ölçüde yoksundurlar.

Amerika kıtasında ABD'nin, İngiltere'nin sisteminden etkilenen bir denetim yapısına sahip olduğu bilinmektedir. ABD'de GAO'nun ana işlevi, Kongre'nin yardımcı denetim ve danışma organı olarak faaliyette bulunmaktır. Bu çerçevede Kongre'den gelen talepler üzerine ya da doğrudan gerçekleştirdiği denetim faaliyetlerinin sonucunda Kongre'ye raporlar sunarak, Parlamento denetimine katkı sağlar. GAO, aynı zamanda yürütme organları için de yasal danışmanlık görevi yapan GAO'nun faaliyetlerinin %90'ına varan bölümü Kongrenin taleplerini karşılamaya yöneliktir.

ABD dışındaki ülkelerin de büyük ölçüde Amerikan sistemini model aldıkları ve diğer birçok alanda olduğu gibi yüksek denetim alanında da bu ülkenin temel yaklaşımlarını uygulamaya çalıştıklarını görmekteyiz. Latin Amerika ülkelerinin bir bölümünde ise, eski sömürgecilik ilişkisinin bir yansıması olarak, İspanya ve Hollanda'nın kurumsal yapılarının örnek alındığı bilinmektedir.

Temeli 13. yüzyılda İngiltere'de atılan parlamenter demokrasinin gelişmesiyle kamusal alanda bağımsız denetim olgusunun, hem düşünsel planda ve hem de kurumsal düzeyde en fazla güçlendiği bölge, şüphesiz Avrupa kıtasıdır. Avrupa'daki yüksek denetim kurumlarının uzun tarihleri, Avrupa siyasal sistemi içinde bağımsız denetim fikrinin çok eskilere dayandığını göstermektedir. Bilindiği gibi Fransa, yönetim alanında köklü bir geleneğe sahiptir ve bu köklü yapı, diğer birçok ülkede de model olarak esas alınmıştır. İngiltere'nin de özgün sistemiyle özellikle geniş bir coğrafyaya yayılmış bulunan Commonwealth ülkelerine model oluşturduğu bilinmektedir. Bir başka deyişle Avrupa dışındaki

ülkelerin büyük çoğunluğunun (Avrupa'daki diğer ülkelerle birlikte) demokratik süreçte gelişimini daha erken tamamlayan Batı Avrupa'daki ve özellikle Fransa ve İngiltere'deki yüksek denetim kurumlarını model aldıkları ve halen de almaya devam ettikleri görülmektedir.

Türk Sayıştayı da Kıta Avrupası modeline göre yapılandırılmıştır. Başlangıçta Sayıştay, Maliye ve Muhakeme daireleri olmak üzere ikiye ayrılmış, yargı işlevi Sayıştay'ın model olarak aldığı Fransa, İtalya, Belçika Sayıştaylarında olduğu gibi sınırlı işlemlerin sonuca bağlanmasında uygulama alanı bulmakta, denetim işlevi yargıdan bağımsız bir şekilde yürütülmekteydi. Ancak bugün için denetim etkinliklerini büyük ölçüde yargı işlevine yönlendirmiş, TBMM'ne rapor sunmaya yönelik işlevi uygulamaları arasında çok az yer tutmaktadır.

Uzun bir geçmişi bulunan Sayıştay'ın geçen zaman içerisinde değişimi yakaladığı ve işlevlerini gereği gibi yerine getirdiğini öne sürmek ne yazık ki pek olanaklı değildir. Bunun birçok içsel ve dışsal nedenleri bulunmaktadır. Her şeyden önce ülkemizde gerek yasal düzenlemelerle gerekse fiili uygulamalarla denetimsiz alanların genişletilmesi, bir başka deyişle "denetimden kaçış", denetim sistemimizin en önemli açmazlarından birisini oluşturmuştur. Sayıştay'ın denetim alanının daralması ve denetim dışı alanların yaygınlaşması, Parlamentonun denetim yetkisinin daraltılmasını da beraberinde getirmiştir.

Kamu mali sistemimizde bütünlüğün kaybedilmiş olması, mali yönetim alanında saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun yerleşmemiş olması, kaynak kullanımında performans ilkelerinin gözetilmemesi, bütçe, muhasebe ve saymanlık sistemindeki yetersizlikler, iç ve dış borç yönetimi ile nakit yönetiminin uluslararası standartlara uygun bir biçimde yürütülmemesi ve daha bir çok olumsuzluk, Türk kamu mali sisteminin olduğu kadar, denetim sisteminin de başlıca sorunlarını oluşturmuştur. Keza KİT'lerin TBMM adına denetiminin, yürütmenin bünyesinde yer alan bir kurulun yetkisine verilmesi suretiyle yüksek denetimin örgütsel düzeyde ikiye bölünmesi de, bu denetimin etkinliğini sınırlandırıcı bir rol oynamaktadır. Zira çağdaş yönetim sistemlerinde Sayıştayların denetim alanı, tüm kamu kesimini kapsamakta ve uluslararası standartlar da bunu öngörmektedir.

