

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

HESAP VEREBİLİRLİK MEKANİZMASININ İŞLEYİŞİNDE TÜRK
SAYIŞTAY'ININ ROLÜ VE DEĞİŞEN ÖNEMİ
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Ömer DEMİRCİ

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Vasfiye ÇELİK

Temmuz - 2017
KIRIKKALE

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

HESAP VEREBİLİRLİK MEKANİZMASININ İŞLEYİŞİNDE
TÜRK SAYIŞTAY'ININ ROLÜ VE DEĞİŞEN ÖNEMİ
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Ömer DEMİRCİ

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Vasfiye ÇELİK

Temmuz - 2017
KIRIKKALE

KABUL – ONAY

Yrd. Doç. Dr. Vasfiye ÇELİK danışmanlığında Ömer DEMİRCİ tarafından hazırlanan “**Hesap verebilirlik Mekanizmasının İşleyişinde Türk Sayıştay’ının Önemi Ve Değişen Rolü**” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Ana Bilim dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

14/07/2017

(Tez Savunma Sınav Tarihi)

Başkan

Yrd. Doç. Dr. Fikret ÇELİK



Jüri Üyesi

Yrd. Doç. Dr. Vasfiye ÇELİK



Jüri Üyesi

Yrd. Doç. Dr. Sefa USTA



Yukarıdaki imzaların adı geçen Öğretim Üyelerine ait olduğunu onaylım.

.../.../2017

Prof. Dr. İsmail AYDOĞAN

KİŞİSEL KABUL

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Hesap Verebilirlik Mekanizmasının İşleyişinde Türk Sayıştay’ının Rolü ve Değişen Önemi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

14..1.07 2017

Ömer DEMİRCİ



ÖNSÖZ

Geniş bir alanda denetim gerçekleştiren Sayıştay'ın rolü ve yapısı son dönemde yaşanan değişikliklerle beraber oldukça dikkat çekmektedir. Zira Avrupa Birliği'ne üyelik sürecindeki Türkiye'de müktesebat başlıklarından biri olan Kamu Maliyesi, hesap verebilirlik yanında bu kavramın ayrılmaz parçaları olan şeffaflık, açıklık ve cevap verebilirlik kavramları etrafında tartışılmaktadır. Söz konusu çalışmayla Sayıştay'ın bu kavramlar çerçevesinde geçmişte ve günümüzde üstlendiği rol ve uyguladığı yöntemler hali hazırdaki denetim uygulamaları da ortaya konularak, performans denetimine vurgu yapılarak, dünyadaki uygulamalar da dikkate alınarak incelenmeye çalışılmıştır. Bunun en önemli nedeni denetimin başlı başına bir neden-sonuç döngüsü olması ve devletin mali faaliyetlerde geliştirdiği süreçlerin yönetim mekanizmalarına etkisidir. İyi bir denetimin iyi bir hesap verebilirliğin en iyi aracı olması nedeniyle Sayıştay'ın bu konudaki rolü tartışılmazdır.

Dünyadaki sayıştay yapılanmalarının etkileri Türkiye'ye de yansımış ve çeşitli mevzuat çalışmalarıyla birlikte çeşitli uygulamalar hayata geçirilmiştir. Osmanlı'dan günümüze kadar Muhasebat ve denetim anlamında birçok düzenleme geçirmiş olan Türk Sayıştayını, aynı zamanda anayasal bir kuruluş olması nedeniyle de idari alan haricinde yargı alanında da önemini artırmıştır. Söz konusu çalışma kapsamında dünyadan örneklerle birlikte Türkiye'deki uygulamaların geniş bir çerçevede incelenmesi sağlanmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanarak tamamlanması süreci içerisinde hiçbir zaman yardımlarını esirgemeyen ve desteklerini sürekli üzerimde hissettiğim değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Vasfiye ÇELİK'e teşekkür eder, saygılarımı sunarım. Ayrıca çalışmanın tüm aşamalarında katkılarını esirgemeyen başta babaannem olmak üzere tüm aileme, hocalarıma, Yrd. Doç. Dr. Fikret ÇELİK'e, Öğr. Gör. Yunus KÖKVER'e, Uzman Erdem YÖNTEM'e, değerli arkadaşlarım Kübra ERDEM'e ve Yasin Can GÖNÜLTAŞ'a teşekkürü bir borç bilirim.

ÖZET

Demirci, Ömer, “Hesap Verebilirlik Mekanizmasının İşleyişinde Türk Sayıştay’ının Rolü ve Değişen Önemi”, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2017.

Her geçen gün artan nüfus ve küreselleşme kapsamında yönetsel alanda uluslararası yakınlaşmalar, devletin hem gelir hem de gider kaynaklarının artmasına ve takibinin de zorlaşmasına neden olmaktadır. İdarenin mali sorumluluğu kapsamında etkinlik, verimlilik ve mali disiplin çerçevesinde halkın net bilgi alması gerekmektedir. Bu da ancak hesap verebilirlik ilkesiyle mümkündür. Amacın yönetsel ve mali açıdan hem ülkesel bazda belirlenen hem de diğer ülkelerde ve Avrupa Birliği tarafından kabul edilen performans standartları dâhilinde en iyiye ulaşmak ve en iyi hizmeti sunmak olduğu bu süreçte, hesap verebilirlik kavramı ilgili diğer kavramlar vasıtasıyla güçlendirilmeye çalışılmaktadır. Söz konusu süreçler mali denetimleri sağlayan kuruluş olan Sayıştayların da işleyişinde değişiklikler ortaya çıkarmakta ve denetim alanlarında farklı görevler yüklenmektedir. Bu kurumların görev ve sorumluluğunun artmasına binaen iyi uygulamaları takip ederek yakalamak, ilgili kurum için bir ihtiyaç hatta zorunluluk olmuştur.

Türkiye söz konusu süreçleri yakından takip eden ve Sayıştay’ın etkinliğini artırmaya yönelik olarak mevzuatlarında birçok düzenleme yapan ülkelerdendir. Özellikle 2003 yılında yürürlüğe girmiş olan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni bir hesap verme sorumluluğu sistemi ortaya konmuştur. Bu sayede idarenin idareye ve idarenin vatandaşa olan sorumluluğu hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde artırılmıştır. Ayrıca Sayıştaylar arası işbirlikleri ile birlikte Türkiye’nin kamu mali yönetim sisteminde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında daha etkin bir rol alması da sağlanmıştır. Bu kapsamda hesap verebilirlik ilkesinin incelenmesi değişen ve gelişen yasalarla da önem arz etmiştir.

Söz konusu çalışmayla; etkin devlete ulaşabilmek adına hesap verebilirlik kavramının işleyişinde Türk Sayıştay’ının rolünün ve önemin idari ve mali teşkilattaki yerinin belirtilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Hesap Verebilirlik, Sayıştay, Türk Sayıştay

ABSTRACT

Demirci, Ömer, “The Role and Changing Importance of Turkish Court of Accounts in Functioning of Accountability”, Master Thesis, Kırıkkale, 2017

International convergences in managerial area within the scope of increasing population and globalization everyday causes increase in the expense sources of the government and complexity in following them. It is required within the scope of the financial liability of the government that the people are to receive clear information as per effectiveness, efficiency and financial discipline. This may be realized only with the accountability principles.

In a process in which the objective is to attain the best and provide the best services defined managerially and financially by country and to attain the best and provide the best service as per the performance criteria accepted by the European Union, it is attempted to strengthen accountability concept via other concepts. The cited processes leads changes in operation of the Chamber of Accounts as an entity providing financial audits and bring different obligations in the audit areas. Follow and embrace the good practices due to increase of the duties and liabilities of these institutions became a need or even an obligation for the applicable entity.

Turkey is one of the countries which made many regulations in the legislations for following the cited processes and increasing the effectiveness of the Chamber of Accounts. In particular, with the Law No 5018 Public Financial Management and Control Law being effective in 2003, a new accountability system was occurred. In this sense, the responsibility of the administration to administration and the responsibility of the administration to the citizens were increased pursuant to the accountability principle. Besides, with the collaborations between chambers of account, it was ensured Turkey takes more effective role in providing the accountability liability in the public financial management system. In this sense, reviewing the accountability became essential with the changing and developing laws.

With this thesis, it is attempted to define the role and importance of Turkish Chamber of Accounts in operation of accountability concept in the place of the administrative and financial organization in order to achieve effective government.

Key Words: Audit, Accountability, Court of Accounts, Turkish Court of Accounts

SİMGELER VE KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AFROSAI	Organization of African Supreme Audit Institutions (Afrika Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü)
ARABOSAI	Organization of Supreme Audit Institutions of Asia (Asya Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü)
BDDK	Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurulu
CAROSAI	Organization of Caribbean Supreme Audit Institutions (Karayipler Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü)
DDK	Devlet Denetleme Kurulu
ECILA	Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu
EUROSAI	European Organization of Supreme Audit Institutions (Avrupa Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
GAO	General Accounting Office (Genel Hesap Ofisi)
HSK	Hâkimler Savcılar Kurulu
HSYK	Hâkimler ve Savcılar Yüksek Kurulu
IAASB	International Auditing and Assurance Standarts Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	Inter-Agency Standing Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	International Federation of Accountants Association (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IIA	Uluslararası İç Denetçiler Kurulu
INTOSAI	International Organisation of Supreme Audit Institution (Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumu Örgütü)
IOI	International Ombudsman Institute (Uluslararası Kamu Denetçisi Enstitüsü)

ISA	Uluslararası Denetim Standartları
KGEKK	Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kanunu
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KKTC	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrolü Kanunu
LASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
NAO	National Audit Office (Ulusal Denetim Ofisi)
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OLACEFS	Supporting the Organisation of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions (Latin Amerika ve Karayipler Yüksek Denetleme Kurumları Destekleme Teşkilatı)
PASAI	Organization of Pacific Supreme Audit Institutions (Pasifik Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü)
SK	Sayıştay Kanunu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
YAŞ	Yüksek Askeri Şura
YDK	Yüksek Denetleme Kurulu

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖN SÖZ	i
ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
SİMGELER VE KISALTMALAR	iv
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar	ix
ŞEKİLLER	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

HESAP VEREBİLİRLİK VE DENETİM KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

1.1. Hesap Verebilirlik Kavramı	3
1.1.1. Hesap Verebilirlik Kavramının Tanımlanması	3
1.1.2. Hesap Verebilirlik Türleri	5
1.1.3. Hesap Verebilirlik Kavramının Diğer Kavramlarla İlişkisi	7
1.1.3.1. Açıklık	7
1.1.3.2. Şeffaflık	8
1.1.3.3. Cevap verebilirlik	11
1.1.3.4. Sorumluluk	11
1.1.3.5. Etik	12
1.2. Denetim Kavramı	14
1.2.1. Denetim Türleri	17
1.2.2.1. İçeriği Açısından Denetim	18
1.2.2.1.1. Düzenlilik Denetimi (Geleneksel Denetim)	19
1.2.2.1.2. Performans Denetimi	21
1.2.2.2. Denetim Biriminin Konumuna Göre Denetim	23
1.2.2.2.1. İç Denetim	23
1.2.2.2.2. Dış Denetim	26
1.2.2.2.3. Yüksek Denetim	28
1.2.2.3. Yargı Denetimi	30
1.2.2.4. Yargı Dışı Denetim	31

1.2.2.4.1. Siyasal Denetim	32
1.2.2.4.2. İdari Denetim	33
1.2.2.4.3. Kamuoyu Denetimi	34
1.2.2.4.4. Ombudsman	35
1.2.2.4.5. Bağımsız İdari Otoriteler	36
1.3. Hesap Verebilirlik ve Denetim İlişkisi.....	37

İKİNCİ BÖLÜM

BİR DENETİM BİRİMİ OLARAK SAYIŞTAY

2.1. Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi.....	40
2.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Sayıştay.....	40
2.1.2. Cumhuriyet Döneminde Sayıştay.....	41
2.2. Sayıştay'ın Anayasal Konumu ve Bağımsızlığı.....	43
2.3. Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı.....	47
2.3.1. Başkan ve Başkan Yardımcıları	48
2.3.2. Yargı ve Karar Organları.....	49
2.4. Sayıştay'ın İşlevleri.....	53
2.4.1. Denetim İşlevi	53
2.4.1.1. Düzenlilik Denetimi.....	54
2.4.1.2. Performans Denetimi	55
2.4.1.3. TBMM'den Gelen Taleplere Yönelik Gerçekleştirilen Denetimler	56
2.4.2. Yargılama İşlevi	58
2.4.3. Raporlama İşlevleri	59
2.4.4. Danışma, Görüş Bildirme ve Diğer İşlevler	62
2.5. Sayıştay'ın Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi	63
2.5.1. 832 ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunlarının Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi	65
2.5.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE HESAP VEREBİLİRLİK KAVRAMININ YERLEŞMESİNDE

SAYIŞTAY'IN ETKİSİ VE DİĞER ÜLKE DENEYİMLERİ

3.1. Türkiye'de Sayıştay ve Hesap Verebilirlik İlişkisi	69
3.1.1. Sayıştay'ın Hesap Verme Sorumluluğunu Sağlayabilmesi İçin Gerekli Koşullar	71

3.2. Hesap Verebilirlik ve Performans Denetimi Bağlamında İlkeler ve Ülke Deneyimleri	73
3.2.1. INTOSAI Denetim Standartları.....	75
3.2.2. Avrupa Birliği Sayıştayı.....	79
3.2.3. Kanada Sayıştayı	82
3.2.4. İngiltere Sayıştayı.....	84
3.2.5. Diğer Ülke Deneyimleri	87
3.3. Türk Sayıştayı'nın Hesap Verme Sorumluluğuna Katkısını Artırmaya Yönelik Çalışmalar	89
3.3.1. Anayasal ve Yasal Düzenlemeler.....	90
3.3.2. Uluslararası Kuruluşlarla İlişkiler	91
3.3.3. TBMM-Sayıştay İlişkilerinin Güçlendirilmesine Yönelik Yapılan Düzenlemeler.....	93
SONUÇ	95
KAYNAKÇA.....	99

TABLÖLAR

Tablo 1. Kamu Sektöründe ve Özel Sektörde Hesap Verebilirlik	4
Tablo 2. Hesap Verebilirlik Türleri	5
Tablo 3. Denetim türleri	17
Tablo 4. Diğer Denetim Türü Sınıflamaları	18
Tablo 5. Geleneksel Denetim	20
Tablo 6. Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi	27
Tablo 7. Denetim ve Hesap Verebilirlik İlişkisi.....	39
Tablo 8. Divan-ı Muhasebat Teşkilatı	42
Tablo 9. Sayıştay Kanununun Ek 12. Maddesine Göre TBMM'ye Sunulan Raporlar .	56
Tablo 10. INTOSAI Standartlarının Çerçevesi	79

ŞEKİLLER

Şekil 1. Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirliğin Unsurları.....	4
Şekil 2. Kamu Yönetiminde Halkın Rolü	10
Şekil 3. Performans Denetiminin Özellikleri.....	22
Şekil 4. İç Denetim ve Danışmanlık Faaliyeti	24
Şekil 5. Sayıştay Örgüt Şeması.....	47
Şekil 6. Hesap Verme Sorumluluk Üçgeninde Sayıştay.....	70
Şekil 7. Hesap Verme Sorumluluğunu Sağlama Araçları.....	72



GİRİŞ

Tarihten bu yana muhasebe, denetim kavramları ekonomide önemli yer tutmuştur. Denetim kavramı, günümüzde ise her dönemden çok daha da kritik bir noktada işlevsellik göstermektedir. Karmaşıklaşan muhasebe işlemleri ve artan işletme tarafları güvenilir, sağlıklı, tarafsız bilginin önemini artırmıştır. Denetim bu aşamada muhasebe verilerinin güvenilir ve objektif bilgi üretmesine araç olmaktadır (Kepekçi, 2000:1). Muhasebe sistemleri, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre düzenler; denetim, finansal işlemlerin muhasebe standartlarına ve yasalara uygunluğunu, işletmelerin ekonomik, verimli ve etkin olup olmadıklarını araştırır, delillerle sonuçlara bağlar ve raporlar. Yani güvenilir, tarafsız, sağlıklı bilginin sağlayıcısıdır (Erdoğan, 2002: 51). Denetimin bu stratejik fonksiyonu örgütlerin, sistemlerin ve ülke ekonomisinin gelişimi açısından oldukça önemlidir. Hesap verebilirlik ise; en basit tanımıyla ilgili konuda açıklama yapmak sorumlu olmak demektir. Modern toplumlarda insan faktörünün hizmetin ve kamu yönetiminin merkezi olarak görülerek önem kazanması kamu yönetiminde hesap verebilirlik kavramını önemli bir noktaya taşımıştır. Halkın kamu yönetimiyle ilgili bilgi sahibi olması yönetimin bir paydaşı olarak en tabii hakkıdır. Bu aşamada hesap verebilir bir kamu yönetiminde şeffaf, açık örgütler oluşturmak temel prensiptir. Halkın kamu bilgisine zamanında, düzenli, anlaşılır ve erişilebilir bir ulaşmalıdır. Halkın, kamu hizmetlerinin kullanıcısı, kamunun sahibi, yönetimin ortağı olarak kamu idarelerinin kendisine sorumlu olmasını beklemesi ve bunu temin etmek için çeşitli haklar istemesi olması gereken bir durumdur. Kamu halkına karşı şeffaf, açık, hesap verebilir olmak yükümlülüğündedir (Mortaş, 2011: 1-2). Denetim bağlamında hesap verebilirliğin rolü ise; karşılıklı bir döngüyle ilerlemektedir. Hesap verebilir bir kamu yönetimi için iyi çalışan denetim mekanizmaları temel şartlardandır. Aynı şekilde denetim mekanizmalarının işlevsel olabilmesi için de örgütlerin şeffaf ve hesap verebilirlik kavramlarını gözetmesi gerekir. Denetim; hesap verebilirliği sağlamanın en etkin araçlarından biridir. Denetim mekanizmaları hesap verebilir, şeffaf, açık örgütler oluşturabilmek adına halka doğru, tarafsız, sağlıklı bilgi oluştururlar. Bu sebeple hesap verebilirlik ve denetim kavramı birbiriyle yakından ilişkilidir. Denetim başlı başına sorumluluk alınan bir konuyla ilgili açıklama yapma yükümlülüğü içeren bir süreçtir. Muhasebe sistemlerinin ve örgütlerin davranış ve

işlemlerinin doğruluk ölçütüdür. Bu yönüyle hesap verebilir ve şeffaf yönetim, örgüt amacına hizmet eder (Gül, 2008: 71-73; Kubalı, 1999: 3).

Yukarıda bahsi geçen örgüt davranışlarının çeşitli mevzuatlarla desteklenmesi gerekmektedir. Bu kapsamda kamu kaynaklarının etkili kullanılmaya başlamasının sonucunda ekonomik ve verimli bir yönetim anlayışı ile birlikte kaliteli çözüm üretme ekseninde birleşen bir süreç ortaya çıkmıştır. Özellikle 1980'li yıllardan itibaren vatandaşın sorunlarına yönelik çözüm odaklı ve ağır bürokrasi anlayışını yönetim mekanizmasının dışına atan bir sistemi ifade eden yeni kamu yönetimi anlayışı, bunun en önemli sonuçlarından biridir. Yeni kamu yönetimi anlayışıyla birlikte artık vatandaşlar devlete karşı değil, devlet vatandaşlara karşı hesap verme yükümlülüğüne sahip bir konuma gelmiştir. Şeffaflık ve hesap verebilirlik; sadece hizmeti sunan kuruluşların değil, hizmetten yararlanan vatandaşların da işlerin yerindeliğini ve sağlıklı bir şekilde işleyişini sorgulamasına imkân vermektedir. Bu anlamda yeni kamu yönetimi anlayışının denetim mekanizmaları çerçevesinde Türkiye'deki yansıması 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu olmuştur. Özellikle söz konusu kanunla; idari mali işlerin kontroölünü düzenlenmesi amaçlanmış ve bu kapsamda da Türk Sayıştay'ına önemli görevler yüklenmiştir.