Bununla birlikte Sayıştay'ın Anayasal ve yasal düzenlemelerle getirilen ve birçok gelişmiş ülkelerdeki benzerlerinden bile güçlü olan bağımsız statüsü, sahip olduğu geniş yetkiler, çağdaş denetim uygulamalarına geçiş konusunda son yıllarda artan kararlılığı, öte yandan demokratik gelişmeyle birlikte Sayıştay'ın daha etkin işleyişi için artan toplumsal beklentiler ve daha birçok içsel ve dışsal koşullar, 21. yüzyılda daha çağdaş ve daha işlevsel bir Sayıştay için gerekli altyapıyı sunmaktadır. Bunun kararlı yöneticiler ve eğitilmiş bir denetçi kadrosuyla desteklenmesi, kısa sürede arzulanan değişimi ve ihtiyaç duyulan atılımları sağlayacaktır.

Yüksek denetim kurumları globalleşen dünyamızda yeni rollere ve sürekli değişime açık olmak zorundadırlar. Çünkü globalleşen ve giderek küçülen

dünyamızda yönetsel kişi ve kurumların hesap verme sorumlulukları ulusal çerçeveyle sınırlı kalmamakta, ulusal yönetimler uluslararası kamuoyuna karşı da sorumlu davranmak zorunda kalmaktadırlar. Yine gerek ulusal, gerekse uluslararası düzeyde değişik kesimlerden yükselen denetim talepleri, yüksek denetim kurumlarının daha dinamik ve geniş bir vizyona sahip yapılar olmasını gerektirmektedir.

20. yüzyılda başdöndürücü bir hızla gelişen uluslararası sistem, ulusal yönetimler için birtakım sınırlamalar getirmiş ve ulusal egemenlik yetkilerinin giderek artan bir bölümünün uluslararası örgütlere devredilmesi bu yüzyılın en belirgin özelliği olmuştur. Siyasal alanda global değerler olarak benimsenen demokrasi, insan hakları ve hukuk devleti anlayışı, hiçbir ulusal yönetimin bigane kalamayacağı ilkeler haline gelmiş ve aykırı davranış ve uygulamalar diğer devletler ve uluslararası örgütler tarafından sınırlandırılmaya çalışıldığı gibi, uluslararası kamuoyu ve baskı grupları da çeşitli mekanizmalar aracılığıyla bu alanlarda canlı bir duyarlılık ortamı oluşturmaktadırlar.

Aynı şekilde uluslararası ekonomik ve siyasal bütünleşme eğiliminin yoğunlaşması, her alanda olduğu gibi yüksek denetim alanında da ulusal boyutu yetersiz kılmakta, uluslararası nitelikteki konu ve alanların denetiminde ulusal yüksek denetim kurumları görev üstlenmek zorunda kalmaktadır. Günümüzde daha çok çevre sorunlarının denetimi alanında karşılaştığımız uluslararası denetim uygulamalarının yaygınlaşması ve hemen her ülkenin yüksek denetim kurumlarına bu tür işlevlerin yüklenmesi kaçınılmaz görünmektedir.

Aslında yüksek denetim kurumlarının ulusal boyutta ele aldıkları temel konular da sadece kendi uluslarını değil, tüm dünya toplumunu doğrudan ilgilendiren öneme sahiptir. Yolsuzlukların önlenmesi, ekonomik kayıpların azaltılması, ekonomik ve sosyal refahın artırılması, kamusal alanda en iyi yönetim uygulamalarının ilke edinilmesi, kamu yönetiminde reform için katkı sağlama ve yüksek denetim kurumlarının daha birçok işlevi, ülkeler ve uluslar arasında her alanda yoğunlaşan global etkileşimin de aracılığıyla, ilgisiz görünen diğer toplumlara da değer katmaktadır.

Öte yandan yüksek denetimin metodolojisi, ilke ve standartlarıyla evrensel bir disiplin niteliğine dönüşmesi, bu kurumların çağdaş denetim arayışlarını ve uluslararası işbirliği çabalarını sürekli kılmaktadır. Bu çerçevede II. Dünya Savaşı sonrasında köklü ve yaygın bir uluslararası örgütlenmeye giden bu kurumlar, gerçekleştirdikleri uluslararası etkinliklerle denetimin gelişmesinde ve daha işlevsel kılınmasında önemli mesafeler almışlardır. Bu etkinlikler uluslararası ilişkilerin geliştirilmesi açısından da değer taşımaktadır.

Bugün uluslararası düzeyde bağımsız denetim yapacak bir mekanizmanın oluşmamış bulunması, özellikle uluslararası örgütlerin uluslararası kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluklarının yeterince değerlendirilememesine neden olmaktadır. Yargı dahil her alanda uluslararası mekanizmaların bulunması, buna karşılık uluslararası ekonomik ve mali yapıların, çevre gibi tüm insanlara ait

ortak değerlerin, uluslararası yolsuzlukların vb. denetlenmesi için herhangi bir mekanizmanın bulunmayışı INTOSAI'nin çeşitli kongrelerinde gündeme getirilmiş ve bu tür bir yapılanma için öneriler geliştirilmiştir. Ancak INTOSAI'nin BM ile ilişkilendirilerek bu alanda doğrudan rol üstlenebilecek bir yapıya kavuşması, daha pratik bir çözüm olacaktır.

Özetle tüm dünyada sürekli değişim arayışı içinde olan ve genellikle içerisinde yer aldıkları yönetsel sistemde değişimin başını çeken yüksek denetim kurumları, ulusal düzeyde sahip oldukları yaşamsal işlevlerinin yanı sıra, uluslararası alandaki örgütlenmeleriyle ve ulusal sınırları aşarak, küreselleşen dünyanın gereklerine uygun olarak çeşitli uluslararası projelerin ortak denetiminde gösterdikleri performansla, aralarındaki sıkı işbirliği ve dayanışmanın da katkısıyla ulusal ve uluslararası arenaların güçlü dinamikleri olmaya aday görünmektedirler.

Yararlanılan Kaynaklar

Abid, Naimatullah, **Performance Audit and Performance Evaluation,** Lahore, 1990

Abid, Naimatullah, "Performans Denetiminde Pakistan Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 29 (Nisan-Haziran 1998)

Akal, Zühal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi,** Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No: 473, Ankara 1992

Akbulut, Erol, "Avrupa Topluluğu Bütçesi Üzerinde Yasama Denetimi", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 6 (Ekim-Aralık 1991)

Akdağ, S. Emre, "Sayıştay'ın Anayasal Kimliği", **Sayıştay Dergisi,** 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı (Nisan-Haziran 1997)

Akgündüz, Ahmet, **Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi,** Sayıştay Yayınları, Ankara 1997

Alptürk, Gül, "Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi", **Sayıştay Dergisi,** Özel Sayı, Nisan-Haziran 1991

Altuğ, Figen, **Mali Denetim,** Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa 1995

Arif, Javed, "Government Accounting and Treasury Management in Pakistan", **Performit,** Quarterly, Vol: XIV, No: 3, July 1996

ASOSAI, **Government Revenues - Accountability And Audit,** Indonesia, May 1998

Atakan, Nevin ve diğerleri, **Performans Denetimi Pakistan Sayıştayı Uygulaması**, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997

Atay, Cevdet, **Devlet Yönetimi ve Denetimi,** Alfa Yayınları, (2. Baskı), Ankara 1999

Australian National Audit Office, **Corporate Plan - Adding Value to Public Sector Performance and Accountability,** Canberra, November 1998

Australian National Audit Office, **Performance Audit Guide,** Australian National Audit Office Publications, Canberra 1996

Australian National Audit Office, **Role of Auditor General,** http://www.anao.gov.au

Avustralya Sayıştayı, **Etkinlik Denetiminin Esasları,** (Çev.: Ö. F. Batırel), T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 21/3, Ankara 1987

Aytar, Cengiz, "Kamu Kesiminde Yolsuzlukla Mücadele ve Bağımsız Denetim", **İktisat İşletme ve Finans,** Yıl: 13, Sayı: 146 (Mayıs 1998)

Aytar, Cengiz, **Yüksek Denetimde Karşılaşılan Sorunlar** (Teksir), Sayıştay Başkanlığı, Ankara 1997

Aytuna, Türkan, "Felsefeci Gözüyle Denetim", **Denetim,** Sayı: 10, Denetde Yay., Ankara 1986

Barzelay, Michael, "Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions", **Performance Auditing and the Modernization of Government,** OECD-PUMA Publications, Paris 1996

Batırel, Ö. Faruk, **Kamu Bütçesi,** İstanbul 1982

Bayar, Yavuz, "Türk Kamu Yönetiminde Rüşvet", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 3

Belanger, Michel, "Fransız Yerel Yönetimleri Hesaplarının Yargısal Denetimi: Bölge Hesap Mahkemeleri", (TODAİE tarafından 13 Ekim 1994 tarihinde Ankara'da düzenlenen konferanstan hareketle kaleme alan: Durmuş Tezcan), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 17 (Nisan-Haziran 1995)