Mali anlamda yeni kamu yönetimi anlayışının temel ilkelerinden olan denetim ve hesap verebilirlik kavramlarının somutlaştığı kurumlar Sayıştaylardır. Sayıştaylar; parlamento adına yüksek idari denetim yapan mahkemelerdir. Dış denetim sağlayıcılarının en üst düzey kuruluşlarıdır. Yani denetim aracıyla hesap verebilirliği sağlayan yetkili kurumlardır. Bu sebeple Sayıştayların idari, siyasi, ekonomik bağımsızlıkları kritik öneme sahiptir. Tarafsız bilgiyi üretecek uygulayıcı kurumun da tarafsız olması en rasyonel yaklaşımdır. Yüksek denetim kaynağını anayasadan alır ve mensupları anayasal haklarla teminat altındadır. Denetim; işlevi, modern yapısıyla kalkınmanın, hesap verme ve sorumluluk ilkeleriyle yönetilen bir kamuya ulaşmanın en etkili araçlarındandır (Köse, 2007: 2). Bu yönüyle yüksek denetim kurumlarının tarihi, yapısı, tabi olduğu üst düzey kuruluşlar, farklı ülke uygulamalarıyla ülkemize sağladığı faydalı sonuçlar ile küreselleşme kapsamında yaşanan değişimlerin incelenmesi; bu süreçte Türk kamu yönetimine kattığı değişimleri anlamak ve faydalı sonuçlar üretmek bu çalışmanın temel amacıdır. Türk kamu yönetiminde denetim, denetim kurumları, Sayıştay ve hesap verebilirlik kavramının incelenmesi; bu aşamada Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğundaki rolü ve tarihi; Sayıştay denetimi, kapsamı ve nitelikleri kavramsal olarak ele alınmış ve sonuçlar ortaya konmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

HESAP VEREBİLİRLİK VE DENETİM KAVRAMINA GENEL BAKIŞ

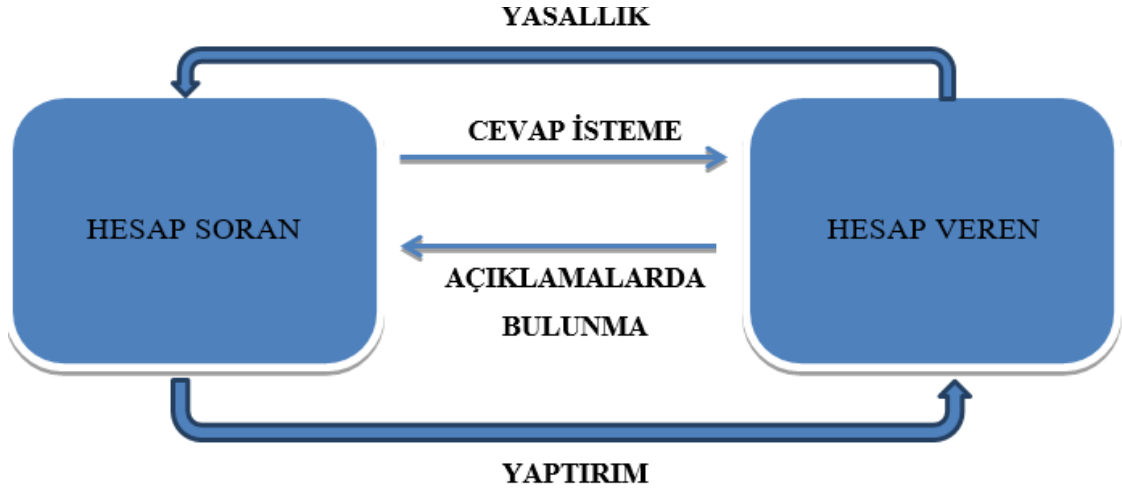
1.1. Hesap Verebilirlik Kavramı

1.1.1. Hesap Verebilirlik Kavramının Tanımlanması

Her dilde ve tarihte aynı anlamlara gelen kelimelerden türemiş olan hesap verebilirlik kavramının günümüzde üzerinde anlaşılabilmiş genel ve net bir tanımı yapılamamaktadır. Latince 'de "hesaplamak, hesap vermek" anlamlarına gelen kelimelerden türeyen bu kavram, başka dillerde de "yükümlülük, sorumluluk, hesap verme" kelimelerine karşılık gelmektedir. Kavramı tanımlayabilmek adına tarihsel köklerine inildiğinde ise ilk olarak, Antik Roma ve Mısır medeniyetlerinde, kişiler arasında gerçekleşen borç alma işleminde borç alanın borç verene olan yükümlülüğünü düzenleyen bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır (Erdağ, 2013: 11-13).

Araştırmacıların kelime anlamından yola çıkarak üzerinde hem fikir oldukları tanımlamaya bakılacak olursa; hesap verme, sorumluluk, yükümlülük gibi kelimelerle birlikte anılan hesap verebilirlik; bir kimsenin yaptıklarından dolayı başka bir otoriteye açıklamada bulunmasıdır. Hesap verebilirlik kavramına yönetim, siyaset ve kamu gibi özel bir alan açısından bakıldığında ise daha terimsel bir tanım yapılabilmektedir. Kamu yönetimi açısından hesap verebilirlik; üzerinde anlaşmaya varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğunun üstlenilmesi ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişki olarak tanımlanabilir (Aktan ve Çoban, 2000:5). Başka bir çalışmada, kamu yönetimi açısından hesap verebilirlik kavramı, kamu kurumlarının bir diğer otoriteye açıklamada bulunması, görevlilerin performans ölçümlerinin yapılması ve açıklanması, sorumlulukların yerine getiriliş şeklinin halkla paylaşılması, halkın kamu hizmeti sunanları değerlendirmesi ve bu hizmeti sunanların buna hazır ve açık olmaları şeklinde ifade edilmektedir (Demirkıran vd. 2011: 188).

Şekil 1. Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirliğin Unsurları



Kaynak: Yıldırım, 2006: 8.

Hesap verebilirlik her alanda karşılaşılan bir kavram olması nedeniyle özel sektör kuruluşları açısından da kamudaki kadar işlevsel bir kavramdır. Halka açık veya kapalı her işletme için hesap verebilirlik sistemi önemlidir ancak halka açık işletmelerde bir kademe daha önemli bir yer tuttuğu muhakkaktır. Şirketin, yatırımcılara, hissedarlara, finans basınına, ilgili işletme üzerinde finansal davranış gösterecek tüm kitlelere; şirketin kaynaklarını nasıl kazandığını, nerelere, ne şekilde ve hangi amaçlarla harcadığını ve tüm bunların sonuçlarını açıklamak yükümlülüğü vardır (Boztepe, 2013: 63). Bu iki sektör açısından hesap verebilirlik kavramının ne ifade ettiğine bakılacak olursa;

Tablo 1. Kamu Sektöründe ve Özel Sektörde Hesap Verebilirlik

	Kamu Sektöründe Hesap Verebilirlik	Özel Sektörde Hesap Verebilirlik
Kime	Vatandaşlar, Siyasetçiler, Kamu görevlileri	Müşteriler, Hisse sahipleri, Çalışanlar
Ne için	Kamu yararı, Sosyal eşitlik	Kâr maksimizasyonu, Maliyet-Verimlilik

Kaynak: Changhwan, 2001: 32.

Tüm bu açıklamalar bağlamında hesap verebilirlik; bir kimsenin, kurumun veya bir otoritenin başka bir kuruma, topluma veya üst otoriteye ilgili faaliyeti hakkında açıklama yapma yükümlülüğüdür şeklinde kısaca tanımlanabilir.

1.1.2. Hesap Verebilirlik Türleri

Günümüzde hesap verebilirlik oldukça geniş içerikli bir kavramdır. Özellikle kamu veya özel her alanda ortaya çıkabilen bir kavram olması, mekanizmaların farklı oluşu, hesap verebilirlik sistemine müdahil olan tarafların farklılığı gibi pek çok unsur hesap verebilirlik kavramının sınıflanarak açıklanmasını gerekli kılmaktadır.

Literatürde hesap verebilirlik türleri de farklılık göstermektedir. *Bürokratik, yasal, profesyonel, politik* hesap verebilirlik olmak üzere 4 grup şeklinde sınıflama literatürde yer bulan ayrımlardan biriyken, bu sınıflamaya benzer olarak; *idari, yasal, siyasi, profesyonel* hesap verebilirlik olarak da bir sınıflama mevcuttur. Bu sınıflamalara ek olarak bazı araştırmacılar hesap verebilirlik türlerini içerik açısından değerlendirerek; *mali hesap verebilirlik, adalet konusunda hesap verebilirlik, performans için hesap verebilirlik* olarak bir değerlendirme yapmışlardır (Eryılmaz ve Birikcioğlu, 2011: 23- 24).

Başka bir çalışmada ise hesap verilebilirlik kavramı aşağıda verilen tablodaki gibi sınıflamıştır (Gül, 2008: 75-79):

Tablo 2. Hesap Verebilirlik Türleri

Yapısına Göre Hesap Verebilirlik Türleri	Dikey Hesap Verebilirlik
	Yatay Hesap Verebilirlik
Niteliğine Göre Hesap Verebilirlik Türleri	Siyasi Hesap Verebilirlik
	Hukuki Hesap Verebilirlik
	Yönetmel (idari) Hesap Verebilirlik
	Kamusal (kamuoyuna) Hesap Verebilirlik

Tabloda belirtilen hesap verebilirlik türlerine daha ayrıntılı şekilde bakılacak olursa;

Dikey Hesap Verebilirlik: Devletin doğrudan kamuya hesap verebilirliğini içerir. Bir seçim sürecinde halk direkt veya dolaylı olarak bu sürece dahil olur ve böylece hükümetin veya devletin hakla hesap verme yükümlülüğü doğar. Devlet bu sorumluluğunu medya, sivil toplum kuruluşları ve seçimler aracılığıyla yerine getirir (Schacter, 2005: 230).

Yatay Hesap Verebilirlik: Devletin kendi hesap verebilirlik mekanizmalarına açıklama yükümlülüğü olduğu hesap verebilirlik türüdür. Yargı sistemi, teftiş kurulları, çeşitli komisyonlar gibi mekanizmalarla verimliliğin kontrol edilmesi, görevlerin amacı dışında kullanılmaması gibi konularda devlet bir anlamda kendi iç sistemine hesap vermektedir (Gül, 2008: 77).

Siyasi Hesap Verebilirlik: Seçilmiş politikacıların; parlamento, yerel yönetimler ve bakanlar gibi diğer seçilmiş yapılara ve dolaylı olarak da sonunda seçmenlere hesap vermesidir. Temelde politikacıların belli araçlarla seçmene hesap vermesidir ancak hesap verme sorumluluğu gerçekleşirken seçilen diğer aracı yapıları (bakanlar, memurlar vs.) araç olarak kullanır ve bu şekilde siyasi hesap verebilirlik kavramı aracı konumundaki mekanizmaların da seçmene hesap vermesini kapsar. Bu özelliğiyle siyasi hesap verebilirlik çok yönlü bir yükümlülüktür (Colin, 2000: 42).

Hukuki Hesap Verebilirlik: Hukukun üstünlüğünün çağımızda her birey ve kuruluş için geçerli olması ilkesinden ötürü, otoritelerin de hukuka hesap vermesi temel yükümlülüktür. Hukukun üstünlüğü çerçevesinde yönetim, hukuk kurallarına bağlı kalmayı, bu kuralların dışına çıktığında gerekli yaptırımı ve her türlü işlem ve eyleminde hukuk yolunun açık olduğunu kabul eder (Gözübüyük ve Tan, 1998:779). Hukuki hesap verebilirlik; sonuçsal ve dış kaynaklı bir yükümlülük olduğundan hem bireyler hem kurumlar için geçerliliği olan bir kavram olup her kişiye ve kuruma hukuki hesap verebilirlik sorumluluğunu yükler (Eryılmaz ve Birikcioğlu, 2011: 26).

Yönetmel (idari) Hesap Verebilirlik: Yönetimin kendi içinde yer alan kişi, kurum ya da kuruluşlara hesap vermesini ifade eder. Bu kavram kamu kurumlarının idari yönetimindeki görevlilerinin ve bürokratların üst yönetime hesap vermesini de kapsar. Yönetmel hesap verebilirlik sayesinde; güç ve yetkiyi kullanan birimlerin eylem ve işlemlerinin yasalara uygunluğu, düzenliliği ve amaçlara yönelik olup olmaması denetlenebilmektedir (Aktan vd., 2004:171).

Kamusal (kamuoyuna) Hesap Verebilirlik: Kamu yöneticilerinin, insanların hak ve çıkarlarını ilgilendiren konularda kamuya açıklama yapma yükümlülüğüdür. Kamu idareleri yönetim yetkilerini yasal seçimlerle halktan alırlar, yani kamu yönetimi halk adına onun hak ve çıkarlarını idare etmektir. Bu sebeple kamu, halkına açıklama

yapmakla yükümlüdür. Kamu idareleri, verilen yetkinin uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığı, belirlenen amaçların etkinliği ve kaynakların amaç doğrultusunda ve etkili şekilde kullanılıp kullanılmadığı konusunda denetlenmelidir. Kamusal hesap verebilirlik, kamunun bu konuda halka ve diğer toplum kuruluşlarına hesap vermesidir (Bovens, 2007: 457).

1.1.3. Hesap Verebilirlik Kavramının Diğer Kavramlarla İlişkisi

Hesap verebilirlik kavramı genel anlamda sorumluluk ve bir yükümlülüğü yerine getirmek durumlarını kapsadığından diğer bazı kavramlarla da ilişki içindedir. Hesap verebilirlikle ilgili diğer kavramlar genel olarak şöyle sınıflanmıştır: açıklık, şeffaflık, cevap verebilirlik, sorumluluk ve etik. Koppell'e (2005: 99) göre ise hesap verebilirlik: şeffaflık (transparency), yükümlülük (liability), denetlenebilirlik (controllability), sorumluluk (responsibility) ve cevap verebilirlik (responsiveness) olmak üzere beş ana boyuta ayrılmaktadır.

1.1.3.1. Açıklık

Hesap verme yükümlülüğü içinde belli taraflar vardır. Hesap verebilirlik içindeki tarafların rol ve sorumlulukları; amaçlar, kısıtlar ve beklentiler; yetkiler, yeterlikler ve kaynaklar; kapasite ve çıktılar açık, anlaşılır ve doğru olmalıdır. Amaçlar, kapasite ve kaynaklar ve beklentiler arasında bir denge kurulmalı ve bu denge açıkça ortaya konmalıdır. Yapılan işler sonundaki rapor ve düzeltme mekanizmaları etkin ve rasyonel şekilde çalışmalıdır (Özbaran, 2001:4).

Açıklık ilkesi kamu yönetimi açısından oldukça kritik önem verilen bir olgudur. Öyle ki 2003 yılında güncellenen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda, *Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları* yeniden düzenlenmiş ve bu bölüm kapsamında *Mali Saydamlık* başlığı altında, açıklık ilkesiyle ilgili aşağıdaki kanun maddeleri açıklanmıştır:

- Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla, kamuyu zamanında bilgilendirilir. Bu amaçla;
- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
- Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi ve uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların, kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere, belirli dönemler itibariyle kamuoyuna açıklanması,
- Kamu hesaplarının, standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması,

zorunludur. Mali saydamlığın sağlanması için gerekli düzenlemelerin yapılması ve önlemlerin alınmasından kamu idareleri sorumlu olup bu hususlar Maliye Bakanlığınca izlenir.

1.1.3.2. Şeffaflık

Genel olarak bilginin ilgili kitlelere yayılımı olarak tanımlanan şeffaflık kavramı için her meslek grubu için terimsel ve özellikli tanımlamalar mevcuttur. Örneğin; politik alandaki şeffaflık, kamunun halka, mülkiyet ve hükümet kararlarını açıklaması olarak tanımlanabilmektedir (Balkin, 1999: 401). İşletmeler anlamında ise şeffaflık kavramını Sermaye Piyasası Kurulu (2005: 20), ticari sır niteliğindeki bilgiler hariç olmak üzere, işletmelerin finansal veya finansal olmayan her türlü bilgilerini zamanında, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir ve kolay ulaşılabilir biçimde kamuya paylaşması olarak tanımlamıştır. Şeffaflık ilkesi; kamu kurum ve personellerinin, görevli olduğu alanlarda sergiledikleri performansın, çıktılar ve gerçeklerle ortaya konması gerektiğini savunur (Koppell, 2006: 45).

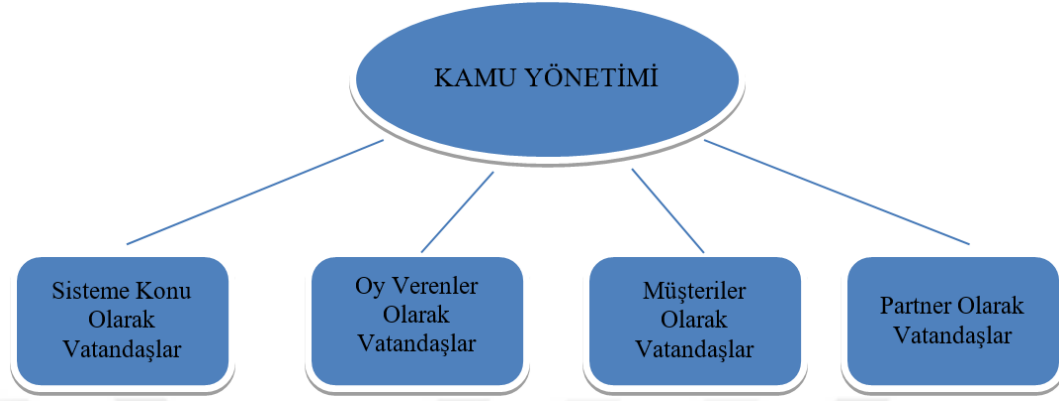
Devletin tüm yükümlülük ve işlevleri; mali politika ve iktisadi yaklaşımları hususundaki amaç, yöntem ve planlarının açık, anlaşılır ve güven verecek biçimde kamuoyunun bilgisine sunulması şeffaflık ilkesinin bir gereğidir (Atiyas ve Sayın, 2001: 28). Bu çalışmalar bağlamında şeffaflık; kamunun, görevli olduğu her alanda

halkına karşı sorumlu olması ve bu görevleri yerine getirirken aldığı kararları, belirlediği amaçları, kullanacağı kaynakların neler olduğunu ve ne şekilde kullanacağını, planlarını, çıktıları ve raporları halkına açık, anlaşılır şekilde iletmesi olarak tanımlanabilir.