Belediyeler Birliği, "Hollanda Belediyeler Birliği, Belediyeler ve Yerel İdarelerin Denetimi", **Hollanda Sayıştay'ında İncelemeler,** Sayıştay'ın 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 20/2, Ankara 1987

Berkman, A. Ümit, **Azgelişmiş Ülkelerde Kamu Yönetiminde Yolsuzluk Ve Rüşvet**, TODAİE, Ankara, 1983

Bilgen, Pertev, "Sayıştay'ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri", **İ.Ü. SBF Dergisi,** Nisan 1994

Bilişim Yönetiminin ve Teknolojisinin Denetimi, (Çeviri), Sayıştay, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 3, Ankara 1998

Biuletyn - Special Issue: Recommendations Concerning the Functioning of Supreme Audit Institutions in the Context of European Integration, **Najwyzsza Izba Kontroli,** Warszawa, December 1999, Year IV, No: 2 (10)

BM Küresel Yönetim Komisyonu, **Küresel Komşuluk,** (Çev. Belkıs Çorakçı Dişbudak), Türkiye Çevre Vakfı Yayını, Ankara 1996

Brooks, Jeremyn, "Çeşitli Ülkelerdeki Bağımsız İşletme Dışı Denetim Sistemlerinin Fonksiyon ve İşleyişi", **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri,** Sermaye Piyasası Kurulu, Ankara, 1985

Bulutoğlu, Kenan ve Kurtuluş, Erciş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları,** Ekin Yay, İstanbul 1988

Caiden, Garold E., "Devlet Denetiminin Yeni Yönleri", **Devlet Denetimi (Makaleler),** Sayıştay, 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1988, s.132

Canova, Gülsün, "Romanya'da Yapılan EUROSAI Semineri Ardından", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 21 (Nisan-Haziran 1996)

Carbone, Guiseppe, "İtalya Sayıştayının Organizasyonu ve Görevleri", (Çev.: Erol Akbulut), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 5 (Temmuz-Eylül 1991)

Carmen de Vicente Martín. Miguel A. Sánchez del Águila, "Internal And External Financial Auditing in Spain: La Intervención General De La Administración Del Estado And The Tribunal De Cuentas", **Third EUROSAI Training Event: Seminar on "Evaluation of Internal Control Systems"**, Prague, 26-28 May 2003

Chaudhary, Liaqat Ali, "Pakistan'daki Performans Denetimine Eleştirel Bakış", (Çev.: Faruk Eroğlu), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 18 (Temmuz-Eylül 1995)

China Audit Society, "History and development of State Audit In China", **State Audit and Accountability,** State of Israel, State Comproller's Office, Jerusalem 1991

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

CNAO, **Government Auditing Standards of the People's of China,** National Audit Office of the People's of China, August 1997, Beijing-China;

Committe on Auditing Procedure, **Statement On Auditing Standarts,** AICPA, New York, 1973

Coşkun, Gülay, **Devlet Bütçesi,** 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 1997

Cruz, Domingo L., **INTOSAI'nin Otuz Yılı,** (Çev.: Semiramis Serin), Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 23/5, Ankara 1987

Cumhuriyet'in Ellinci Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayınları, Ankara 1973

Çağlar, Bakır, "Parlamentolar ve Denetim", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu,** Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1987

Downey, Sir Gordon, "Yüksek Hesap Kontrolü Fonksiyonu ve Parlamento", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu,** Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1987

DPT, **Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor** (Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Çalışmaları Dolayısıyla Hazırlanan Taslak Rapor), Ankara, Ocak 2000

DPT, **Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşme,** (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Yıllık Özel İhtisas Komisyonu Raporu), DPT Yayını, Ankara 1995

DPT, **Küreselleşme,** Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ÖİK Raporu, Ankara 2000

Dünya Bankası, **Türkiye'de Muhasebe, Mali Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi Hakkında Rapor,** Ankara, Ocak 1993

Dye, Kenneth M., **Accountability, Auditing and Democracy,** (Notes for an Address to The Commonwealth Conference of Auditors General), Lahore, 1996

Dye, Kenneth M., **Performance Auditing in Asian Supreme Audit Institutions, *Opportunities for Development,*** The World Bank, June 1997

Eddison, Tony ve Tıkız, Cenk, **Yerel Yönetimlerde Denetim,** TOKİ ve IULA-EMME ortak yayını, İstanbul 1993

Erdem, Behiç, "Sayıştay'ın Belediyeler Üzerindeki Denetimi", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 2 (Ekim-Aralık 1990)

European Commission, **The Community Budget: The Facts in Figures,** Luxembourg 1996

EUROSAI Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması Semineri Notları, (Kaleme alan: Gül Alptürk), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 8 (Nisan-Haziran 1992)

EUROSAI, "Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması Semineri (27-29 Mayıs 1992, İstanbul) Sentez Bildirisi", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 8 (Nisan-Haziran 1992)

EUROSAI, **Federal Law on the Accounts Chamber of the Russian Federation,** EUROSAI Publications, June 1995

EUROSAI, **Informative Matters,** Tomo 1, Madrid (Espana) 1995

EUROSAI, **Informative Matters,** Tomo 2, Madrid (Espana) 1995

EUROSAI, **Informative Matters,** Tomo 3, Madrid (Espana) 1995

Falay, Nihat, "Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay", **Sayıştay Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997

Falay, Nihat, **Program Bütçe ve Sıfır Esaslı Bütçeleme Sistemleri,** İ.Ü.İ.F. Maliye Araştırma Merkezi Yayını, No: 71, İstanbul 1987

Federal Almanya Sayıştayı ile Bazı Sayıştayların (Anayasal Konumları Yönünden) Karşılaştırılması, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1987

Federal Almanya Sayıştay'ında İncelemeler, Sayıştay'ın 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 29/11, Ankara 1987

Feyzioğlu, Bedî N., "Sayıştay ve Parlamento", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu,** Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1987

GAO, **Performance Budgetting,** Report to Congressional Committees, Accounting and Information Management Division, Washington D.C., March 1997

Geist, Benjamin and Mizrahi, Nissim, "State Audit: Principles and Concepts", **State Audit and Accountability,** State of Israel, State Comproller's Office , Jerusalem 1991

Geist, Benjamin, "State Audit: An Introduction", **State Audit - Development in Public Accountability,** (Ed. B. Geist), State Comproller's Office (Israel), 1981

Genç, Mehmet, **Avrupa Topluluklarının Kurumsal ve Hukuksal Yapısı,** Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa 1993

Government Audit Standards, Contraloria General de la Republica del Peru, Lima 1996

Gönlübol, Mehmet; **Uluslararası Politika**, AÜSBF Yayınları, (3. Baskı), Ankara, 1985

Gönül, M. Vecdi, "İdarenin Sayıştayca Denetlenmesi", **Yeni Türkiye,** Yönetimde Yeniden Yapılanma Özel Sayısı, Yıl: 1, Sayı: 4 (Mayıs-Haziran 1995)

Gözübüyük, Şeref, **Yönetim Hukuku,** S Yayınları, 3. Baskı, Ankara 1989

Grafe, Hans, "On Auditing Bilateral Development Aid: the Case of Germany", **State Audit - Development in Public Accountability,** State Comproller's Office (Israel), 1981

Gülen, Fikret, **Finansal Denetim,** Sayıştay Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 6, Ankara, Aralık 1998

Gülmez, Mesut, **İnsan Haklarının Uluslararası Korunması,** TODAİE İnsan Hakları Araştırma ve Derleme Merkezi, Ankara 1996

Gündüz, Nihat, **Kalkınma İçin Sistemci Denetim,** TODAİE, Ankara, 1974

Güredin, Ersin, **Denetim,** İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü Yayını, No: 57, İstanbul 1988

Gürhan, H. Hüseyin, "Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi", **Sayıştay Dergisi,** 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı (Nisan-Haziran 1997)

Hade, Ulrich, "Protection of Foreign Direct Investment in International Law", **Law and State,** Volume 58, Institute for Scientific Co-operation, Tübingen (Germany), 1998

Handbook of Government Auditing in Developing Countries, UN Department of Economic and Social Affairs, New York, 1977

Hansen, H. S., "Ombudsman Kavramı", (Çev. Turgay Ergun), **AİD,** C. 29, Sayı: 3, Aralık 1984

Havens, Harry S., "Denetim Belgelerinden Program Değerlendirmelerine Kadar GAO'nun (General Accounting Office) Gelişimi", (Çev. Ümran Saray), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 10, Ekim-Aralık 1992

Hollanda Sayıştay'ında İncelemeler, Sayıştay'ın 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 20/2, Ankara 1987

INTOSAI Denetim Standartları, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997

INTOSAI Özelleştirme Denetimi Çalışma Grubu, **Özelleştirme Denetiminde En İyi Uygulama Örneklerini Gösteren Rehber,** Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi: 5, Ankara 1997

INTOSAI, "Audit Profile: The French Cour des Comptes", **International Journal of Government Auditing,** October 1989

INTOSAI, "SAI Cooperation in Auditing International Organization", **International Journal of Government Auditing,** April 1986

INTOSAI, **Draft Booklet on How SAIs May Co-operate on the Audit of International Environmental Accords,** INTOSAI Working Group on Environmental Auditing, 1998

INTOSAI, **Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts,** Vienna, Austria, 1977

INTOSAI – WGEA, **Cooperation Between SAIs: Tips and Examples for Cooperative Audits,** Ottawa (Canada), 2007