Şeffaflık; kamu kararlarının ve politikaların basitçe anlaşılabilir biçime gelmesi, bu konudaki bilgilerin erişilebilir olması, karar ve politikalara ilişkin açık bir hesap verebilirlik sisteminin olması ve vatandaşların da bu karar ve politikaların sürdürülmesindeki rolü bilmeleri gibi sonuçları ortaya çıkarmaktadır (Finkelstein, 2000: 3). Kamu kurumlarının şeffaflığı; hesap verebilirlik kavramı açısından önemli bir konu olduğu gibi kamunun güvenilirliği, prestiji, etkinliği gibi konularda da önemli yer tutmaktadır. Kamunun halk adına yönetim yetkisini kullandığı göz önünde bulundurulduğunda devletin yaptıklarıyla ilgili bilgi paylaşımı, halkına karşı bir yükümlülük ve olması gereken bir davranış olarak ortaya çıkmaktadır. Kamu, yönetim sorumluluğunu halktan alır ve bu sebeple halk, yönetimde söz hakkına sahiptir. Hesap verebilirlik kavramı bu söz hakkını fiiliyata döken sistemdir ve şeffaflık, halkın söz hakkını kullanabilmesi için gerekli kaynağı halka sunan ilkedir. Bu bağlamda şeffaflık; işletmeler için özellikle devlet kurumları için kritik öneme sahiptir. Öyle ki Türkiye’de açıklığı ve şeffaflığı arttırmak amacıyla 24.10.2003 tarih 25269 sayılı Resmi Gazete’ de 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu yayınlanmıştır. Bu kanun kişilerin bilgi edinme hakkına dair esas ve usuller düzenlenmiştir. Bilgi edinme hakkı; kamuoyunun, kurum ve kuruluşların faaliyetlerini bilmesi, izleyebilmesi ve gerektiğinde ilgili belgelere ulaşabilmesi anlamına gelmektedir. Demokratik, şeffaf bir yönetimde kişilerin bilgi edinme hakkı temel haktır ve bu kanunla, kurum kuruluşlara; kanunda yer alan belli istisnalar dışında, her türlü bilgi ve belgeyi talep edenlere sunmak yükümlülüğü getirilmiştir (Kesim, 2005: 279). Yine aynı kanunla Bilgi Edinme Değerlendirme Kurulu kurulmuş; çeşitli kurumlara bilgi edinme hakkı çerçevesinde yapılan başvurular ve sonuçlarla ilgili raporların meclise sunulması ve kamuoyuna açıklanması yükümlülüğü getirilmiştir. Böylece; hesap verebilir kurumlar, bilgi edinme hakkıyla bu tür kurumlar oluşmasına katkıda bulunan bir kamuoyu yaratmak hedeflenmiştir. Bilgi Edinme Hakkı Kanunu yalnızca şeffaf ve hesap verebilir örgütler yaratmakla kalmayıp kurumların halka açık olmasını sağlamakta ve halkın devlete olan kamu

güvenini artırmaktadır. Ayrıca, bilgi edinme hakkı kamusal hesap verebilirliğin bir aracı olarak işlemektedir (Gül, 2008: 82).

Şekil 2. Kamu Yönetiminde Halkın Rolü



Şekil 2' de görüldüğü gibi kamu yönetiminde halkın çeşitli pozisyonlarda rolleri mevcuttur. Bu değişik rollerin her biri yönetimde halkın etkin olması için araç konumundadır ve bu araçlara hizmet eden belli sistemler, kaynaklar olmalıdır. Hesap verebilirlik sistemi ve ilkeleri bu noktada önemli bir yere sahiptir. Halkın her bir rolü için gerekli bilgi ve belgelere ulaşabilmesi hem bir hak hem de zorunluluk olarak karşımıza çıkar.

Yönetimde şeffaflık, yönetimin sahip olduğu bilgi ve belgelere ulaşmakla sağlanırken; kamu yönetiminde şeffaflık, halkın bilgilendirilmesine dayanmaktadır. Halkın yönetime katılabilmesi için işleyişi, kararları, hedef ve planları bilmesi gerekir. Halk ancak bilgi edinme hakkıyla yönetime katılabilir, sorgulayabilir ve eleştirebilir. Etkin bir kamu yönetimi için bilen, irdeleyen ve yönetimdeki rolünün gereğini yapan bir halk oluşturmak gereklidir ki hesap verebilirlik sistemi etkin olabilmelidir. O halde; kamu, rolünün farkında bir halk, bu halka hizmet eden hesap verebilirlik sistemi ve halkın rolünü oynayabilmesi için bilgi edinme hakkı yani kamunun şeffaflığı etmenleri iç içe, birbirini destekleyen sistemlerdir (Aksoy, 2006:56-57). Halk yönetimdeki rolünü ancak bilgi edinme hakkıyla sağlayabiliyor ise şeffaflık, hesap verebilirlik sisteminin etkinliği bağlamında stratejik öneme sahip bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.1.3.3. Cevap verebilirlik

Cevap verebilirlik, kurumların çevrelerinden kendilerine yöneltilen talep ve ihtiyaçların karşılanması davranışdır (Erdağ, 2013: 16). İyi bir yönetim için yönetimin; her zaman cevap vermeye hazır, paydaşlarının bilgi ihtiyacına saygılı ve çevreye duyarlı olması beklenir (Maliye Bakanlığı, 2003: 53).

Kamu kurumlarının, vatandaşlara hizmet etme gayreti içinde olması kamu yönetiminin temel davranış şekillerinden biridir (Çukurçayır, Özer ve Turgut, 2012: 12). En temel anlamıyla cevap verebilirlik; hizmet sağlayıcının, çevreden gelen talebe verebildiği yanıt ve bu yanıtın yeterliliği ile hızını kapsar. Şeffaflık ve açıklık ilkeleri, görevlerin, işlerin ve kaynakların doğru tanımlanması ve çıktıların ilgililerle paylaşılmasını öngörürken cevap verebilirlik bu ilkelerin etkinliğini ölçmeyi hedefler. Şeffaflık ilkesince yönetimle ilgili bilgi paylaşılırken; kamuoyunun bilgiye yalnızca erişmesi değil bu bilgiye ne hızla ve yeterlikle ulaştığı da kritik öneme sahiptir. Bu görev hesap verebilirlik sistemini tamamlayan bir diğer ilke olan cevap verebilirlik tarafından gerçekleştirilir. Kamu kurumunun, yetkisi dahilindeki tüm görevleri açıklaması, bu konudaki bilgi ve belgeleri paylaşması ve bilgi talebine cevap vermesi yeterli değildir. Kamuoyunun talep ve ihtiyacına hızlı ve yeterli geri dönüşte bulunması hesap verebilirlik sisteminin etkin çalışmasını sağlar. Hız, bilgi talebiyle kurumun cevabı arasındaki süredir ve müspet şekilde ölçülebilir. Bu bağlamda cevabın yeterliliği daha karmaşık bir süreci kapsar çünkü yeterliliği ölçerken kamu refahı, hizmetlerin adil dağılımı gibi hususları dikkate almak gerekir (Vigoda, 2002: 529). Bu açıklamalara dayanarak; cevap verebilirlik ilkesi, açıklık ve şeffaflık ilkelerine paydaşlar tarafından bir bakış açıdır. Bu özelliğiyle diğer iki ilkenin hem bir denetleyicisi hem de tamamlayıcısı niteliğindedir.

1.1.3.4. Sorumluluk

Temel anlam olarak sorumluluk, hesap verebilirliği de içine alan geniş bir kavramdır. Sorumluluk; bir şeyle ilgili fiilde bulunma otoritesine, kontrol etme yetisine, seçim yapma özgürlüğüne, idrak yeteneğine sahip olarak akılcı, güvenilir hareket etmeyi içerir. Hesap verebilirlik ise; bu kavramın altında yer alarak, alınan sorumlulukla

ilgili rapor vermeyi, yükümlü olmayı ve açıklama yapmayı kabul etmek anlamları taşır. Bu çerçevede hesap vermenin bulunduğu yerde sorumluluk vardır fakat her sorumluluk hesap vermeye tabi değildir (Yıldırım, 2006: 22).

Sorumluluk kavramını niteliğine göre iki gruba ayırmak mümkündür: *subjektif sorumluluk* ve *objektif sorumluluk*. Subjektif sorumluluk; kişinin kendini yükümlü hissederek hareket etmesi ve hesap verebilirlikte içsel bir bilinç taşımasıdır. Objektif sorumluluk ise; kişinin herhangi bir konuda kendisi dışında bir başka varlığa yükümlü olması ve dolayısıyla zorunluluk durumudur (Dick, 2000: 7). Bu konuya kamu yönetimi açısından bakıldığında; kamu, kurum içindeki konularda içtüzüğüne, yasalara karşı sorumluyken kamunun halkına karşı sorumluluğu, hesap verme unsuru ve zorunluluk niteliği içerdiğinden dışsal bir sorumluluktur.

İşletmeler açısından sorumluluk; toplumsal yapının bir parçası olan işletmenin, faaliyetlerini yerine getirirken çevrede yarattığı pozitif veya negatif etkileri dikkate alması demektir. İşletme kendi çıkarları kadar toplum refahı, kamu yararı ve çevresine olan etkiden sorumluyken, çevresinde yarattığı maddi veya manevi etkileri dikkate almak ve negatif etkiler için önlemler oluşturmak ve gerektiğinde müdahale etmek durumundadır (Yamak, 2007: 9). Bu konuya kamu yönetimi açısından bakıldığında; kamu işletmeleri de toplumun bir parçasıdır ve özel sektörden farklı olarak kamu, halkın yönetiminin bir parçası olduğu ve yönetiminde aktif rol oynadığı kurumlardan oluşur. Halk oynadığı roller itibarıyla kamu kurumunun bir yöneticisi ve aktif bir ortağıdır. O halde; kamu kurumları açık, şeffaf ve cevap verebilir olması yanında hesap verebilirlik ve bulunduğu pozisyon gereği de sorumluluk taşıyan kurumlardır. Kamu; yapısı, etkide bulunduğu çevre ve yükümlülükleri sebebiyle sorumluluk ilkesinden bağımsız olamaz. Kamu kurumları; yasalara, paydaşlara ve çevreye karşı sorumludur ve bu konuda, hesap vermeyi, yükümlülüğünün gereğini yerine getirmeyi kabul etmek zorundadır (Mortaş, 2011: 32-35).

1.1.3.5. Etik

Etik, köken olarak Yunanca, karakter anlamına gelen “ethos” kelimesinden gelmektedir (Thompson, 1985: 555). Etik, insana ne yapması ve ne yapmaması

gerektiğini söyleyen birtakım kurallar bütünüdür. Bu kurallar; yükümlülükler, erdemler, prensipler ve toplumsal çıkarlar olarak dört ana grupta incelenmektedir. Bahsedilen kavramlar etik çerçevesini oluşturur ve bu değerlere bir bakıma etik kavramının kırmızıçizgileri denebilir (Özdemir, 2008: 182). O halde etik, bir yanıyla insana belli ödevler yüklerken belirlediği prensiplerle davranışlarına yön vermekte diğer yanıyla da birey toplum arasındaki ilişkiyi düzenlemektedir.

Etik; toplumsal yaşamda nasıl ki birey davranışlarına yön veren ve onu iyi/ doğru fiile/düşünceye yönlendiren bir değerler sistemi ise kamu yönetiminde etik de bu kavramın kurumlara uyarlanarak daha spesifik ve terimsel form almış şeklidir. Önen ve Yıldırım (2014: 112) çalışmalarında, etiği, kamu görevlilerinin nasıl davranması gerektiğini düzenleyen bir yapı olarak tanımlamışlardır. Kamu sisteminde; çalışanların sergiledikleri davranışlar kamu yönetiminin ne derece sağlıklı ve güvenli işlediğinin göstergesi sayılmaktadır. Kamu mensuplarının dürüst, adil, şeffaf, tarafsız, hesap verebilir, çıkar çatışmasından uzak davranışları kamuda etik kavramını oluşturur ve etiğin iyi bir kamu yönetiminde olmaması olanaksızdır. Etik kuralları benimseyen yönetim ise etik yönetim olarak tanımlanır fakat iyi bir etik yönetim, çalışan davranışlarını etik kavramının gerektirdiği ilkelerle düzenleyebilen ve denetleyebilen yönetim olacaktır. Bu aşamada *yönetmelik etik* kavramı karşımıza çıkmaktadır. Yönetmelik etik; yönetsel konularda uyulması gereken prensipler veya davranış kuralları olarak açıklanmaktadır. Göreceli ve toplumsal bir kavram olan ahlakın, bir örgütçe belirlenmiş kurullarla harmanlanması ile ortaya çıkan yönetmelik etik, örgüt kültüründen de etkilenerek farklı bir form kazanır ve çalışan davranışlarına yön verir. Aynı şekilde *kamu alanında yönetmelik etik*; kamu idarecilerinin yönetmelik kararlar alırken uyguladıkları etik standartların düzenlenmesini ve profesyonellik ile kişisel sorumluluk göstererek kararlar alınmasını öngörür (Unpan, 2004:3).

Kamu görevlilerinin davranışlarını düzenleyen tek disiplin tabii ki etik değildir, yasalar da kamu mensuplarının davranışlarını düzenler fakat yasalar dışsal bir yaptırıma sahiptir. Bu bağlamda etik, yasalar gibi direkt bir yaptırıma sahip olmamasına rağmen içsel bir mekanizma olması sebebiyle oldukça etkili bir role sahiptir (Cooper v.d., 1998: 91). Hukuksal düzenlemelerin yetersiz kaldığı ve yasal boşlukların olduğu durumlarda yönetmelik etik, kamunun davranışlarına yön veren

temel mekanizma olarak karşımıza çıkmaktadır(Şen, 2012: 14-15). Böylece etik; kamu görevlilerinin doğruyu ve yanlışını ayırt etmelerini ve aldıkları kararlarda doğru olanı seçmelerini sağlamaktadır (Sayılı ve Kızıldağ, 2007: 233).

Hesap verebilirlik ile etik ise birbiriyle yakından ilişkili kavramlardır. Etik, kişisel ve içsel bir kontrol ve yönlendirme mekanizması iken hesap verebilirlik dıştan içe yöneltilen kontrol mekanizmasıdır. Etik; bireyin davranışlarının doğruluğu ve toplumsal sonuçları ile ilgili vicdanına hesap vermesi iken, hesap verebilirlik; kurumlara faaliyetleri ve faaliyetlerinin sonuçlarıyla ilgili hesap soran dışsal bir sistem olarak ortaya çıkar. Her ikisi de kişilerin ve kurumların sorumluluğunu ve doğru davranışlarını artırmaya yönelik yapılardır. Etik ve hesap verebilirlik için; aynı amaca farklı işleyiş ve sistemlerle ulaşmak isteyen iki ayrı sistemdir denilebilir (Eryılmaz ve Birikcioğlu, 2011: 34).

1.2. Denetim Kavramı

Türk Dil Kurumu, denetim sözcüğünü; bir işin doğru ve olması gerektiği gibi yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş ve kontrol etmek olarak tanımlamaktadır.

Denetim; her alanda geçerliliği olan bir kavram olup felsefeden psikolojiye, bilimsel alandan sosyal yaşantıya kadar her alanda kullanılmaktadır. En genel tanımıyla denetim; bir işin doğru olarak yapılıp yapılmadığını anlamak, doğru şekliyle yapılmasını sağlamak anlamına gelir. Geniş tanımıyla denetim ise bir fiilin, olgunun ya da sürecin daha önceden belirlenmiş amaçlara, standartlara, ölçülere ve planlara uygunluğunun kontrolü, uygun şekilde yürütülmesinin sağlanması ve aksi bir durumda uygunluğu yakalamaya yönelik tedbir alınması ve çözümler üretilmesidir (Akıncı, 1999: 47).

Bir birime ve döneme ait verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini ölçmek için, verilerin daha önce belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini objektif biçimde araştıran ve sonuçlarını değerlendirerek ilgililere rapor eden bir sistem (Alptürk, 2008: 3) olan denetimin temel amacı; olması gerekenle olanı ortaya koyarak aradaki farkı en aza indirmektir. Bu yönüyle denetim, standartlara uygunluk arayışını

işaret eder. Bu, denetimin yalnızca bir yönüdür. Etkin bir denetim, çağdaşlaşmanın, kalkınmanın, doğru davranışın, toplumsal refahın vazgeçilmez bir unsurudur; girişimin destekleyici gücü ve süreçteki tüm unsurları daha iyiye götüren halkadır (Aytuna, 1986: 9).

Kamu denetimi ise; gerek devletten devlete gerekse içinde bulunulan döneme göre farklılık gösteren bir olgu olmuştur. İlk ortaya çıkışı, devlet kuruluşlarının mali faaliyetlerinin incelenmesi şeklinde olmuş fakat özellikle 20. yüzyıl ile birlikte kapsamı genişlemiştir. 20. yüzyıl ile dünya çapında yaşanan büyük olaylar, ortaya çıkan ideolojiler devlet anlayışını da kamu işleyişini de kimi zaman değiştirmiş kimi zaman yeniden tanımlamıştır. Değişen kamu ile birlikte doğal olarak kamu denetimi de değişmiş, yenilenmiş ve kapsamı genişlemiştir. Özellikle sosyal devlet anlayışı sosyal refah uygulamalarını beraberinde getirmiş, değişen şartlar kamu harcamalarını da ciddi biçimde artırmış ve finansal davranış alanı genişleyen kamunun denetimi de denetim araçları da gelişmiş ve değişmiştir. Kamu harcamalarının büyümesinin yanında harcama yapılan alanlarda da çeşitlilik artmıştır. Sosyal refah gereği eğitim, kültür, sanat, spor, çevre koruması gibi alanlar kamunun harcama yaptığı alanlara eklenmiş ve klasik kamu yapısının değişmesi klasik denetim kavramının da değişmesini gerekli kılmıştır. Düzenlilik ve uygunluk denetimleri klasik kamuda denetimin tamamını oluşturuyorken değişen şartlarla yeni denetim yöntem ve araçları kullanılmaya başlanmış ve denetimin niceliği kadar niteliği de değişmiştir. Çağdaş kamu denetimi; düzenlilik ve uygunluğun yanında uzun ve kısa vadeli kamusal planları, program ve projeleri de denetime tabi tutmaya başlamıştır. Denetlenen planların etkinliği, verimliliği, toplumsal refah ve fayda kaygısı yine çağdaş kamu denetiminin alanına girerek klasik yapıdan farklılaşma yaratmıştır (Köse, 2007: 5-7). O halde kamu denetimi; kamunun her türlü faaliyetiyle ilgili plan, program ve projelerinin; amaç, yöntem ve kaynak kıstasları altında; belirlenen ölçütlere uygunluğunun, etkinlik ve verimliliğinin, kamu yararı gözetip gözetmediğinin ve tüm faaliyetleriyle ilgili finansal davranışlarının kontrol edilerek; belirlenmiş kıstaslardan sapmasını tespit etmeyi, herhangi bir sapma durumunda tedbirler önermeyi ve bu süreci raporlamayı ifade etmektedir.

Etkin bir denetim sistemi sağlıklı bir işletme için olmazsa olmaz faktörlerden biridir. Saran (1997: 962), denetimin önemini vurgulamış ve denetim mekanizmasının

yeterince etkin çalışmadığı örgütlerde çalışan ve işletme verimliliğinin sağlanmasının imkansız olduğunu açıklamıştır. Amaçları ve etkinliği açıkça ortaya koyması, yapılması gereken ile yapılan arasındaki farkı analiz etmesi sebebiyle denetim, en başta işletme verimliliği ve etkinliği olmak üzere işletmeyle ilgili tüm fonksiyonların temel taşı niteliğindedir. Bu bağlamda denetim kavramının üç ana unsuru bulunmaktadır (Coşkun, 2002:83):

- Denetim, *amaca yöneliktir*. Denetimin olabilmesi için mutlak bir amaç mevcut olmalıdır ki bu amaç işletmenin ana amacı ile bağlantılıdır.
- Denetimde *verimlilik* esastır. Denetim işlevi sebebiyle örgütün amaçlarını net bir şekilde belirlediğinden bu amaca giderken sarf edilen çabayı, kullanılan kaynakları ve harcanan zamanı tespit ederek gereksiz bir kullanım olup olmadığını ortaya koyar.
- Denetimde *zaman* önemli bir unsurdur. İşletmenin verimliliği önemli olduğu gibi denetimin verimliliği, yani denetimin kendi amaç ve sonuçlarına zamanında varması da önemlidir.