Işık, Hikmet ve Akbulut, Erol, "Sayıştay ve Parlamento İlişkileri", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 17 (Nisan-Haziran 1995)

Işık, Hikmet, "Türkiye'de Muhasebe Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Sayıştay", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 15, Aralık 1995

İnan, Atilla, **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı,** Ankara, 1992

İnan, Atilla, "Sayıştay İlamlarının İnfazı", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 29 (Nisan-Haziran 1998)

İnan, Atilla, "Sayıştay Genel Kurul Kararları ve İçtihatları Birleştirme Kararları", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 33 (Nisan-Haziran 1999)

İnan, Atilla, "Etkenlik Denetiminin Sayıştay'da Gerçekleştirilme Koşulları", **AİD**, C. 17, Sayı 4, Aralık 1984

İngiltere Sayıştayı (NAO), **İnceleme Konusunun Seçimi,** Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 13, Ankara 1997

İngiltere Sayıştayı, **Performans Denetimi Özet El Kitabı,** (Çev.: Arife Coşkun), T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi No: 11, Ankara 1997

İsbir, Eyüp, **Türkiye'de Devlet Memurlarının Denetimi,** Ankara, 1978

İspanya Sayıştay'ında İncelemeler, Sayıştay'ın 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 19/1, Ankara 1987

İtalya Sayıştay'ında İncelemeler, Sayıştay'ın 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 22/4, Ankara 1987

Japonya'nın Bütçe ve Mali Denetim Mevzuatı, (Çev.: Rıza Turgay), Sayıştay Yayını No: 3, Ankara 1968

Kabaalioğlu, Haluk A., **Çok Uluslu İşletmeler Hukuku,** İ.K.V. Yayını, İstanbul 1982

Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı, **Kanada'da Kapsamlı Denetim,** (Çev. B. M. Özgüven), Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1987

Kanada Sayıştayı, **Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Yasayla Verilen Yetkilere Uygunluğun Denetimi,** (Çeviri), Sayıştay, Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi: 4, Ankara, Aralık 1998

Kaneti, Selim, "Sayıştay'ın Anayasal Konumu", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 1 (Temmuz-Eylül 1990)

Karabacak, Serkan, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: İsveç Örneği,** DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, Temmuz 1999

Karluk, Rıdvan, **Avrupa Birliği ve Türkiye,** İMKB Yayınları, İstanbul 1996

Keleş, Ruşen ve Hamamcı, Can, **Çevrebilim,** (3. Baskı), İmge Kitabevi, Ankara 1998

Khan, M. Akram; Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş (Çev. Faruk Eroğlu), Sayıştay Dergisi, Sayı: 19, (Ekim-Aralık 1995)

Kılıçdaroğlu, Kemal, "Türkiye'de Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Örgütlenmesindeki Sorunlar, Çözüm Önerileri", **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri,** Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No: 3, Ankara, 1985

Kordes, F. G., **Hollanda Sayıştayı - İşlevi ve Konumu,** (Revue Internationale de la Verification des Comptes Publics" adlı derginin Nisan 1983 sayısından çeviren: Sacit Yörüker), (Teksir), Sayıştay Başkanlığı

Kordes, F.G.,"Hollanda Denetim Mahkemesinin Anayasa Karşısında Durumu", **Hollanda Sayıştay'ında İncelemeler,** Sayıştay'ın 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 20/2, Ankara 1987

Köse, H. Ömer, "Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 38, Ekim-Aralık 2002

Kubalı, Derya, "Performans Denetimi", **AİD,** c.32, s. 1 (Mart 1999)

Kubalı, Derya, **Performans Denetimi - Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar,** Sayıştay, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 11, Ankara, Aralık 1998

Longdon, Patricia, "Case Study in Performance Auditing: The Audit Commission (England and Wales), **Performance Auditing and the Modernization of Government,** OECD Publication Service, Paris 1996

Magnet, J. and Meller, C. Camby, "Fransız Sayıştayı", (15-16 Eylül 1992 tarihlerinde verilen konferans metni. Çev.: Gül Alptürk ve Erol Akbulut), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 12 (Nisan-Haziran 1993)

Meşe, Osman, "Yirminci Kuruluş Yıldönümünde INTOSAI Geliştirme Girişimi", **Sayıştay Dergisi,** Sayı 62, Haziran-Temmuz 2006

Mısır Sayıştayı, "Mısır Sayıştayı ve Performans Denetimi", (Çev.: Gül Alptürk), **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 6 (Ekim-Aralık 1991)

Mourgeon, Jacques, **İnsan Hakları,** (Çev.: A. Ekmekçi, A. Türker), (2. Baskı), İletişim Yayınları, İstanbul 1991

NAO, **A Framework for Value for Money Audits,** London 1996

NAO, **State Audit in the European Union,** National Audit Office of UK Publishes, London, December 2006

NAO, **Value for Money Handbook,** National Audit Office of UK, London 1997

NAO, **Why A Handbook,** National Audit Office of UK, London 1996

NATO Uluslararası Denetçiler Kurulu Tüzüğü (Charter Of The International Board of Auditors For NATO)

Newman, Christopher, "Realizm: Küreselleşme ve Bağımsız Devlet", (Çev. Muammer Türker), **Türkiye Günlüğü,** Sayı 64, Kış 2001

Nilsson, Peter (Ed.), **Introducing Performance Audit of the use of EDP,** A project within the INTOSAI Standing Commitee on EDP Audit, The Swedish National Audit Office, Sweden 1997

Normanton, E. Leslie, "Reform in the Field of Public Accountability and Audit: A Progress Report", **State Audit - Development in Public Accountability,** State Comproller's Office (Israel), 1981

OECD-PUMA (Public Management Service), **Performance Auditing and the Modernization of Government,** OECD Publication Service, Paris 1996

Office of the Auditor General of Canada, **Auditing for Parliament,** Ottawa, 1998

Örnek, Acar, **Kamu Yönetimi,** Meram Yayınları, İstanbul 1998

Özer, Hüseyin, "Performans Denetimi"**, Sayıştay Dergisi,** Sayı: 7, Ocak-Mart 1992

Özer, Hüseyin, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Sayıştay Yayınları, Ankara 1997

Özer, M. Akif, "Yönetimin Denetlenmesinde Etkenlik Arayışları ve Son Gelişmeler", **Sayıştay Dergisi,** Ocak-Mart 1998, Sayı: 28

Pazarcı, Hüseyin, **Milletlerarası Hukuk Dersleri - II,** A.Ü. S.B.F. Yayınları, Ankara 1989

Performans İncelemelerinde Örneklemeden Yararlanılması, (İngiltere Sayıştayı tarafın-dan yayınlanan "Use of Sampling - Value For Money Studies" (1992) adlı kitapçığın çevirisi), Sayıştay, Cumhuriyetin 75'inci Kuruluş Yıldönümü Dizisi, Ankara 1998

Performans ve Risk Denetim Terimleri, (Derleme: Arife Çoşkun), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 5, Sayıştay Yayınları, Ankara, Ocak 2000

Performit, "Need of Performance Indicators in Public Sector Organization", **Performit,** Quarterly, Vol: XV, No: 4, January 1998

Pırla, J.M. Fernandez, "Üst Hesap Kontrolü Fonksiyonu ve Parlamento", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu,** Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1987

Pois, Joseph, "Devlet Denetiminin Bağımsızlığı", (Çev. Fethi Heper), **Devlet Denetimi (Ma-kaleler),** Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 28/10, Ankara 1988

Qureshi, W. Ahmad, "Working Papers: The Link Between the Field Work and the Report", **Performit,** Quarterly, January 1989

Rationum, Curia, **European Court of Auditors (ECA), Auditing The Finances of European Union,** Office for Official Publications of The European Communuties, Lüxembourg, 1996

Sahgal, Vinod, "Strengthening Legislative Audit Institutions: A Catalyst to Enhance Governance and Combat Corruption", **Performit,** Vol. XV, No. 1, Jenuary 1998

Sandberg, Bo and Larsson, Kjell, "The Role of Auditing in Performance Improvement in Sweden", **Performance Auditing and the Modernization of Government,** OECD Publication Service, Paris 1996

Sayın, İsmail Hakkı, **Avrupa Birliği Sayıştayı,** Sayıştay Yayınları, Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi: 2, Ankara, Aralık 1998

Sayıştay, "Avrupa Yüksek Denetim Kuruluşları Teşkilatı Kuruluş Konferansı ve Birinci Kongresi Hakkında Özet Rapor", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 2 (Ekim-Aralık 1990)

Sayıştay, "Yüksek Denetim Organları Avrupa Organizasyonunun (EUROSAI'nin) Esasları", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 2 (Ekim-Aralık 1990)

Sayıştay, **Çevre Denetimi,** Sayıştay Dış İlişkiler Grubu, Ankara, Aralık 1999

Sayıştay, **2006 Yılı Faaliyet Raporu,** Ankara, Nisan 2007

Schafer, Hans, "Constitutional Position of Supreme Audit Institutions with Special Reference to the Federal Republic of Germany", **State Audit - Development in Public Accountability,** State Comproller's Office (Israel), 1981

Scott, Les, "Legislatures and Performance Auditing: The Australian Experience", **Performance Auditing and the Modernization of Government,** OECD Publication Service, Paris 1996

Shah, Khalid Ali, "6th International Seminar Performance Auditing", **Performit,** Quarterly, Vol: XIV, No: 4, October 1997