Denetim, işletmenin en önemli unsurlarından biridir. Çünkü örgütün her türlü faaliyetiyle ilgili çıktısı: performans, ürün/hizmet vb. denetim aracılığıyla ölçülür. Yani denetim işletmenin etkinliği, verimliliği, başarısı gibi sonuçları ölçen ve işletmenin çıktılarını anlamlı kılan mekanizmadır. Bu yönüyle denetim tüm işletme fonksiyonları arasında stratejik öneme sahiptir ve diğer tüm fonksiyonları etkileyen ve yönlendiren bir işleve sahiptir. Aktuğlu (1996: 6) çalışmasında bu vurguyu: “*ne oldu, ne oluyor, ne olacak?*” sorularıyla ortaya koymuştur. “Ne oldu?” sorusu geçmişi araştırır, işletmenin yaptıklarının bir analizidir ve işletmenin *dünü* ’dür. Bugüne kadar olanın bir özetidir ve işletmenin dün raporuyla ölçülmüş biçimindedir. “Ne oluyor?” sorusu, işletmenin *bugünüdür* ve işletmeyi anlamayı sağlar. “Ne olacak?” sorusu, belki de denetimin en kritik sorusudur. Bugüne kadar olan ve bugün yaşanan her şeyin bilançosu ortaya konmuştur ve sonunda işletmeye sağlıklı planlama yapar, yol haritasını çizer yani *yarını* oluşturur. Bu yönüyle denetim, işletmenin yalnızca bir unsuru olmaktan çıkar ve hem ilk hem son adım olan *planlama* fonksiyonuna yön verir. Bu bağlamda denetim; işletmenin, dünü, bugünü, yarınıdır.

1.2.1. Denetim Türleri

Denetim sürecinde uygulanacak yöntem ve ilkeler denetimin türüne göre değiştiğinden kavram buna ilişkin sınıflara ayrılmaktadır. Çok net ve sayılı birkaç denetim sınıfından bahsetmek mümkün olmasa da denetimin türlerini kabaca belli gruplara ayırmak mümkündür.

Tablo 3. Denetim türleri

Denetimi Yapan Organın Niteliğine Göre	<ul style="list-style-type: none">➤ Yasama Denetimi➤ Yönetmelik Denetimi➤ Yargı Denetimi
Kurumsal yapı açısından	<ul style="list-style-type: none">➤ İç Denetim➤ Dış Denetim➤ Yüksek Denetim
Denetimin niteliği açısından	<ul style="list-style-type: none">➤ Düzenlilik Denetimi (geleneksel denetim)➤ Performans Denetimi

Kaynak: Köse, 2007: 8.

Denetim, kapsamının genişliği bakımından daha pek çok (alana göre, denetim şekline göre, işletmeye göre vb.) sınıflamaya tabi tutulmaktadır. Bu çalışma kapsamında, ek olarak bazı denetim türleri ile birlikte, tabloda belirtilen denetim türleri incelenecektir.

En temel anlamda denetimi sektöre göre ayırmanın daha anlaşılır sonuçlar ortaya çıkaracağı düşünülmüş ve özel denetim- kamu denetimi biçiminde bir ayırım yapılmıştır. Kurumlarının bağlı olduğu alan bakımından özel sektörde yapılan denetime özel denetim; kamuya ait kurumlar tarafından yapılan denetime de kamu denetimi denmiştir. Günümüzde ise bu ayırım geçerliliğini büyük anlamda kaybetmiştir. Çünkü kamusal alana ait kurumların özel kurumlar üzerinde önemli yaptırımlara sahip denetimi söz konusudur ki özel denetim kurumları da kamu denetimini tamamlayan ve destekleyen bir biçim almıştır (Kepekçi, 1996: 7).

Denetim türleri, yani denetimin; amaca, kuruma, sektöre, kapsama, konuya, zamana, denetimi yapanın vasfına, denetim tekniklerine vb. özelliklere göre sınıflanması

önemli bir konu olarak üzerinde durulmaktadır. Çünkü denetimin nasıl yapılacağı ve sonuçları, uygulanacak metotlar, kullanılacak gereçler, denetimi yapacak olan kişi veya kurumun niteliği gibi denetim sürecini meydana getiren pek çok faktör denetimin türüne göre seçilerek şekil alacaktır. Bu bağlamda denetimin uygun ve sağlıklı sonuçlar vermesi adına sınıflamalar ve denetimin türü önemli bir basamak olmaktadır (Yavuziğit, 1995: 34).

Tablo 4. Diğer Denetim Türü Sınıflamaları

Yönetim açısından	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Yasama Denetimi ➤ Yürütme Denetimi ➤ Yargı Denetimi
Kullanılan yöntemler açısından	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Klasik Denetim (Gelenekçi Denetim) ➤ Modern-Çağdaş Denetim (Sistemci Denetim) ➤ Uygunluk Denetimi / Biçimsel (Formel) Denetim ➤ Üretkenlik Denetimi
Zamanı açısından	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ön Denetim ➤ Düzeltici Denetim ➤ Anında Denetim
Karar durumu açısından	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Ani (Haberli-Habersiz) Denetim ➤ Yerinde-Evrak Üzerinde ➤ Sorgulu-Sorgusuz Denetim

Kaynak: Akpınar, 2006: 34-35.

Tablo 4’ te denetim adına yapılmış diğer sınıflamaların belli bir kısmı görülmektedir. Tablodan da anlaşıldığı ve daha önce de açıklandığı gibi denetim niteliği, zamanı, teknikler gibi belirleyici unsur çerçevesinde biçimler almaktadır.

1.2.2.1. İçeriği Açısından Denetim

İçeriği açısından denetim, düzenlilik denetimi ve performans denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.2.2.1.1. Düzenlilik Denetimi (Geleneksel Denetim)

Düzenlilik denetimi geleneksel olarak; kurumlarda hesapların doğruluğu, eşitliği ve yasalara uygunluğunu denetler (Çevik, 2002: 115). Geleneksel denetim; düzenlilik denetimi ve mali denetim olarak farklı adlarla anılmaktadır. Bu kavramların neden birbirine denk kabul edildiğini incelemek yerinde olacaktır. Günümüzde uluslararası standart belirleyen;

IASB: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board),

IFAC: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants Association),

FASB: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board) olmak üzere üç ana kuruluş bulunmaktadır. Bu kuruluşlar uluslararası düzeyde standartları belirleyerek yüksek kalite uygulamalarını teşvik eder ve kamu çıkarlarını korurlar (Durmuş ve Aytulun, 2014: 8). Bu kuruluşlara ek olarak INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumu Örgütü/ International Organisation of Supreme Audit Institution) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun ilkelerine uygun olarak belli standartlar belirlemekte ve uygulamaktadır.

INTOSAI (1998:13) düzenlilik denetiminin kapsamını tanımlarken aşağıdaki standartları açıklamıştır:

- Mali kayıtların incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolarla ilgili yorum yapılması da dâhil olmak üzere, kuruluşların mali hesap verem sorumluluğunun onaylanması,
- İç kontrol ve denetim işlevlerinin denetlenmesi,
- Kamu yönetimi alanında; devlet yönetiminin bir bütün olarak hesap verme yükümlülüğünün onaylanması,
- Mali sistem ve işlemlerin, işletmenin kanuna ve yönetmeliklere uygunluğu dahil olmak üzere denetlenmesi,
- İşletmenin idari kararlarının dürüstlük ve uygunluğunun denetlenmesi,

- Denetimle ilgili veya denetimden doğan ve açıklanması uygun bulunan konuların raporlanması.

INTOSAI standartlarında geleneksel denetim yerine, mali denetim veya düzenlilik denetimi kullanılabileceği açıkça belirtildiği gibi yukarıda verilen standartlarda ise düzenlilik denetimi kapsamına dahil edilen işlerin mali denetimin de alanına girdiği görülmektedir. INTOSAI standartlarını oluştururken; IFAC tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartlarını (ISA) referans kabul ettiğini açıklamıştır (Altunbaş, 2014: 14).

Yukarıda açıklanan INTOSAI standartları bir tanım olarak ele alınacak olursa: o halde düzenlilik denetimi; mali kayıtları, iç kontrol ve denetim mekanizmalarını, devlet yönetimini, sistem ve işlemlerin uygunluğunu, idari kararları denetleyen, mevzuata aykırı işlemleri tespit ve takip eden, hata tespit edilen yerleri düzelter ve gerekli görülen konuları rapor eden denetim türüdür.

Tablo 5. Geleneksel Denetim

Kriterler	Geleneksel Denetim
Özellikler	<ul style="list-style-type: none">• Bağımsız profesyonel tasdik hizmetleri• Kriter olarak GAAP kullanılması• Kâğıt-Temelli muhasebe bilgi sistemlerinin kullanımı• Yılda bir kez rapor
Sınırlamalar	<ul style="list-style-type: none">• Teknolojik adaptasyon yoksunluğu• Sadece periyodik denetim raporları
Faydalar	<ul style="list-style-type: none">• Teknikler ve standartlar kullanım geçmişi
Amaçlar	<ul style="list-style-type: none">• Yönetim tarafından sunulan mali tabloların güvenilirliğini artırma.• Mevzuatlara uygunluğu tespit etme
Denetim Araçları	<ul style="list-style-type: none">• Manuel ve yarı otomatik araçlar
Zamanlama	<ul style="list-style-type: none">• Yıllık ve/veya üç aylık
Veri İncelemesi	<ul style="list-style-type: none">• Örneklemeye metodu
Denetim Konusu	<ul style="list-style-type: none">• Finansal bilgi• Mevzuat bilgisi

Kaynak: Memiş ve Tüm, 2011: 152.¹

¹ Çalışma kapsamında tablo güncellenerek ve araştırmaya uyumlu hale getirilerek kullanılmıştır.

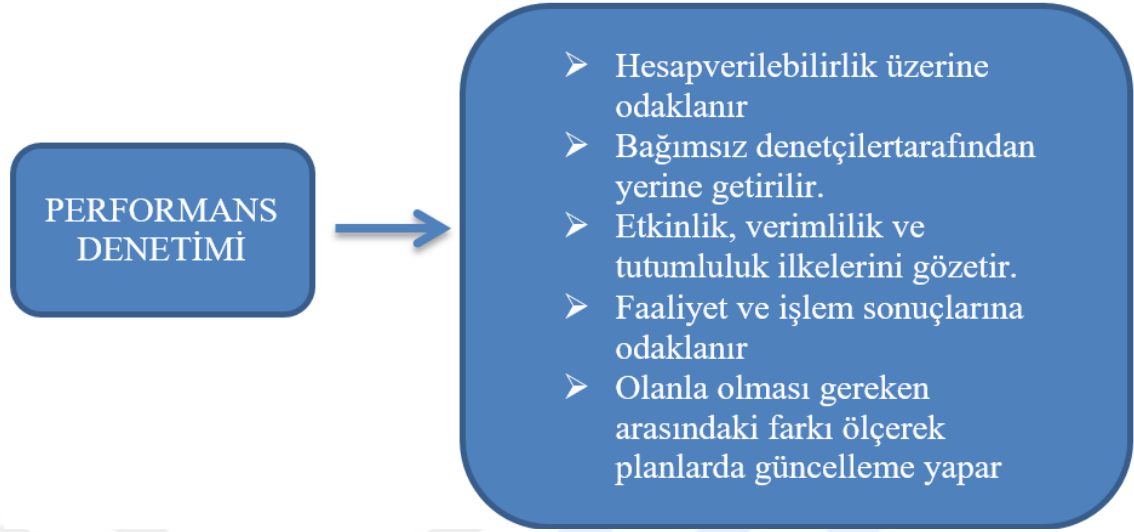
Kamu yönetimi bağlamında ise düzenlilik denetiminin ilk amacı; merkezi hükümete bilgi temin etmektir. Bağımsız bir denetim kurulu olan *Sayıştay* tarafından yürütülen denetim çalışmaları sonucu; bakanlıkların mali yönetimleri ve finansal hesapları incelenir ve bulgular elde edilerek merkezi hükümete bilgiler sağlanır. İkinci basamak olarak bakanlıkların mali hesaplarının doğruluğu ve mevzuata uygunluğu denetlenir (Çevik, 2002: 116).

Düzenlilik denetimi kapsamında mali denetim ve uygunluk denetimi kavramları dikkat çekmektedir. Literatürde ve kabul görmüş belli kuruluşların standartlarında iki kavram eş anlamlı kullanılsa da iki denetim türünün birbirinden farklı olduğuna dair görüşler de mevcuttur. İki denetimi farklı ele alan araştırmacılara göre; mali denetim düzenlilik ve uygunluk denetimini kapsayan bir üst denetim türüdür. *Düzenlilik denetiminin; işlemlerin ve muhasebenin doğru ve düzgün işleyişini kapsaması ve uygunluk denetiminin; bu işlem ve muhasebenin mevzuata uygunluğunu denetlemesi* tanımlamaları dikkate alındığında; düzenlilik ve uygunluk denetimi, mali denetim için bir temel ve ilk basamak niteliği kazanmaktadır (Bayar, 2008: 3-6).

1.2.2.1.2. Performans Denetimi

Performans denetimi; örgüt tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin, etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine uygunluğunu denetler (Özer, 1992: 31). Amaç ve hedeflerin ne oranda gerçekleştirildiği ve kaynakların etkili kullanımı bu denetim kapsamında denetlenir (Yenice, 2006: 125). İşletmenin gerçekleştirdiği performans ile planlarına göre istenilen sonuçlar arasındaki farklılığı saptamak ve planlarla sonuçlar arasındaki farkı gidermek için yapılan her türlü yönetsel faaliyet performans denetimi kapsamı içindedir (Güngör, 2007: 8).

Şekil 3. Performans Denetiminin Özellikleri



Şekil 3'ten anlaşıldığı gibi; düzenlilik denetiminden farklı olarak performans denetimi; işlem ve faaliyetlerin doğruluğu ve yasalara uygunluğu değil işlem ve faaliyetlerin sonuçları üzerinde durur. Yine düzenlilik denetiminden farklı olarak; usulsüz işlemlerin tespiti yerine faaliyetlerin ve sistemin denetimi yapılır ve sistem geliştirme amaçlanır (Candan, 2007: 47). Bu bağlamda performans denetimi, sonuç odaklı olmasıyla geçmişe yönelik gibi görünse de esas amaç; hedef-çıktı arasındaki farkı belirleyerek planları iyileştirmektir. Apan (2011: 21), çalışmasında iyi bir performans denetiminde olması gereken aşamaları şu şekilde açıklamıştır:

- Uygun konuların belirlenmesi için araştırma,
- Düşük performansın kanıtının belirlenmesi,
- Düşük performansın nedenlerinin belirlenmesi.

Apan'ın basamak sınıflamasında da açıkça görülüyor ki performans denetimi örgütsel faaliyetin sonuçlarıyla ilgilenir ve düşük performansı tespit ederek bunu kanıtlara dayandırır. Daha sonra düşük performansa sebep olan etmen/leri belirleyerek çözüm önerileri getirir. Neden tespit etme ve çözüm geliştirme örgütün düşük performans döngüsü yaşamayarak etkinlik ve verimliliğinin artmasını sağlar.

Performans denetimi, kamu yönetimi perspektifinden ele alındığında, kamu örgütlerinin başarılı olması adına doğru ve yerinde mal/hizmet sunmak için kullanılan yol, yöntem ve araçların tamamını kapsar. Belirlenen planlar çerçevesinde

geçen süreçte bireysel ve kolektif olarak gösterilen çabaların ölçülmesini sağlayan tüm yöntemler performans denetimi kapsamındadır. Kamunun; etkin, verimli, ekonomik hizmet sunmak için, vatandaşı aktif müşteri gibi kabul ederek; kamu hizmetlerinde idari ve siyasi hesap verebilirliği gözeterek çalışması performans denetiminin amacıdır (Çevik, 2004:252).

1.2.2.2. Denetim Biriminin Konumuna Göre Denetim

Çalışma kapsamında oluşturulan Tablo 3'te de açıklandığı gibi denetim yapan birime göre; İç Denetim, Dış Denetim ve Yüksek Denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.2.2.2.1. İç Denetim

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors), iç denetimi: bir işletmenin etkinliğini artırmak, iyileştirmek ve değer katmak için; işletmeye nesnel, bağımsız bir güvence ve danışmanlık sağlama davranışı, olarak tanımlamaktadır. İç denetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir. İç denetim tanımında yer alan 'danışmanlık sağlama' hizmeti sonradan bu kavrama eklenerek kapsamını genişletmiştir.

İç denetimin amacı; işletmenin görev ve sorumluluklarını etkili biçimde yerine getirebilmesi için işletme personeline yardımcı olmaktır ki bahsedilen personel kapsamına örgüt yöneticileri de dâhildir. İç denetimin kapsamını yalnızca harcamalar, gelir-gider işlemleri oluşturmaz, işletmenin tüm faaliyet ve işlemleri; kurumun iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve verimliliği, performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri iç denetimin kapsamını oluşturur (Gönülaçar, 2007: 22).

Şekil 4. İç Denetim ve Danışmanlık Faaliyeti



Kaynak: Acar, 2008: 79.

Şekil 4’te iç denetime eklenen danışmanlık faaliyetinin özellikleri görülmektedir. İç denetim son döneme kadar şekilde belirtilen fonksiyonları yerine getirirken; danışmanlık faaliyetinin fonksiyonlarının eklenmesiyle hem yeni fonksiyonlar kazanmış hem de kapsadığı alan genişlemiştir. Bu sayede iç denetime yeni değer de kazandırılmıştır. Danışmanlık faaliyetiyle iç denetim; yöneticilere gelecek ön gören bir işlev kazanmıştır. İç denetimi ilgilendiren birimlerin dışında da iletişim kurulması iç denetimin tüm kurumca benimsenmesini sağlamaktadır (Acar, 2008: 79). İç denetim; mevcut denetim organizmalarının eksik bıraktığı danışmanlık, güvence verme, yol gösterme ve rehberlik etme konularındaki boşluğu dolduran bir fonksiyon kazanmıştır (Önal, 2011: 17).

İç denetim, geleneksel denetimden farklı olarak, denetimi; bireysel değil sistem odaklı ve sürecin tamamını kapsayan iyileştirmeler ve çözümler olarak ele almaktadır. İç denetim, bir sonuç ölçümü yerine önlemler, iyileştirmeler ve çözümler bulan hekimlik hizmetidir (Yaman, 2011: 24-26).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), iç denetimin temel unsurlarını şu şekilde açıklamıştır:

- Objektif olması,
- Güvence ve danışmanlık hizmeti verilmesi,

- Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak,
- Kurumun hedeflerinin geliştirilmesine yardımcı olunması,
- Risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetim süreçlerin denetimi,
- Sistematik ve disiplinli bir çalışma öngörülmesidir.

Sawyer (1981:6), çalışmasında; kurumun hedeflerine etkin bir şekilde ulaşp ulaşmadığının belirlenmesi, yöneticilerin ve diğer yetkililerin görevlerini yerine getirmelerine destek verilmesi, tüm işlemlerin iç denetçilerce nesnel ve sistematik şekilde incelenmesi ve onaylaması iç denetimin kapsamındadır, şeklindeki iç denetim açıklaması da Türk kamu iç denetim uygulamalarıyla benzerlik taşımaktadır.

İç denetim örgütün kendi bünyesinde ücreti yönetim tarafından ödenmek suretiyle görevlendirilen iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetçilerin fonksiyonu işletmenin etkin ve verimli yönetilmesine katkı sağlamaktadır. Bu sebeple iç denetçilerin belli görevleri bulunmaktadır (Soyer, 2005: 33-34):

- İşletmenin kendi içinde ürettiği tüm mali bilgi ve raporların güvenilirliğini incelemek,
- İşletme bünyesinde kullanılan uygulamaların etkinlik ve verimliliğini araştırmak,
- Faaliyetlerin, işletme yönetimi tarafından belirlenen plan ve politikalara uygunluğunu belirlemek,
- Yönetim tarafından istenebilecek özel denetim işlerini yapmak,
- Bağımsız denetim faaliyetlerine yardım etmek,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sürecinde veya sonucunda herhangi bir usulsüzlüğe rastlarsa ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetime ilişkin standart ve yöntemler, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir, uyumlaştırılır (5018 Sayılı KMYKK md. 55). İç denetçiler görevlerinde bağımsızdırlar ve asli görevleri dışında bir görev yapamazlar. Raporlarını doğrudan üst yönetime sunarlar ve üst yönetim gerekli değerlendirmeleri yaptıktan sonra en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kurulu'na raporu iletmek durumundadır (Acar, 2008: 79).