Sharkansky, Ira, "The Development of State Audit", **State Audit and Accountability**, (Ed. B. Geist), State of Israel, State Comproller's Office, Jerusalem 1991

Sönmezoğlu, Faruk, **Uluslararası Politika ve Dış Politika Analizi,** 2. Baskı, Filiz Yayınları, İstanbul 1995

Staats, Elmar B., "Amerika Birleşik Devletlerinde Sayıştay Kongre İlişkileri" (Çev.: G. Daloğlu, C. Gürsu), **Mali Hukuk,** Yıl: 7, Sayı: 47, (Kasım 1977)

Szawlowski, Richard, "State Audit in Communist Countries", **State Audit - Development in Public Accountability,** State Comptroller's Office (Israel), 1981

Şamlıoğlu, Servet, "Sayıştay'ın Kuruluşunun 125. Kuruluş Yıldönümü ve Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu Açış Konuşması", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, Sayıştay, Ankara 1988

Tekeli, İlhan; İlkin, Selim, **Türkiye ve Avrupa Topluluğu - I Ulus Devletini Aşma Çabasındaki Avrupa'ya Türkiye'nin Yaklaşımı,** Ümit Yayıncılık, Ankara 1993

Tepe, Kenan, "Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrolların Denetimi", **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları Sempozyumu,** Sayıştay Yayınları, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 1, Ankara 1998

The Court of Account of France, **The Court of Account,** Paris 1999

TKİ ve IULA-EMME, **Yerel Yönetim Yapıları,** Yerel Yönetimin Geliştirilmesi Programı Raporlar Dizisi: 4, İstanbul 1993

TODAİE, **Kamu Yönetimi Araştırması - Genel Rapor,** TODAİE Yayını, Ankara 1991

Tortop, Nuri ve diğerleri, **Yönetim Bilimi,** Yargı Yayınları, Ankara, 1993

Tortop, Nuri, "Fransa'da Yerel İdarelerin Devlet Tarafından Denetimi", **Çağdaş Yerel Yönetimler,** Cilt: 4, Sayı: 2 (Mart 1995)

Türk, İsmail, "Kamu Harcamaları ve Denetimi" (Panel), **Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu,** Sayıştay, Cumhuriyetin 75'inci Kuruluş Yıldönümü Yay., Ankara 1999

Uman, Nuri, "Bağımsız İşletme Dışı Denetimin Ekonomilerdeki, Özellikle Sermaye Piyasalarındaki Rolü ve Önemi", **İşletmelerde Bağımsız Dış Denetim Semineri,** Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları No: 3, Ankara, 1985

Uzunçarşılı, İsmail Hakkı, **Osmanlı Devleti Teşkilatında Medhal,** Türk Tarih Kurumu Yayınları, Ankara 1984

Ünsal, İbrahim, "Performans Denetiminde İstatistik Tekniklerinin Kullanılması", **Sayıştay Dergisi,** Sayı: 28 (Ocak-Mart 1998)

Vallemont, Serge, "Accountability and Performance Improvement: The French Experience", **Performance Auditing and the Modernization of Government,** OECD Publication Service, Paris 1996

Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım, Sayıştay, 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 10

Walker, David M., "Audit Profile: Government Accountability Office of the United States", **International Journal of Government Auditing,** July 2005

Walsh, Anmarie H., "Performance Auditing and Legislative Oversight in the Context of Public Management Reform: The US Experience", **Performance Auditing and the Modernization of Government,** OECD Publication Service, Paris 1996

Weir, Stuart, "Question of Democratic Accountability", **Parliamentary Affairs,** Vol. 48 (2), April 1995

Wesberry, James P., **Principal Adviser on Accounting and Auditing Public Sector Modernization Division Latin America and the Caribean Region,** The World Bank, 1995

Witteveen, Tobias, **Relation Between the Netherlands Court of Audit and Parliament: A Dutch Perspective,** Netherlands Court of Audit, December 1996

Yavaş, Abdullah, "Sermaye Piyasası Kurulunun Bağımsız Denetçilerden Bekledikleri", **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı - III,** Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu (30 Mayıs-4 Nisan 1997), İstanbul SMMM Odası Yayınları (Ed. Recep Pekdemir), İstanbul 1998

Yayla, Yıldızhan, **İdare Hukuku,** İstanbul, 1985

Yılmaz, Hakkı Hakan, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünya Bankası Orta Vadeli Harcama Sistemi,** DPT Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, Ağustos 1999

Zavelberg, Heinz Günter, "Legislatures and Performance Auditing: The Germain Experience", **Performance Auditing and the Modernization of Government,** OECD Publication Service, Paris 1996

Zhenqian, Guo, **Auditing in P. R. China,** The China Audit Press, Beijing (China) 1998