1.2.2.2.2. Dış Denetim

İktisadi yaşamın büyümesi karmaşıklaşmasını da beraberinde getirmiştir. Bu karmaşıklaşma ve büyüme sonucunda finansal menfaat sahiplerinin de sayısı artmış ve *bilginin güvenilirliği* kritik bir öneme sahip olmuştur. İşlemlerin çokluğu ve karmaşıklığı, mali tablo kullanıcılarının işletmeye uzak oluşu, bilgi sunucuları ve kullanıcıları arasındaki çıkar çatışması işletme bilgilerinde kasten veya kasıt dışı hatalar olması güven konusunu kritik derecede önemli hale getirmiş ve tarafsız bir dış denetimi gerekli kılmıştır. Yani dış denetim; stratejik bir ihtiyaçtan doğmuştur ve ortaya çıktığı günden bu yana da işletmeler ve bilgi kullanıcıları açısından kritik önemini korumaktadır. Yapılan hataların tespit edilmesi amacıyla kurum dışından bir denetçinin, ulusal ve uluslararası ilkelere göre uzman kişiler tarafından bilgilerin güvenilirliğinin ölçülmesi ve raporlanması dış denetimin kapsamını oluşturmaktadır (Özyürek, 2012: 101). Bağımsız dış denetim: işletmeye ait finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından tarafsız bir biçimde, kanıt toplamak suretiyle; denetim standartları ve daha önceden belirlenen ilkeler çerçevesinde incelenmesi, görüş oluşturulması ve bu bilgilerin ilgililere iletilmesi sürecidir (Bayazıtlı, 1991: 9).

Denetçinin dışarıdan oluşu bilgilerin güvenilirliğini artırmakta ve hem bilgi kullanıcılarının hem de bilgi sunucularının karşılıklı çıkarlarını güvence altına almaktadır. Bu bağlamda dış denetim kadar denetimin kalitesi ve doğruluğu da önem kazanmaktadır. Dış denetimin standartlara uygun olmaması, doğru ve güvenilir bilgiler üretmemesi kullanıcıların yanılgısına ve bu durumdan denetçinin sorumlu tutulmasına neden olacaktır. Bu sebeple bağımsız dış denetim; ilke ve standartlara uygun, objektif olmalıdır ve denetçi özenli ve titiz olmak durumundadır (Dönmez ve Ersoy, 2006: 70-71). Bu bağlamda *bağımsız denetimde kalite* kavramı karsımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetimin beklenen amaca uygunluk derecesi onun kalitesini belirler. Bağımsız denetimin amacı denetim sonucunda üretilen bilgi ve verilerin tarafsız, doğru ve güvenilir olmasıdır. Denetim sonucu ortaya çıkarılan sonuç açıklanan bu amaçla ne kadar yakınsa bağımsız denetimin kalitesi o kadar yüksek ölçülüdür (Oktay, 2013: 47).

Tablo 6. Bağımsız Dış Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900'lü Yıllar Arası	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların Bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900-1930'lü yıllar arası	% 100'lük bir İnceleme ve örnekleme başvurma	Bilanço ve gelir tablolarının doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan bugüne	Finansal verilen örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler v.d. gruplar

Kaynak: Güredin, 2007: 14.

Türkiye'de bağımsız dış denetimi yürüten kurumlar SPK (Sermaye Piyasası Kurulu) ve bağımsız denetim şirketleri olmak üzere; 2 Kasım 2011 Tarihli Kanun Hükmünde Kararname ile bağımsız dış denetimi gerçekleştirecek bir kurum oluşturulmasının temeli atılmıştır. Böyle bir kurumun oluşturulma ihtiyacı ise; SPK'nın yetersiz kalması, denetimde olması gereken kalitenin altında bir seyir olması, personelin azlığı gibi sebepler gösterilirken; SPK'nın genel bir tarama ve denetim faaliyetinden çok şikâyet üzerine faaliyet göstermesi de dış denetimde istenen çıtanın yakalanamamasına neden olmaktadır (Yaşar, 2013: 471-476).

Kandemir (2013: 41) dış denetimin özelliklerini şu şekilde açıklamıştır:

- Bir iktisadi birimin belli bir dönemini kapsar,
- Denetlenen bilgilerle önceden belirlenmiş ölçütler karşılaştırılır,
- Denetçi bağımsız olarak objektif bir biçimde çalışmalarını yürütür,
- Denetçi yeterli düzeyde mesleki bilgi ve tecrübeye sahiptir,
- Denetçi uygun yöntemleri kullanarak yeterli düzeyde kanıt derler ve bu kanıtları değerler,
- Sonuç olarak; denetçi ilgililere işletmenin durumunu tarafsız biçimde hazırlanmış bir rapor sunar.

Daha iyi ve faydalı bilgi arayışı, uygulama değişiklikleri ve yorumlamalardaki farklılıklar, uygulamada yapılan kusur ve hatalar, kural-uygulama arasındaki çarpıklıklar, hile ve yolsuzluklar bağımsız dış denetimi gerekli kılmaktadır (Erdoğan, 2002: 61).

1.2.2.2.3. Yüksek Denetim

Anayasal dayanağı ve mesleği icra edenlerin yasal güvenceleri olan, yargısal yetkiler kapsayabilen, bağımsız denetim kuruluşları tarafından tüm kamu kurum ve kuruluşları üzerinde parlamento adına yapılan denetime yüksek denetim denir. Yüksek denetimi diğer denetimlerden ayıran en önemli üç özelliği; anayasal dayanak, bağımsız ve özerk denetçi ve denetimin parlamento adına yapılıyor olmasıdır (Kenger, 2003:7).

Yüksek denetimin kapsam ve özelliklerini şu şekilde sınıflamak mümkündür (Geist, 1981: 3):

- Parlamento adına yapılır fakat planlamada, uygulamada ve sonuçların parlamentoya ulaştırılmasında tamamen bağımsızdır,
- Yetkilerinin büyük bölümünü anayasadan alır,
- Yüksek denetimi uygulayan denetçiler yasal ve anayasal güvence altındadır,
- Denetimi yürüten kurum mali bağımsızlığa sahiptir.

Yüksek denetim, uluslararası standartlara bağlanmış; ilkeleri, yöntemleri ve teknikleri INTOSAI² örgütü tarafından belirlenmektedir. Yüksek denetim; düzenlilik denetimi ve performans denetimini de kapsar ancak kaynakların ağırlıklı olarak hangi denetime kullanılacağı ülkeden ülkeye farklılaşabilmektedir. Bu iki denetim türünün yanı sıra yüksek denetim, iç denetim ile de ilişki halindedir. Öyle ki sürekli güncellenen bir etkileşimin yanı sıra işbirliğine dönüşen ve gereksiz tekrarları önleyerek birbirini tamamlayan bir işlev ortaya çıkar. Yüksek denetim, günden güne etkinliği artan ve kapsamı genişleyen bir kavramdır. Denetim alanlarının çeşitliliği ve

² Çalışma kapsamında, INTOSAI örgütü *Düzenlilik Denetimi (Geleneksel Denetim)* bölümünde açıklanmıştır.

büyümesi de bünyesinde barındırdığı denetçilerin niteliklerini de etkilemektedir (Köse, 2007: 19).

Türkiye'de yüksek denetim yapma yetkisi anayasayla, Sayıştay ve Yüksek Denetim Kurulu (YDK) organlarına verilmiştir. Daha sonra YDK 2010 yılında Sayıştay bünyesine dâhil edilmiştir. YDK bir dönem Türk kamusunda yüksek denetim işlevini Sayıştay ile birlikte yürütmüştür. Atatürk' ün direktifiyle 1938 yılında, klasik denetim perspektifinin dışında bir denetim yerine getirmek amacıyla kurulmuştur. 1980'lerden beri artan özelleştirmeler sonucu devletin ekonomide mal/hizmet üretiminin azalmasıyla Kamu İktisadi Teşebbüslerinin(KİT) de sayıları azalmaya başlamış ve ekonomide rolleri giderek küçülmeye başlamıştır. Bu gelişmelerle YDK'nın da denetim alanı daralmıştır. 2000'li yıllarla birlikte Avrupa Birliği adaylık sürecinde denetimin iç-dış olarak ayrılması ve dış denetimde Sayıştay'ın kuvvetlendirilmesi zorunluluğu YDK'nın alanını iyice daraltmıştır. 19 Aralık 2010 tarihinde, dış denetimi tek çatı altında toplamak amacı ile tüm taşınır, taşınmaz ve personeliyle Sayıştay bünyesine aktarılarak tüzel kişiliğine son verilmiştir. 1938-2010 tarihleri arasında 72 yıllık bir kurum geçmişi olan YDK, kurumları; ekonomiklik, karlılık, verimlilik kapsamında denetlemiştir ve Türk denetimine ekonomiklik kavramını kazandıran kurum olmuştur. 72 yıllık deneyimini Sayıştay bünyesine kattığı düşünüldüğünde Sayıştay'a ciddi getirileri olan bir birleştirme olmuştur (Akyel, Özdemirci vd., 2012: 47).

Türk kamu yönetiminde, yüksek denetim alanında Sayıştay'a benzer nitelikte olmasa da bir kurum daha mevcuttur. 1 Nisan 2443 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Kurulması (DDK) kanunu ile oluşturulan DDK, yönetimin hukuka uygun, düzenli ve verimli bir şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacı ile Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak çalışır. TBMM adına denetim yapmaz. Kararları kesin hükme bağlayan yüksek bir mahkeme de değildir. Görevleri şöyle açıklanmıştır (2443 sayılı kanun, md. 2):

- Tüm kamu kuruluş ve kurumlarında,
- Tüm kamu kuruluş ve kurumları tarafından en az sermayelerinin yarısından çoğuna katılmak suretiyle oluşturulan her türlü kuruluşta,
- Kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında,

- Her düzeydeki işçi ve işveren meslek teşekküllerinde,
- Kamuya yararlı derneklerde,
- (Ek: 4416 - 23.7.1999) Vakıflarda,

Her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeler yapmaktır. Silahlı Kuvvetler ve yargı organları Devlet Denetleme Kurulunun görev alanı dışındadır.

Sayıştay, TBMM adına yüksek denetimi uygulayan tek organdır. Sayıştay ve Devlet Denetleme Kurulu; yapısı ve işleyişi bakımından birbirinden oldukça farklıdır. Sayıştay yetkisini anayasa ile kazanan, yargı gücüyle donatılmış, raporlarını meclise sunan yüksek idari mahkemedir. DDK ise; Cumhurbaşkanlığına bağlı ve bu merci adına denetim yapan; raporlarını da Cumhurbaşkanlığına sunan bir denetim kuruludur. DDK üyelerini Cumhurbaşkanı seçer ve atar; kurum üyeleri 657 sayılı Devlet Memuru kanununa tabidir (2443 Sayılı Kanun, md.4-5-6-8).

Her ülkede yüksek denetim kurumlarının yapısı farklı olsa da fonksiyonu; parlamento adına denetim yapmak ve denetim sonucu üretilen bilgileri parlamentoya iletmektir. Türk hukukunda, kamu kurum ve kuruluşlarını parlamento adına denetlemek için anayasanın 160 ve 165'inci maddelerinde düzenlenmiş iki farklı yapı oluşturulmuş ve yüksek denetim yetkisi parlamento adına Sayıştay ve YDK' ya verilmiştir (Korkut, 2007: 15-16).Daha sonra bahsi geçen gelişmeler olmuş ve YDK tüzel kişiliği kaldırılarak kurum Sayıştay'a devredilmiştir.

1.2.2.3. Yargı Denetimi

Türkiye Cumhuriyeti devleti anayasasında belirttiği üzere bir hukuk devletidir. Hukuk devleti; vatandaşların yasalarla güvence altına alındığı, devletin işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına bağlı kılındığı sistemdir. Bu çerçevede devletin işlem ve eylemlerinin hukuka bağlılığını sağlamak yoluna da yargı denetimi denir. Adli yargıdan ayrı olarak idari yargının oluşturulmasında; adli yargıçların idarenin kuruluş ve işleyişine yabancı olmaları sebebiyle idarenin tam manasıyla ve gereği gibi denetlenememesi gibi konular etkili olmuştur. Bu bağlamda hukuka bağlı idare

oluşturmanın en etkili yöntemi olarak idari denetim bulunmuştur (Akpınar, 2006: 68).

Yargı denetimi, yönetim sistemlerinin işleyişinden doğan uyumsuzluk ve hataları açık bir çözüme ulaştırmak yetkisinin yönetimden bağımsız bir organa verilmesi amacıyla. Bu konuda esas ulaşılmak istenen amaç; yönetim karşısında yönetilenleri ve halkı korumaktır. Yargı denetiminin yaptırım gücü ve etkinliği yüksek olmasına karşın yöneltilen bazı eleştiriler bulunmaktadır: diğer denetim türlerine nazaran, prosedürel basamakların olması yavaş ilerlemesi ve sonuçların gecikmesi ve kişisel yarar ile kamu yararının ayrıştırılmasında bir denge kurulamaması, yönetim işlevini etkileyerek güven vermemesine neden olmaktadır (Köse, 2007: 11). Cumhurbaşkanının tek başına yaptığı işlemler ile Yüksek Askeri Şura (YAŞ) ve Hâkimler Savcılar Yüksek Kurulu(HSYK) kararlarının idari denetim kapsamı dışında olması, denetime müdahale ve denetim alanına kısıtlama olması sebebiyle bir diğer eleştiridir (Kuluçlu, 2003: 7). HSYK, 16 Nisan 2017 tarihinde halk oylamasına sunulan anayasa değişikliği paketi kapsamında “*Hakimler Savcılar Kurulu (HSK)*” olarak yeniden isimlendirilmiş ve yapısal fonksiyonları değiştirilmiştir. Bu kapsamda yeni Hâkimler Savcılar Kurulu’nun üye sayısı 22’den 13’e, eskiden 3 olan daire sayısı da 2’ye düşürülmüştür. Bu kapsamda 7 üye; Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından, 4 üye Cumhurbaşkanı tarafından seçilecek, kalan ikisi ise Adalet Bakanı ve Adalet Bakanlığı Müsteşarının doğal üye olmasıyla toplam sayı 13’e tamamlanacaktır.

Türkiye’de, anayasa kapsamında, yargı denetimi konusunda; idari yargı kuruluşları tanımlamasında yüksek mahkeme olarak Danıştay, ilk derece mahkemesi olarak İdare ve Vergi Mahkemeleri yetkili kılınmıştır.

1.2.2.4. Yargı Dışı Denetim

Yargı denetiminin tek başına yeterli olmaması beklenen bir durum olması sebebiyle başka denetim türleri bir bütün olarak fonksiyonları tamamlamaktadır. Yargı dışı denetim; siyasal denetim, idari denetim, kamuoyu denetimi, ombudsman ve bağımsız idari otoriteler olmak üzere beş sınıfta incelenmiştir.

1.2.2.4.1. Siyasal Denetim

Siyasal denetim en temel anlamıyla; parlamentonun hükümeti denetleme faaliyetidir. Parlamenter sistemde meclisin en önemli görevlerinden biri hükümeti ve ülke yönetimini denetlemesidir. Parlamento bu görevi halktan aldığı yasal yetkiyle halk adına yerine getirir. Parlamento kamu gücünün temsilcisi olması sebebiyle; hükümetin yasalara uygun olarak çalışıp çalışmadığını ve görevini gerektiği alanlarda kullandığını denetler. Hükümetin ve bakanların, yasama organına yasal olarak sorumlu olması idarenin dolaylı olarak denetlenmesini sağlamaktadır. Türkiye'de yasama yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından kullanılmakta olduğundan Türk idari sisteminde bakanlar ve seçimle yürütme yetkisini devralmış siyasi hükümet TBMM'ye karşı hem siyasi hem cezai olarak sorumludurlar. TBMM bu yetkisini; Soru, Meclis Araştırması, Gensoru, Meclis Soruşturması, Genel Görüşme olmak üzere beş farklı yöntemle kullanabilmektedir (Özen, 2015: 34-35).

Parlamentonun hükümeti denetlemesi dolaylı olarak yönetimin genel yapısını ve işleyişini denetlemesini de sağlamaktadır. Böylece; kamunun, kamu bürokrasisi ve yönetiminin hukuka ne derece uygun hareket ettiğinin belirlenmesi amaçlanmaktadır. 1982 Anayasası'nın 98. maddesinde bu yetkiyi kullanma yöntemlerinin, TBMM'ye verildiği açıkça belirtilmiştir (Önen, 2014: 106). Bu yöntemler parlamenter sistemde hükümeti denetlemenin yollarıdır. Türk yönetim sisteminde değişiklik planlanmaktadır. 16 Nisan 2017 tarihinde halk oylamasına sunulan değişim için sonuç olumlu çıkmıştır ve 2019 yılında mevcut parlamenter sistemden öngörülen sisteme geçiş yapılacaktır. Sistemdeki değişiklikleri öngören 6771 sayılı kanun parlamentoyu denetleme yollarını şu şekilde düzeltmektedir (md.6):

- Türkiye Büyük Millet Meclisi; Meclis araştırması, genel görüşme, Meclis soruşturması ve yazılı soru yollarıyla bilgi edinme ve denetleme yetkisini kullanır.
- Meclis araştırması, belli bir konuda bilgi edinmek için yapılan incelemeden ibarettir.
- Genel görüşme, toplumu ve Devlet faaliyetlerini ilgilendiren belli bir konunun Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda görüşülmesidir.

- Meclis soruşturması, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlar hakkında 106 ncı maddenin beşinci, altıncı ve yedinci fıkraları uyarınca yapılan soruşturmadan ibarettir.
- Yazılı soru, yazılı olarak en geç on beş gün içinde cevaplanmak üzere milletvekillerinin, Cumhurbaşkanı yardımcıları ve bakanlara yazılı olarak soru sormalarından ibarettir.
- Meclis araştırması, genel görüşme ve yazılı soru önergelerinin verilme şekli, içeriği ve kapsamı ile araştırma usulleri Meclis İçtüzüğü ile düzenlenir.

1.2.2.4.2. İdari Denetim

Yönetsel yapıyı oluşturan tüm kamu kurum ve kuruluşlarının kendi içinden özel birimlerce ve dışarıdan belli birimler tarafından denetlenmelerine idari denetim denir. İdari yapının kendi içinde yaptığı denetimler iç denetim; dışarıdan bir birimce denetlenmesi dış denetim kapsamında yer almaktadır (Erdoğan, 2006:23). İdari denetim; hiyerarşik denetim, vesayet denetimi ve özel denetim olarak üç sınıfa ayrılmaktadır. Bu üç ayrı kanal yoluyla idari denetim hem yönetimin etkinliğini sağlamakta hem de iyi bir otokontrol mekanizması oluşturmaktadır. Hiyerarşik denetim iyi bir iç denetim mekanizması olarak otokontrol sağlamak işlevini görürken; vesayet denetimi ve özel denetim dış denetimin araçları olarak yönetimin etkinliğini artırmakta aynı zamanda merkez ve taşra arasında bir iletişim ve koordinasyon sağlamaktadır (Tortop, 1998: 33).

Örnek (1991: 14) çalışmasında, etkin bir idari sistemin ilkelerini şu şekilde açıklamıştır:

- Denetimin ilk planı geleceğe dönük çalışmak ve olabilecek hataları önlemek olmalı; ikinci planı geçmişteki hata ve kusurları tespit ederek düzeltmek olmalıdır.
- İdari denetim, merkez-taşra arasında koordinasyon, haberleşme ve etkileşimin rasyonel şekilde sağlanması için köprü işlevi görmelidir.

- Denetim için birincil derecede önemli olan eğitimcilik ve önderlik olmalıdır ki bilgi ve becerisi yüksek denetçilerle etkin, verimli ve ekonomik denetim sağlanabilsin.
- Denetim personelinin donanımından örgüt yöneticileri en üst düzeyde yararlanabilmelidir.
- İyi bir idari denetimin olması için sonuçların uygulamaya geçirilmesi şarttır. Denetim sonunda denetçi tarafından sunulan öneriler, verilen tavsiyeler yöneticiler tarafından dikkate alınmalıdır.
- Yazılı emirlerle iş yaptırmak ikinci plana alınarak; mevzuat, hukuki yaptırımlar, yasalar müfettişler ve denetçilerin desteğiyle ilgililere öğretilmeli ve denetimin eğitici yönü ön plana alınmalıdır.
- İdari denetim tüm kamuda sistematik hale getirilmeli ve hata tekrarları, kasıtlı davranışlar önlenmelidir.

1.2.2.4.3. Kamuoyu Denetimi

Kamuoyu denetimi, idarenin kötü veya haksız kararlarına maruz kalan halkın sorunun çözümüne yönelik kitle iletişim araçlarıyla gündem yaratarak tepki göstermesi olarak tanımlanabilmektedir. Halkın tepkisini çeken herhangi bir konuda, bir araya gelerek gündem yaratması şeklindeki bu denetim türü her geçen gün aktif hale gelmektedir. Kitle iletişim araçlarının etkinliğinin artışı, sosyal medya gibi işlevlerle iletişimin kolaylaşması gibi unsurlar halkın tepkisini daha kolay ve geniş kitleler şeklinde dile getirmesini sağladığından yönetimler üzerindeki kamuoyu denetiminin etkinliği artmaktadır. Bu bağlamda gelişen teknoloji ile basın rolü kritik öneme sahiptir. Basının, idarenin kararlarıyla ilgili halkı bilgilendirmesi idarenin kamuoyu tarafından denetlenmesine imkân sağlamaktadır. Doğal olarak basının kamuoyu yaratma kapasitesi oldukça yüksek ve önemlidir. Basının bu kapasitesi halkın daha aktif ve hızlı yönlendirilmesini sağlayabilmektedir. Kamuoyu denetiminde en kritik noktalardan biri de bu bağlamda karşımıza çıkmaktadır: basının özgür ve tarafsız etkinlik göstermesi rasyonel bir kamuoyu denetiminde mutlak şarttır (Özer, 2015: 48-49). Türkiye'de ise kamuoyu denetiminin işlevsel bir hal almadığı birçok araştırmacının hemfikir olduğu bir konudur. Türk kamu yönetiminde yöneten ile yönetilen arasında belirgin bir ayrımın olması nedeniyle

kamuoyunun yönetime katılması ve denetlemesi çoğunlukla seçimler aracılığıyla mümkün olabilmektedir. Bu derecede katılım kamuoyu denetiminin etkinliğinde yeterli görülmemektedir (Alacadağlı, 2003: 231).

1.2.2.4.4. Ombudsman

Yönetimin, davranış ve işlemleri karşısında halkın şikâyetlerini kabul ederek şikâyetçi olunan işlem ve eylemlerin araştırılması, incelenmesi ve sonuca bağlanması işlerini yürüten mekanizmaya ombudsman denilmektedir. Kökenini İsveç dilinden alan ombudsman, Türkçe ‘ye “Kamu Denetçisi, Halk Avukatı, Kamu Hakemi, Yurttaş Sözcüsü” gibi karşılıklarla çevrilmiştir (Sezen, 2001:72). Ombudsman kavramı olarak İsveç dilinden ve yönetiminden gelse de misyon olarak değerlendirildiğinde Osmanlı Devletinde “*Murakıp*” adı verilen divan görevlileri günümüzdeki kamu denetçisi olarak yer almaktaydılar (Akagündüz, 1997: 12). Uluslararası Kamu Denetçisi Enstitüsü (*International Ombudsman Institute-IOI*) ise ombudsmanı: kişileri, idare tarafından yapılan hak ihlalleri, gücün kötüye kullanımı, yanlış, ihmalkârlık, hatalı karar ve kötü yönetimden korumak; idari kararların daha açık olmasını sağlamak; kamuda hesap verebilirliği artırmak amacıyla kurulan ve faaliyet gösteren kurum, olarak tanımlamıştır. Ombudsmanlık, kavramının ortaya çıkışı aslında diğer tüm denetimler gibi bir ihtiyaçtan; bireysel hak ve özgürlüklere karşı tutum ve davranışların denetlenmesi ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Bireysel hak özgürlüklerin ihlali, günden güne karmaşıklaşan ve kapsamı çeşitlenen bir konu olduğundan geleneksel denetim mekanizmaları bireysel hakları korumakta yetersiz kalmıştır. Daha özellikli bir kavram olarak ombudsman denetimi bu konudaki bir ihtiyaçtan ortaya çıkmıştır (Mutta, 2005: 127-128). Ombudsman kavramının etkin çalışabilmesi yeni bir insan modelini de gerekli kılmaktadır. Haklarının farkında olan ve haksızlığa maruz kaldığında ombudsman mekanizmasını çalıştıran bilinçli vatandaşlar ombudsman kurumunun çalışması için gereklidir. Bu sebeple ombudsmanlık üzerine genel geçer bir tanım yapmak mümkün olmamaktadır. Çünkü her ülkede kanun ve işleyişler, vatandaş davranışları farklılık göstermekte tabii olarak da ombudsman kurumu değişik formlar almaktadır (Gültekin, 2002: 388). Literatürde yer alan tanımlara göre ombudsman kurumun özelliklerini sırlamak mümkündür:

- Ombudsman, halkın şikâyetleri doğrultusunda; kamunun aksayan, islemeyen ve kusurlu yönlerini açığa çıkarır ve sonuçları ilgililerle paylaşır (Eryılmaz, 2011: 343).
- Ombudsmanlık; idarenin eylem ve kararlarını denetleyen yeni bir denetim modelidir (Gözübüyük, 1992: 45).
- Bir denetim mekanizması olarak ortaya çıkan ombudsmanlık, diğer denetim mekanizmalarını tamamlayan bir niteliğe de sahiptir. Diğer denetim mekanizmalarının yetersiz kaldığı ve çözüm üretmediği noktalarda vatandaş ile devlet arasında iletişim kurar (Avşar, 2012: 65).
- Ombudsmanın; bağımsız olması, şikâyet üzerine devreye girmesi ve adilane sonuçlar önerme şeklinde üç kritik noktası bulunmaktadır (Tortop, 1998:4).

Türkiye'de ombudsman, TBMM başkanlığına bağlı, tüzel kişiliği olan, merkezi Ankara'da bulunmak üzere özel bütçeli; 5 denetçi, genel sekreter ve diğer personelden oluşan kamu kurumudur (Sayan, 2014: 339). Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde kamuoyu denetimi, yargı denetimi, idari denetim gibi mekanizmaların etkin şekilde çalıştığı muallakta bir konu olması sebebiyle; bu tarz ülkelerde ombudsman kurumu stratejik önem taşımaktadır. Türkiye'de yargı denetimi oldukça pahalı ve karmaşıktır. Bürokrasinin büyük ve hantal oluşu da bu etmene dahil edildiğinde ülkemizde denetim itibarının çok da yüksek olmadığı sonucuna ulaşılabilmektedir. Tüm bu kıstaslar bağlamında ombudsmanlık hayati ve kritik bir konumda bulunmaktadır (Akcagündüz, 2012: 62). Bu olumsuzluklar çerçevesinde ombudsman vatandaş için; adaletin yerine getirildiği, bürokratik kuruluşlar tarafından hizmetinden yararlanan kişilere; iyi, çabuk ve saygılı hizmet verildiğinin güvencesi bir araçtır (Pickl, 1986: 37).

1.2.2.4.5. Bağımsız İdari Otoriteler

Denetimin bir diğer ayağı denetime yardımcı kuruluşlar olarak bağımsız idari otoriteler karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda yurtiçi ve yurtdışında etkinlik gösteren birçok kurum bulunmaktadır ve çalışma dâhilinde tüm kurumlar incelenemeyeceği için ilk kuruluşlardan olan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)  rnek olarak kısaca incelenmiştir.

Bilindiği üzere ne BDDK'nın ne de SPK'nın asıl görevi denetim yapmak değildir. BDDK; mali piyasalarda düzenlemeler yapmak, kurallar koymak ve uygulamak görevleriyle yükümlü iken SPK; sermaye piyasasını düzenlemek ve hukuk kurallarını uygulamaktadır. Ancak bazı kanunlarla SPK ve BDDK'ya denetleme görevleri verilmiştir. 2449 sayılı kanun ile SPK'ya; kanun kapsamına dâhil edilen kuruluşları düzenleme, denetleme ve tedbir alma yetkileri verilmiştir. Aynı şekilde 4389 sayılı *Bankalar Kanunu* ile BDDK; tasarruf sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumakla görevlendirilmiştir. BDDK, mali piyasaları güven, istikrar ve ekonomik kalkınma çerçevesinde tutmak ve kredi sisteminin etkin çalışmasından sorumludur.

Faaliyet alanları ve görev tanımları farklı olsa da her iki kurum da kendi alanlarında sistemlerin etkinliğinden, yasaların uygulanmasından ve güvence temininden sorumlu olmaları nedeniyle bu kurumlar, denetimde bağımsız idari otoritelerdir (Akpınar, 2006: 99). O halde bu açıklamalardan hareketle, bağımsız idari otoriteler; yasalardan aldıkları yetki ile denetim yapma yetkisine sahip, bağımsız ve yönetsel kuruluşlardır.

1.3. Hesap Verebilirlik ve Denetim İlişkisi

Kamu yönetiminde hesap verebilirlik kritik bir husus olarak kendini göstermektedir. Kamu kaynaklarının kimlerce, nasıl ve nerelere harcandığı hem devlet yöneticilerinin hem kamuoyunun bilgisi dâhilinde olmalıdır. Bu şekilde işleyen bir kamu yönetimi yaratmanın tek yolu şeffaf, açık ve en önemlisi hesap verebilir  rg ter yaratmaktır.  rg terde hesap verebilirliği yaratmanın en temel aracı ise denetimdir.  nk  denetim başlı başına bir neden-sonuç döngüsüdür ve işlem/faaliyetlerin hem gerçekleştiği süreci hem sonuçlarını araştırır ve raporlar. İyi bir denetim hesap verebilirliğin en iyi aracıdır (Güneş, 2011: 160). Baş (2005: 407) iyi bir hesap verebilirlik sisteminde olması gereken ilkeleri açıklarken; "Sonuçlar bir değerlendirmeye tabi tutulmalı ve geri bildirim sağlanmalıdır." demektedir. Hesap verebilirlik kavramını, değerlendirme ve geri bildirim sonucuna ulaştıran  ge

denetimdir. Hatırlanacağı gibi denetim: işletmenin amaçları doğrultusundaki faaliyet ve işlemleri hukuki ve yasal çerçevede gerçekleştirip gerçekleştirmediğini; planladığı faaliyetleri gerçekleştirebilmiş ise bu süreçte etkin, ekonomik ve verimli olup olmadığı ile planladığı faaliyetleri yerine getirememiş ise neden yapamadığını görmek, bilmek ve tespit etmek demektir. O halde; hesap verebilirlik işletmenin faaliyetlerini yerine getirirken içinde olması gerektiği bir çerçeve ise; denetim işletmenin o çerçevede olup olmadığını belirleyen ve çerçevede değilse neden olmadığını açıklayan araçtır. Denetim ve hesap verebilirlik birbirini tamamlayan ve yakından ilişkili süreçlerdir. INTOSAI (2017), denetim standartlarında; hesap verebilirlik kavramını, kamu kaynaklarını kullanan kamu idarelerinin mali, idari ve program görevleriyle ilgili açıklama yapma ve durum bildirme mecburiyeti, olarak tanımlamaktadır. Kamu kaynağının nerelere ve ne şekilde kullanıldığını halka açıklamak kamu yönetiminin en önemli görevlerinden biridir. Kamu idareleri, denetim raporlarını meclise ve halka sunarak hesap verme sorumluluklarını yerine getirmektedirler (Turhan, 2009: 70-71). Gören ve Kesmez (2008: 24)'e göre ise; modern kamu yönetimi ve denetimi algılarının altında hesap verme sorumluluğunu kavrama biçimi yatmaktadır. Bir ülkede mali yönetim ve denetim fonksiyonu hesap verme sorumluluğu anlayışına göre biçim alır ve isler. Bu yönüyle hesap verme sorumluluğu; kamu yönetimine hayat veren, onu yönlendiren bir unsur ve toplum-devlet arasındaki beklenti ve ilişkiler sarmalıdır. Her toplumun kendine özgü bir hesap verme anlayışı ve bu doğrultuda bir beklentisi vardır; kamu yönetiminden bu beklentiyi cevaplaması istenir ve bu bağlamda kamu yönetiminin en etkin aracı denetimdir.

Türk kamu yönetiminde bilhassa son yıllarda çıkarılan kanunlarda denetim ve hesap verme sorumluluğu bir arada ele alınmıştır:

Sayıştay'ın görevi; kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini *hesap verme sorumluluğu* çerçevesinde *denetlemektir* (6085 sayılı SK md.5).

Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış *denetimin* amacı; *hesap verme sorumluluğu* çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır (5018sayılı KMYKK md.68).

Bu kanunun amacı; kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, *hesap verebilirlik* gibi ilkelerin belirlenmesi ve uygulanması sağlamaktır ve yüksek *denetim* kurulu ile başkan ve üyeleri dâhil olmak üzere tüm kamu personelinin kapsar (5176 sayılı KGEKK md. 1).

Tablo 7. Denetim ve Hesap Verebilirlik İlişkisi

Hesap Verebilirlik	Algılama	Odak Noktası	Nitelik	Denetimin Rolü	Amaç
Geleneksel Hesap Verebilirlik	Kurallara ve Süreçlere Dayalı	Girdiler	Politik Otorite/Otokratik	Hata ve Usulsüzlüklerin Tespiti	Bürokratik Prosedürleri Uygulama
Performansa Dayalı Hesap Verebilirlik	Performansa ve Sonuçlara Dayalı	Çıktılar	Vatandaş Tercihleri/Demokratik	Süreçlerin İyileştirilmesiEl de Edilen Performansın Arttırılması	Etkinlik ve Verimliliği Gerçekleştirme

Kaynak: Demirel, 2013: 373.

Tabloda, hesap verebilirlik kavramına yaklaşımında, geleneksel denetim ile performans denetimi arasındaki farklılıklar görülmektedir. Hesap verebilirlik kavramına algı, odak noktası, amaç gibi her konuda farklılıklar olduğu açıktır. Denetim, hesap verme sorumluluğunu sağlamada en etkili araçlardan biridir fakat görüldüğü gibi denetim çeşitlerinden performans denetimi hesap verme sorumluluğunda daha aktif rol almaktadır.

Hesap verme sorumluluğunu sağlamada; basta yasalar olmak üzere, iç kontrol sistemleri, uluslararası örgüt ilkeleri gibi pek çok araç kullanılmaktadır. Denetim bu araçlardan en etkin ve aktif olanlardan biridir. Denetimin amaçlarından biri hesap verme sorumluluğunu sağlamak olduğu gibi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yapıldığından kendisi de bu ilkeyi barındıran bir süreçtir. Denetim ve hesap verme sorumluluğu birbirleriyle yakından ilişkili ve birbirine hizmet eden iki ayrı mekanizmadır (Taytak ve bahtiyar, 2015: 270-271).

İKİNCİ BÖLÜM

BİR DENETİM BİRİMİ OLARAK SAYIŞTAY

2.1. Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi

Sayıştay, 1982 Anayasasına göre: tüm kamu kurumlarının; gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetler; sorumluların tüm hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlar; mali konularda inceleme, denetleme ve karar verme yetkisine sahiptir. Sayıştay'ın bir kurum olarak varlığı Türkiye Cumhuriyeti Devletinden öncesine dayandırılmaktadır. Bazı araştırmacılar Sayıştay'ın kökenini; Mayıs 1862, bazıları 1863 *Divân-ı Muhasebat* kanuna dayandırmaktadır. Bugünkü şekliyle Sayıştay'ın başlangıcı bu kanundur fakat Sayıştay'a bir gelenek olarak bakıldığında tarihi çok daha eskilere dayanmaktadır. Bu bağlamda incelendiğinde görülmektedir ki Divan-ı Muhasebat daha önceki benzer kurumların devamıdır ve daha öncesinde de Sayıştay niteliğinde kurumlar bulunmaktadır (Ortaylı, 2007: 224-410-478).O halde Sayıştay kurumunu Cumhuriyetten önce ve sonra olarak incelemek yerinde olacaktır.

2.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Sayıştay

Sayıştay'a benzer gelenekler incelendiğinde; Memlükler, Büyük Selçuklu, Anadolu Selçuklu ve Osmanlı devletleri üzerinde durulmalıdır. Türk Sayıştay geleneği bu büyük devletlerin etkisiyle gelişmiş ve en son Osmanlı Devletinin Divan-ı Muhasebat Kanunuyla bugünkü şekline evrilmiştir. Büyük Selçuklu Devletinin ortak din sebebiyle Abbasi devletinden Sayıştay geleneği anlamında da etkilendiği görülmektedir. Abbasi devletine benzer olarak büyük Selçuklu devletinde bugünkü Sayıştay Kurumu işlevini gören “*Divân-ı Müsrif veya Divân'ülİşrâf*” adında bir kurum bulunmaktaydı. Kurum; devlet adına mali işleri denetlemekle görevlidir. Kurumda çalışan bugünkü anlamıyla denetçi vasfındaki kişiler özellikle donanımlı, tam bilgi sahibi ve güvenilir olma kriterlerine göre görevlendirilmekteydiler. Bu kişiler görevleriyle ilgili konularda *düştur* adı verilen

yasaya bağılı olmakla birlikte görevleri, mali işlerin güvenilirliğini ve hukuka uygunluğunu teftiş etmek, aykırılık olması durumunda rapor yazmak ve ilgili makama bildirmektir. Aynı teşkilat *İşraf* adıyla Memlûklü ve İlhanlı devletlerinde de mevcuttur. Osmanlı devletinde ise; Tanzimat Fermanından öncesine kadar Divan-ı Hümayun bugünkü Sayıştay konumunda görev yapmıştır. *Divan-ı Hümayun* tüm devlet kurumlarının bağılı olduğu merkez bir yapıda olup; bir yönüyle devletin iç ve dış işlerini yani saltanatı ilgilendiren her şeyi yönetirken; diğer yönüyle şikâyet ve başvuruları inceleyen, tartışan ve karara bağlayan bir kurumdur. Bugünkü bakanlar kuruluna benzemektedir. İdari, siyasi ve mali konularda bir danışma ve karar meclisidir. Orhan Bey döneminde kurulmuş ve Fatih Sultan Mehmet döneminde Fatih Kanunnamesi ile ilk yasal formuna kavuşmuştur (Akagündüz, 1997: 10-16).

Merkez teşkilatı olan Divan-ı Hümayun' un artık yıpranmış bir kurum haline dönüşmesi ve işlevlerini yerine getirememesi sonucunda bu kurumun yetkileri 1837 yılında, yeni açılan iki meclis arasında paylaştırılarak; yasama ve adli yetki *Meclis-i Vâlây-i Ahkâm-ı Adliye* meclisine; idari yetki ise *Dâr-ı Şûrây-ı Bâb-ı Ali* meclisine verilmiştir. Tanzimat Fermanının ilanına kadar bu iki meclis Sayıştay görevini yürütmüştür. İslahat hareketleri çerçevesinde Fuat Paşa öncülüğünde 29 Mayıs 1862 tarihinde *İrade-i Seniyye* kanunuyla Divan-ı Muhasebat kurulmuş, yüksek denetleme yetkisi bu kuruma verilmiş ve bugünkü Sayıştay'ın temelleri atılmıştır. 1876 anayasası ile Sayıştay anayasal bir kuruluş haline gelmiş ve bundan sonra Türk kamusunda her zaman anayasal yetkiyle görevini yürütmüştür (Önder ve Türkoğlu, 2012: 200).

2.1.2. Cumhuriyet Döneminde Sayıştay

Cumhuriyet Döneminde, 1924 anayasasınının 100. maddesinde; TBMM bünyesinde devletin gelir ve giderlerini kontrol eden bir kurum olduğundan bahsedilmiştir fakat Cumhuriyet Döneminde Sayıştay ile ilgili en kapsamlı kanun, 16 Haziran 1934 tarihli 2514 sayılı *Divan-ı Muhasebat Esasiye* kanunudur. Bu kanun Divan-ı Muhasebat kurumunun güncellenmiş versiyonu olmakla birlikte TBMM'nin kabul ettiği ilk kanunlardan biridir. *Teşkilat-ı Esasiye* kanununun Türkçeleştirme kapsamı gereği; 1945 yılında Divan-ı Muhasebat kurumu Sayıştay olarak yeni adını almıştır.

1952 yılında yeniden Divan-ı Muhasebat olarak isim değiştirse de 1961 Anayasasıyla yeniden Sayıştay ismi benimsenmiştir. 21.02.1967 tarihli 832 sayılı *Sayıştay Kanunu* kabul edildiğinde ise; Sayıştay yeni bir yapı ve işleyiş kazanarak günümüze gelmiştir (Köse, 2007:213).

Sayıştay Cumhuriyet Döneminde anayasal olarak ilk kez 1924'te yer alsa da meclis açılır açılmaz konusu tartişılmaya başlanmıştır. TBMM'nin 06.09.1920 tarihli 60. içtimainda Divan-ı Muhasebat kanunu görüşülür ve şu içerik hazırlanır (Altun, 2001: 10).

Divanı Muhasebat Kanun Layihası

Madde 1-Kanun-u mahsusunda münderiç vazaiften şimdilik zat ve zaman hesabatındanmaadasınıifa eylemek ve bir reis ile iki azadan mürekkep bulunmak üzere Büyük Millet Meclisi nezdinde bir Divanı Muhasebat heyeti teşkil olunmuştur.

Madde 2-Divanı Muhasebat reisi ve azaları Büyük Millet Meclisi azası meyanından ekseriyet-i mutlaka ile intihap olunur.

Madde 3-Divanı Muhasebat heyeti refakatinde ikibin beşer yüz kuruş maaşlı iki mümeyyizle; bin ikişer yüz kuruş maaşlı iki kâtip bulunur. Memurin-i mumaileyhimin tayin ve azilleri makamıriyasete mevdudur.

Madde 4-İşbu kanun neşrinden muteberdir.

Madde 5-İşbu kanunun icrasına Büyük Millet Meclisi riyaseti memurdur.

Bu layihadan anlaşıldığı gibi; Divan-ı Muhasebat başkan ve üyeleri TBMM içinden, diğer personeller TBMM tarafından seçilir; maaşları dönemin şartlarına göre belirlenmiş ve belgeden TBMM yetkili kılınmıştır.

Divan-ı Muhasebat kurumunun teşkilatı ise tablodaki gibidir:

Tablo 8. Divan-ı Muhasebat Teşkilatı

Birinci Sınıf Murakıp	15
İkinci Sınıf Murakıp	15
Uçüncü Sınıf Murakıp	14
Murakıp Muavini	25
Birinci Sınıf Katip	7
Birinci Sınıf Mukayyit	14
İkinci Sınıf Mukayyit	13
TOPLAM	103

Kaynak: Gürhan ve Altun, 2000: 100.

Gürhan ve Altun'un (2000: 98-101) çalışmalarında belirttikleri gibi; Divan-ı Muhasebat, merkez ve taşra dâhil olmak üzere toplam 103 görevliden oluşmaktadır. Sayıştay murakıpları bugünkü Sayıştay denetçisine karşılık gelmekte ve bugünkü gibi en iyi yetişmiş ve donanımlı sınıfı oluşturmaktadır. Birinci, ikinci gibi unvan dereceleri vardır. İzmir, Edirne gibi büyük iller birinci sınıf murakıplar tarafından belirlenen diğer iller ikinci ve üçüncü sınıf murakıplar tarafından idare edilmektedir.

Sayıştay, hiçbir makama bağlı olmadan kendine özgü bir yapıda TBMM adına denetim yapan kurum olarak Cumhuriyet Dönemindeki yerini almıştır. 1876 yılından günümüze kadar her zaman anayasal bir kurum olmuştur. Görev kapsamı ve yapısıyla ilgili birçok kez düzenlemeler yapılsa da her zaman bağımsız ve anayasal özelliğini korumuştur. Sayıştay yapısında köklü değişimlerden biri 1996 yılında yapılmıştır. Bu değişim ile Sayıştay'a *verimlilik ve etkinlik denetimi* yetkisi verilmiştir. Türk kamu tarihinde önemli bir değişim olarak yer alan bu güncelleme; Sayıştay'ın artık yalnızca düzenlilik denetimi değil performans yönetimi/denetimi de yapabileceği anlamı taşımaktadır. İlk kurulduğu günden bu yana köklü değişimlerle güncellenen Sayıştay en köklü değişimini 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile yaşamıştır. 832 sayılı kanun yerine 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu ile mali sistemin kemik yapısı oluşturulmuş, bütçeden denetime kadar çerçeveler çizilmiştir. Yeni kanun, 5018³ sayılı KMYKK ile büyük benzerlikler içermekte ve mali sistem ile Sayıştay'ı uyumlu hale getirmektedir (Kesik, 2006:126-127).

2.2. Sayıştay'ın Anayasal Konumu ve Bağımsızlığı

Sayıştay ilk kez Osmanlı Devletinin 1876 anayasası ile anayasal bir kurum olmuş ve bugüne kadar bu konumunu korumuştur. Sayıştay, günümüzdeki şeklini alana kadar pek çok anayasa ile değiştirilmiş, kapsamı detaylandırılmış, güncellenmiş ve yeniden yapılandırılmış bir kurumdur. Cumhuriyet Döneminde, Sayıştay'a anayasalar ışığında bakmak faydalı olacaktır.

³ 5018 sayılı kanun çalışma kapsamında ayrıca işlenmiştir.

1924 Anayasası

Cumhuriyet döneminde Sayıştay ilk kez 1924 anayasasında yer almış; TBMM'ye bağlı olarak, devletin gelir giderlerini denetleme yetkisi olduğu açıklanmış ancak yargısal göreviyle ilgili bir tanımlama yapılmamıştır. Anayasadan yargı yetkisi almamış olmasına rağmen Osmanlı Divan-ı Muhasebat kurumundan kalma yargı yetkisini fiiliyatta sürdürmüştür (İnan,1992: 37). 15 Mayıs 1928 tarihinde Sayıştay'a bir güncelleme daha gelmiş ve 1249 sayılı kanun kapsamında; Sayıştay'ın bugüne kadarki yetkileri saklı kalmakla birlikte, görevlerini İcra ve İflas Kanununa göre yürütmesi hükmü eklenmiştir. 1924 anayasası ile verilmeyen yargı yetkisi 1934 yılına kadar fiili olarak devam etmiştir. Sayıştay'a ne 1876 Kanun-i Esasi ile ne de 1924 TBMM anayasası ile yargı yetkisi verilmemiş olmasına rağmen; Divan-ı Muhasebat kuruluş yasasından aldığı yetkiyle yargı görevini fiili olarak sürdürmüştür. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı ile Sayıştay kararlarına karşı dava açılmaması hükmü yargı düzenini meydana getirmiştir (Bilgen, 1994: 44).Anlaşıldığı gibi 1924 anayasası, Sayıştay'ı, idari hiyerarşisi içine dâhil etmeyerek; Sayıştay'a TBMM'ye doğrudan bağlı ve onun adına idareleri denetleyen ve diğer makamlardan bağımsız anayasal bir mevkie vermiştir.

1961 Anayasası

1961 anayasası, 1924 anayasasına nazaran Sayıştay'ı daha kapsamlı ele almış ve düzenlemiştir. 1961 anayasasının 127.maddesiyle Sayıştay'a *sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama* yetkisi verilmiştir. Verilen bu yetki fonksiyonel olarak bir yargı yetkisi olmasına rağmen Sayıştay'a, 1961 anayasasının; *Yürütme Kapsamında, İktisadi ve Mali Hükümler Bölümünde* yer verilmiştir. Sayıştay'ın fiiliyattaki çalışma şekli, 127.madde ile aldığı son yetki ve yargı bölümünde ele alınmayışı tartışma konusu olmuş ve sonuca bağlanması gerekliliği doğmuştur. Bu dönemde Sayıştay ile ilgili fikir ayrılıkları yaşanmış ve tartışmalı kararlar alınmıştır. Meclis Anayasa Komisyonu; Sayıştay'ın idari yapı içinde nevi şahsına münhasır bir yargı mercii olduğunu açıklamıştır. Bu açıklamaya Danıştay Dava Daireleri Kurulu itiraz etmiş ve gerekçelerini şu açıklamaya dayandırmıştır: Sayıştay'ın 127.kanunla idare içinde yer aldığı, yargı organı olmasıyla ilgili verilen önerenin reddedildiği, Türkiye Cumhuriyeti Devletinde yargı yetkisinin Türk Milleti adına, yasayla

bağımsız mahkemelere verildiği ve Sayıştay gibi bir kurumun kararının millet adına verilmiş olmayacağı gerekçeleriyle Sayıştay'ın kesin hükme bağlayan yargı mercii olamayacağı; alt idare mahkemesi olması ve kararlarının Danıştay'a temyiz yolu açık olması konusunda karar vermiştir (Kaneti, 1990: 7).

Anayasada yer alan “kesin hükme bağlama” hükmüyle Sayıştay'ın yargı organı niteliği kazandığı söylenebilir. Ancak biri Danıştay Başkanlığı olmak üzere dördü Danıştay Dava Daireleri Kurulu tarafından anayasanın bu hükmüne beş ayrı dava açılmış ve anayasa mahkemesi Sayıştay ile ilgili bu hüküm kapsamında beş davayı sonuçlandırmak durumunda kalmıştır. 16 Ocak 1969 tarihinde; Beş oya karşı on oy ile anayasaya aykırılık bulunmadığı ve itiraz edilen hükmün geçerli olduğu kararı alınmıştır. Devam eden yıllarda tartışma ve davalar devam etmiş ilk dört kararında hükmü anayasaya uygun bulan Anayasa Mahkemesi, 6 Mart 1973 tarihli kararında 45.madde olan: “Sayıştay kararlarına karşı dava açılmaması” hükmünü iptal ederek Sayıştay kararlarına Danıştay yolunu açmıştır. Dört oya karşı bir oy ile kabul edilen kararın gerekçesi şöyle açıklanmıştır: anayasada Sayıştay'ın yargı bölümünde düzenlenmemesi, Sayıştay başkan ve üyelerine yargıç sıfatının verilmemesi, uyuşmazlıkları çözmek konusunda bir yargı görevinin olmaması, yaptığı denetimin hukuki değil idari bir nitelik taşıması gerekçeleriyle Sayıştay mahkeme olamaz (Duran, 1980: 3). Literatürde yer alan bilgilerden anlaşılıyor ki 1961 anayasasında Sayıştay kapsamlı şekilde düzenlenmiş fakat tartışmalı kararlar verilmiş ve uzun dava süreçleri sonunda kararlar alınmıştır. Tartışmalı kararlar bulunsa da 1961 anayasasıyla da Sayıştay; anayasal ve idari denetimle yetkili bir kurumdur.

1982 Anayasası

1961 yılından 1982 anayasasına kadarki geçen sürede, Sayıştay ile ilgili tartışmalı olan kararlarda üç ayrı fikir grubu dikkat çekmekteydi:

1. Grup- Sayıştay yüksek bir mahkemedir.
2. Grup- Sayıştay yüksek bir mahkeme değil ancak bir idare mahkemesidir.
3. Grup- Sayıştay yargı yetkisi olmayan bir denetim organıdır.

Bu fikir grupları karşısında pek tabii anayasa ve yasaların getirdiği hükümler geçerlidir. Karşı davalar ve düzenlemeler olsa da 1961 anayasasının Sayıştay'a verdiği kesin hükme bağlama yetkisi geri alınmamıştır. Sayıştay kararları Danıştay'a itiraz edilebiliyordu en son anayasa mahkemesi kararında bu sonuç da Sayıştay'ın bir yüksek mahkeme olmadığı tartışmasını doğurmuştur. 1982 anayasası tartışmaları bitirmiş olmasa da belli konulara açıklık getirmiştir.

1982 anayasasında Sayıştay; *Cumhuriyetin Temel Organları* kısmında, *Yargı Bölümünde* düzenlenmekle birlikte, yargı bölümünün sıralaması: Yüksek Mahkemeler, Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu, Sayıştay şeklindedir(Akyel, 2015:24). 1961 anayasasında Sayıştay'ın Yürütme Kapsamında, İktisadi ve Mali Hükümler Bölümünde düzenlenmiş olması ayrışmalar yaratmış ve tartışmalara neden olmuştu. O halde 1982 anayasasının Sayıştay'ı yargı ve temel organlar kapsamında ele alması tartışmaları bir nihayete kavuşturmalıdır çünkü bu dayanakla Sayıştay'ın *yargı mercii olmadığı tezi* çürütülmüş bulunmaktadır.

Öte yandan 1982 anayasasının 160.maddesinde Sayıştay'ın konumu ve yetkileri açıkça belirtilmiştir. 160.maddeye göre:

- Sayıştay; sorumluların işlemlerini kesin hükme bağlamak, inceleme ve denetleme yapmak görevleriyle yükümlüdür.
- Sayıştay'ın kesin hükmüyle ilgili en çok on beş gün içerisinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltmesi istenebilir.
- Vergi ve benzeri mali yükümlülük kararlarında uyuşmazlık olması durumunda Danıştay kararları esastır.
- Sayıştay'ın kuruluşu, işlevleri, denetim şekilleri, çalışanları ve çalışanlarının ödev, hak ve yetkileri, başkan ve üyelerin teminatı yasayla düzenlenir.

Anayasanın 160.maddesi açıkça Sayıştay'ın inceleme, denetleme yapan ve kesin hükme bağlayan bir makam olduğunu söylemektedir. Ayrıca kesin hükümle ilgili yalnızca düzeltme istenebiliyor oluşu ve kararlarının başka bir kurumca sonuca bağlanamaması deyimlerinden anlaşılıyor ki Sayıştay bağımsız bir kurumdur. Kuruluşu, işlevi, mensuplarının hak, ödev ve yetkilerinin kanunla düzenlenmesi

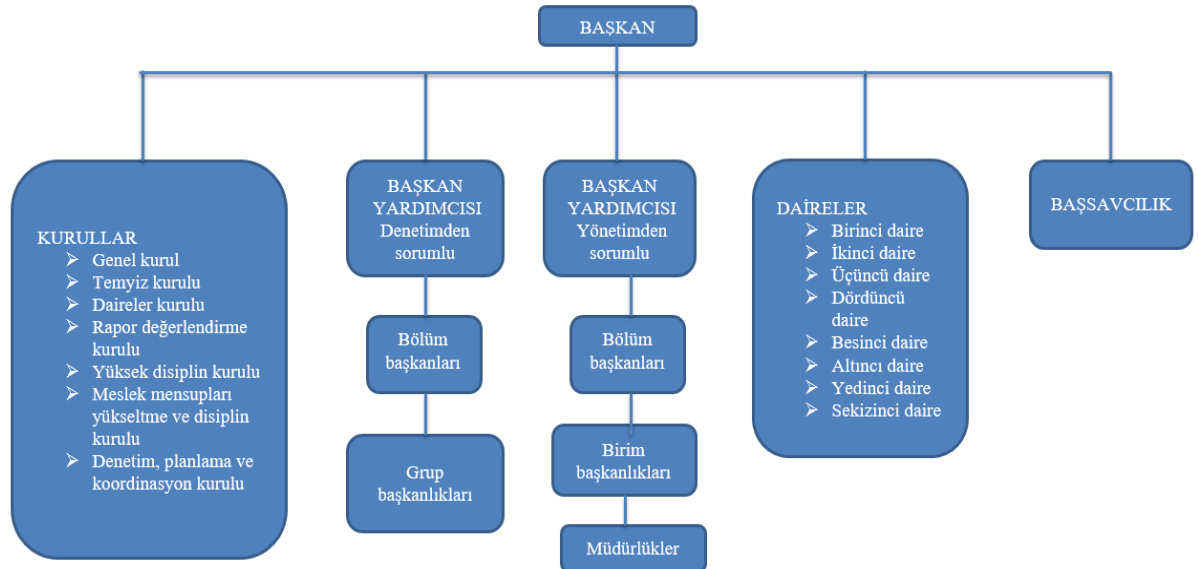
Sayıştay'ın anayasal olma özelliğini koruduğu anlamına gelir. O halde Sayıştay; anayasal, bağımsız ve idari bir yüksek mahkemedir (Onar, 1996: 790).

Aynı zamanda “hükme bağlama yetkisi” Sayıştay'a bir hesap mahkemesi niteliği kazandırmaktadır. Hükme bağlama ve yargı bölümündeki konumu birlikte ele alındığında; Sayıştay, “ilk ve son derece hesap mahkemesidir”. Ayrıca Sayıştay'ın başka görevlerinin olması onun hesap mahkemesi olma niteliğinden bir şey kaybettirmez. Danıştay'ın yargısal görevlerinin yanında danışma görevi nasıl ki bulunabiliyor ise Sayıştay'ın da başka görevleri diğer görevlerine engel teşkil etmez. O halde Sayıştay; yüksek bir hesap mahkemesi ve anayasal yüksek bir denetim kuruluşudur (Uz, 2005: 369-370).

2.3. Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı

Türk Sayıştayı'nın teşkilat yapılanması şemada görüldüğü gibidir (Sayıştay, 2017):

Şekil 5. Sayıştay Örgüt Şeması



2.3.1. Başkan ve Başkan Yardımcıları

Sayıştay başkanı; kurumun en üst yöneticisi olup Sayıştay'ı yönetir, temsil eder ve genel işleyişten sorumludur. Kanun kapsamında verilen görevlerin iyi yapılmasından ve yönetimin düzenli şekilde yürütülmesi için gerekli tedbirleri alır. Aynı zamanda genel kurulun başkanıdır ve gerekli gördüğünde Temyiz Kurulu ve Daireler Kuruluna da başkanlık ederek bu kurul tarafından yapılacak işleri düzenler, görüşmelere yöneticilik yapar. Bu genel görevleri dışında Sayıştay başkanı(SK. md.13-21-22):

- Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunu ve gerekli olduğunda diğer komisyonları; Sayıştay'ın faaliyetleriyle ilgili olarak yılda iki kez bilgilendirmekle görevlidir.
- Sayıştay raporlarının TBMM'de görüşülmesi sırasında hazır bulunur veya bir yardımcısını görevlendirir.
- Sayıştay Başkanı; daire başkanları ve üyelerin dairelerini belirler, ihtisas dairelerini tespit eder, işleri dairelere paylaştırır, denetim ve denetim destek grup başkanlıklarını oluşturur, meslek mensuplarının görev yerlerini; yönetim mensuplarının görevlerini ve görev yerlerini tayin ve tespit eder.

Sayıştay başkanının seçilme şartları Sayıştay Kanunuyla belirlenmiş olup; kanunda yazılı niteliklere haiz iki aday arasından TBMM Genel Kurulunca gizli oy ile seçilir. Sayıştay başkanının görev süresinin dolması veya süreden önce makamını boşaltması durumlarında başkan seçimlerine başlanır ve en fazla otuz gün içinde seçim sonuca ulaştırılır. Meclisin ara vermesi veya tatile girmesi süreyi değiştirmez. Aday başkan seçilebilmesi için en az, TBMM üye sayısının dörtte birinden bir fazla oy almalıdır; toplantıya katılan üyelerin salt çoğunluğuyla seçilebilir. Görev süresi beş yıldır ve yeni başkan makamına gelene kadar eski başkan görevini sürdürür. Bir kişi en fazla iki kere başkan olabilir. Görevi sona eren başkan; Sayıştay en kıdemli üyesi olarak boş kadro şartı aranmaksızın görevine devam eder.

Biri denetim biri yönetim işlerinden sorumlu olmak üzere iki adet başkan yardımcısı bulunur ve yardımcılar daire başkanı statüsündedir. Denetimle alakalı başkan yardımcısı;

- Denetim faaliyetlerinin, yürütülmesi, raporlanması, gözden geçirilmesinden sorumludur.
- Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarını Sayıştay başkanı adına yönetir.
- Görevini yürütmesine yardımcı olması adına, Sayıştay başkanının onayıyla en az üç yıl görev yapmış en fazla beş bölüm başkanı seçebilir.

Yönetimle ilgili başkan yardımcısı;

- Sayıştay birimlerini Sayıştay başkanı adına yönetir.
- Başkanın onayı olmak koşuluyla; bir ile dördüncü derecelere kadar en fazla üç bölüm başkanı görevlendirebilir.

2.3.2. Yargı ve Karar Organları

Şekil 5'te de görüldüğü gibi Sayıştay'ın yargı ve karar organları; Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Düzeltme ve Disiplin Kurulu, Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu olmak üzere sekiz ayrı alanda faaliyet göstermektedir.

Daireler; bir başkan ve altı üyeden oluşan birer hesap mahkemeleridir. Toplanması için bir başkan ve dört üye gerekli olup; kararlar salt oy çoğunluğuyla verilir. Başkanın görevinde olmadığı zamanlarda en kıdemli üye başkanlık yapar. Daire başkanının görevi; çalışmaya ara verilmesi koşulu dışında en geç altı ay içerisinde raporların karar bağlanması, tutanak ve ilamların hazırlanmasıdır. En kıdemli üyeler arasından oyların salt çoğunluğuyla seçilir. Seçim dört turlu olmak üzere her turda en çok oy alan aday bir sonraki tura katılır. Daire üyeleri ise; beşte üçü Sayıştay üyelerinden; geriye kalanların en az yarısı Maliye Bakanlığı meslek mensuplarından olmak şeklinde ilgili kanununun 12.maddesine göre seçilir (SK.md.24) Dairelerin görevleri:

- Bir hesap mahkemesi olarak, sorumluların hesap ve işlemlerine dair düzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin durumları kesin hükme bağlamak,
- Denetim raporları hakkında görüş beyan etmek,
- Sayıştay başkanı tarafından görüşülmesi istenen konularda fikir bildirmek ve karar almak, şeklindedir.

Genel Kurul: Kurumda yargı ve karar almanın en üst organı olup; genel kurulu, Sayıştay Başkanı, Başkan Yardımcıları, Daire Başkanları ve Üyelerden oluşmaktadır. Genel kurul mevcut üyelerin en az üçte ikisi ile toplanır ve kararlar oy çokluğu ile alınır. Oyların eşit çıkması durumunda başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır. Başkan kurula katılmadığı zamanlarda, başkan yardımcılarında kıdemli olan başkanlık yapar fakat başsavcı oyu saklı olmak üzere diğer konularda kararları geçerlidir. Görevleri ise şu şekildedir (SK.md.25):

- Genel uygunluk bildirimlerini görüşür.
- İçihadın birleştirilmesi kararı alır.
- Sayıştay kanunu gereğince hazırlanacak yönetmelikler hakkında görüş bildirir
- Sayıştay'a ilişkin kanun tasarısı ve teklifleri hakkında görüş bildirir.
- Sayıştay başkanı tarafından görüşülmesi istenen konularda fikir bildirir ve karar alır.
- Sayıştay kanunu ile verilen görevleri yerine getirir.

Temyiz Kurulu: rapor değerlendirme kuruluna seçilenler hariç olmak üzere; daire başkanları ile üyeler arasından dört daire başkanı ve her daireden iki üye seçilerek kurulur. Üyelerin görev süresi dört yıldır ve ikinci kez kurula seçilmek için dört yıl beklenmesi gerekir. Her yıl üyelerin dörtte biri yenilenir ve kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder. Kurul üye sayısının üçte ikisi ile toplanır ve kanun izni gibi nedenlerle yeterli sayıya ulaşamadığında başkan daire üyelerinden geçici olarak boş üyelerin yerine toplantıya davet edebilir. Kararlar salt oy çokluğuyla alınır ve eşitlik durumunda başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış kabul edilir. Karar temyiz edilirse başkan ve üyelerin oy hakkı yoktur ve duruşmalı oturumlarda savcı doğrudan, diğerlerinde davet üzerine kurula katılır. Temyiz kurulu; temyiz olunan hükmü olduğu gibi veya düzeltmeli olarak kabul edebilir, bozabilir veya üçte iki oy

çokluğuyla kaldırabilir. Bozma durumunda karar daireye yeniden gönderilir, daire kararda ısrar eder ve temyiz kurulu yeniden bozma kararı verirse daire temyiz kurulu kararına uymak zorundadır. Temyiz kurulu görevleri (SK.md.26):

- Sayıştay dairelerinin; ilamlarına karşı yapılan temyiz taleplerini inceler ve kesin kararı verir. Sayıştay dairelerinin ilamları; kanuna aykırılık, yetkinin aşılması ve hesap yargılaması usullerine uyulmaması gibi hallerde ilamın daireye tebliğinden sonra altmış gün içinde temyiz olunabilir.
- Temyiz kurulu kararlarına karşı yapılan, karar düzeltilmesi isteklerini karara bağlar. Temyiz Kurulu kararları hakkında, Kanun'un 52.maddesinin birinci fıkrasında yazılı ilgililer tarafından yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunulabilmektedir. Bu istemde bulunabilmek için; hükmün esasına etkili iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması, bir kararda aynı konu hakkında birbirine aykırı hükümler bulunması, temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması, temyiz sebeplerinden en az birinin mevcut olması gerekmektedir. Karar düzeltilmesi istemi, kesin hükmün yerine getirilmesine engel değildir.
- Temyiz Kurulu da Sayıştay daireleri gibi verdiği kararların müphemliği iddiasıyla yapılan ve kararın tavzihi yahut tarafların adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaların sonucuna ilişkin yanlışlıklarla ilgili düzeltme talebi içeren başvuruları görüşerek karara bağlar.

Daireler Kurulu: Temyiz Kurulu ve Rapor Değerleme Kurulu dışındaki üyelerden seçilen daire başkanı ve üyelerden oluşur. Kurul üye sayısının üçte ikisi ile toplanır ve boş üyelik olması durumunda yalnızca o toplantı için her daireden kıdem durumuna göre en fazla bir üye seçilerek yeter sayıya ulaşılır. Salt çoğunluk şeklinde kararlar alınır ve eşitlik durumunda başkanın bulunduğu taraf çoğunluk sayılır. Görevleri (SK.md.27):

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ve yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler ile Sayıştay başkanı tarafından görüşülmesi istenen konularda fikir bildirmek ve karar almaktır.

Rapor Değerlendirme Kurulu: İki daire başkanı, her daireden birer üye ve Denetimden Sorumlu Başkan Yardımcısı olmak üzere Sayıştay Genel Kurulu tarafından görev süresi iki yıl olmak üzere seçilen üyelere oluşur. Boş üyelik durumunda Genel Kurul tarafından seçim yapılır ve toplantı yeter sayısını sağlamak gerektiğinde ise Kurul Başkanı yeter sayıyı geçmeyecek şekilde üye davet eder. Sayıştay Başkanı kurulun başkanıdır ve olmadığı zamanlarda Denetimden Sorumlu Başkan Yardımcısı kurula başkanlık eder. Salt çoğunluk şeklinde kararlar alınır ve eşitlik durumunda başkanın bulunduğu taraf çoğunluk sayılır. Kurul, Sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirir (SK.md.28).

Yüksek Disiplin Kurulu: Sayıştay genel kurulu tarafından seçilen beş daire başkanı ve her daireden seçilen bir üye ile kurulur ve bu bir takvim yılı için geçerlidir. En kıdemli daire başkanı kurula başkanlık eder. Kurul üye tam sayısı ile toplanır ve boş üyelik olması durumunda ilgili dairenin en kıdemli üyesi katılır. Disiplin soruşturması ve disiplin cezaları konusunda üçte iki çoğunlukla karar alınır. Sayıştay başkanı, daire başkanları ve üyeler hakkındaki disiplin soruşturmalarıyla görevlidir. Hakkında isnatta bulunulan üye kurula katılamaz (SK.md.29).

Meslek Mensupları Düzeltme ve Disiplin Kurulu: Denetimden Sorumlu Başkan Yardımcısı ile Sayıştay Genel Kurulunca seçilecek; bir üye, bir daire başkanı, bir başkan denetçi, bir uzman denetçiden oluşmak üzere her takvim yılı için seçilir. Daire başkanı kurula başkanlık eder. Kurul tam üye ile toplanır ve kararlar oy çokluğuyla alınır. Hakkında kara verilecek kişi kurula katılamaz. Sayıştay başkanı, daire başkanı ve üyeler dışındaki meslek mensuplarının; yükselme, disiplin soruşturması ve ceza işlemlerini yürütür (SK.md.30).

Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu: Sayıştay başkanı, bölüm başkanları ve başkan yardımcılarında oluşan kurula başkanın olmadığı hallerde başkan yardımcılarında kıdemli olan başkanlık eder. Denetim ve denetim destek grup başkanları ilgili konularda kurul toplantılarına çağırılabilirler; stratejik planların hazırlanması ve izlenmesi, yıllık planların yapılması konularında Sayıştay başkanı tarafından seçilecek her daireden bir üye ile denetim ve denetim destek grup başkanları kurulda bulunur. Görevleri şu şekildedir (SK.md.31):

- Kurum stratejik planı ve yıllık programları hazırlamak,
- Plan ve programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerekli koordinasyonu sağlamak, performans ölçüm sistemlerini oluşturmak ve Sayıştay faaliyet raporunu hazırlamak,
- Denetime ilişkin yönetmelik, standart, rehberleri hazırlamak ve mesleki etik kurallarını belirlemek,
- Sayıştay başkanının görüşülmesini istediği konularda görüş bildirmek.

2.4. Sayıştay'ın İşlevleri

Sayıştay'ın asli işlevleri denetim, raporlama ve yargı olmak üzere; Danışma, görüş bildirme ve diğer işlevleri de ikincil olarak bulunmaktadır. Akyel (2016: 123), çalışmasında Sayıştay'ın işlevlerini şu şekilde sınıflamıştır:

- Kamu idarelerinin mali karar, işlem ve faaliyetlerini hesap verebilirlik çerçevesinde denetler.
- TBMM'ye doğru, zamanlı, yeterli bilgi ve raporlar sunar.
- Sorumluların hesap ve işlemlerinde kamuya zarar veren unsurları tespit ederek kesin hükme bağlar.
- Genel uygunluk rapor ve bildirimlerini TBMM'ye sunar.
- Kanun kapsamında görev alanına giren her konuda inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar.

Akyel'in açıklamalarından anlaşıldığı gibi Sayıştay denetim, pek çok fonksiyonu yerine getirmektedir. Sayıştay'ın işlevlerini detaylıca incelemek daha açıklayıcı olacaktır.

2.4.1. Denetim İşlevi

Sayıştay'ın denetim işleviyle ilgili görev tanımı 5018 sayılı KMYKK ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunlarıyla düzenlenmiştir. 5018 sayılı KMYKK düzenlemesine göre; Sayıştay denetiminin amacı, kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu gereği mali

faaliyet, işlem ve kararlarının kanunlara ve amaç, hedef, planlara uygunluğunu denetleyerek sonuçları yasama organına raporlamaktır. 6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre ise; denetimin amacı, kamu idarelerinin faaliyet sonuçlarıyla ilgili yasama birimine ve kamuoyuna güvenilir, yeterli bilgi sunulması; kamu maliyesinin hukuka uygun yönetilmesi; hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık ilkelerinin yerleşmesini sağlanmasıdır (Taytak ve Bahtiyar, 2015: 271). Kanun maddelerinden anlaşıldığı üzere Sayıştay yüksek idari denetim yapan bir kurum olmasının yanında kesin hükme bağlayan bir yüksek mahkeme ve bu işlevleri hesap verme, mali saydamlık ilkelerince yerine getiren bağımsız bir kurumdur. Sayıştay düzenlilik ve performans denetimi olmak üzere iki tür denetim işlevini gerçekleştirir.

Sayıştay 6085 sayılı Sayıştay Kanunu düzenlemesinde Sayıştay denetiminin özellikleri açıklanmıştır (Altıntaş, 2011: 11):

- Denetim, uluslararası genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun biçimde gerçekleştirilir.
- Sayıştay ve denetçiler, denetimi bağımsız ve objektif olarak yürütür; Sayıştay'a göreviyle ilgili plan, program, talimat verilemez.
- Denetim sırasında güncel metotlar kullanılır.
- Denetimin etkin olabilmesi adına denetçilere görevleriyle ilgili teknik ve mesleki gelişim sağlanır.
- Kalite güvencesi adına; denetimin her basamağı standartlara, mesleki kural ve etiklere, stratejik planlara ve denetim programlarına uygunluğu gözden geçirilir.

2.4.1.1. Düzenlilik Denetimi

Sayıştay düzenlilik denetimi: kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi; kaynakların etkin ve verimli olarak yasalara uygunluğunun denetlenmesidir. Tanımdan anlaşıldığı gibi Sayıştay'ın denetimi harcama sonrası düzenlilik denetimidir. Bu tür denetimler; devletin gelir, gider ve mallarını kapsar (Taytak ve Bahtiyar, 2015: 271). Bu bağlamda şunu da belirtmek gerekir ki Sayıştay, yerindelik denetimi yapamaz, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak kararlar alamaz (Ela ve Türkyener, 2015: 29).

Sayıştay'ın düzenlilik denetimi çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Kamu idarelerinin mali işlemleri bu kapsamda olduğu gibi bu idarelerin faaliyetleriyle ilgili olup mali olmayan işlemlerini de kapsamaktadır. Konular detaylandırılarak denetimler yapılır ve sıkça vurgulanan en önemli adımlardan biri olan raporlama ile denetim sürdürülür (Bayar, 2005: 68). Düzenlilik denetimi sırasında uygulanan adımlar: planlama, uygulama, raporlama ve izleme olmak üzere dört basamak şeklindedir. Denetlenecek kurumun; muhasebe ve iç kontrol sistemleri, gelir gider kaynakları, bilişim sistemi, faaliyet alanı gibi unsurlar ilk adım olan planlamada belirlenir, incelenir ve değerlendirilir. Denetim faaliyetleri sürdürülür ve oluşan görüş raporlanarak ilgililere sunulur ve denetim sona erer. Raporlamadan sonra var olan izleme kısmında raporların TBMM'ye ve ilgili kurumlara sunuları yer alır (Barçın, 2011:34).

2.4.1.2. Performans Denetimi

Tekrarlanamayan bir çerçevede gerçekleşen performans denetimi; bağımsız bir süreçtir ve hesap verme sorumluluğunun gelişip yerleşmesinde önemli bir role sahiptir. Düzenlilik denetimine göre daha geniş kapsamlı olup; düzenlilik denetiminin standart ve metotlara uygunluk göstermesi gibi katı bir yapıya olmaksızın daha esnek bir yapıya sahiptir. Sayıştay performans denetimi; kamu idarelerinin hedef ve göstergeleriyle faaliyet sonuçlarını ölçen ve kaynaklarının etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını inceleyen, denetim şeklidir. Daha esnek ve yoruma açık yapısını bu görev kapsamından alır. Hatırlanacağı gibi performans denetimi olanla olması gereken arasındaki farkı tespit etmekteydi. Sayıştay performans denetimi de bu bağlamda kamu kurumlarının hedef ve planlarını ne derece yerine getirdiğini ölçen bir yapıdadır. Faaliyeti gerçekleştirirken hesap verebilirlik çerçevesi kesin sınırları barındırmakta ve kaynakların etkin, verimli, ekonomik kullanımı önemli bir husus olarak yer almaktadır (Karabeyli ve Coşkun, 2010:88). Sayıştay'ın performans denetimi yaparken dikkat etmesi gereken bazı hususlar bulunmaktadır (Sayıştay, 2013: 2):

- Kamu mali yönetiminde, hesap verebilirlik ve mali saydamlığı sağlamak amacıyla 5018 sayılı KMYKK gereğince kamu idarelerinin performans bilgilerini faaliyet raporlarında göstermelerini sağlamak.

- Raporlanan verinin faydalı ve kaliteli olmasına katkı sağlamak.
- Kamu idarelerinin performans hedef ve faaliyetlerinin etkin bir sistemle izlendiğine dair kamuoyuna güvence yaratmak.

2.4.1.3. TBMM'den Gelen Taleplere Yönelik Gerçekleştirilen Denetimler

Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma, Soruşturma ve İhtisas 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 tabi olmak koşuluyla; kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma temelinde, her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleme yetkisi; Sayıştay kanununa eklenen 12.madde ile Sayıştay'a verilmiştir. TBMM'den gelen talepler öncelikli olup sonuçlar doğrudan TBMM başkanlığına sunulmalıdır (6085 SK.md.45). Bugüne kadar TBMM'nin Sayıştay'dan özel taleple gerçekleştirmesini istediği konular belli başlı olmak üzere Tablo 9'da raporlarıyla açıklanmaktadır.

Tablo 9. Sayıştay Kanununun Ek 12. Maddesine Göre TBMM'ye Sunulan Raporlar

TALEPTE BULUNAN KOMİSYON	RAPORUN ADI	RAPOR İLE İLGİLİ İŞLEMLER
Kamu Vakıfları ile Kamu Bünyesinde Kurulu Dernek ve Yardımlaşma Sandıkları Konusunun Araştırılarak, Bu Oluşumlardan Kaynaklanan Sorunların Çözümü İçin Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırma Komisyonu	Kamuya Ait Gayrimenkullerin Tahsisleri ve Tahsis Şartları Hakkındaki İnceleme Raporu	Komisyon araştırmaya konu hususlardaki tespit ve önerilerini içeren raporunda ilgili inceleme raporundan istifade etmiştir.

Tablo9. (devam). Sayıştay Kanununun Ek 12. Maddesine Göre TBMM'ye Sunulan Raporlar

TALEPTE BULUNAN KOMİSYON	RAPORUN ADI	RAPOR İLE İLGİLİ İŞLEMLER
Kamu Vakıfları ile Kamu Bünyesinde Kurulu Dernek ve Yardımlaşma Sandıkları Konusunun Araştırılarak, Bu Oluşumlardan Kaynaklanan Sorunların Çözümü İçin Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırma Komisyonu	Kamu Vakıf ve Sandıklarının Ortaklık Yapıları, Gelir Kaynakları ve Harcamaları, Aktarılan Sermayeler ve Kamu Zararı Hakkındaki İnceleme Raporu	Komisyon araştırmaya konu hususlardaki tespit ve önerilerini içeren raporunda ilgili inceleme raporundan istifade etmiştir.
Sağlık, Aile, Çalışma ve Sosyal İşler Komisyonu	T.C. Emekli Sandığı Genel Müdürlüğü Gayrimenkullerinin Kiralanması, İşletilmesi, Değerlendirilmesi İşlemleri ile Sandık-Vakıf-Vakıf Şirketleri Arasındaki İlişkiler Hakkındaki İnceleme Raporu	Komisyon ilgili rapor doğrultusunda 23/02/2007 tarih ve A.01.1.SAK/285 sayılı yazı ile Ankara Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunmuştur.
Ondokuz Mayıs Üniversitesinde Keyfi Yönetim, Kamu Kaynaklarının Amaç Dışı Kullanımı ve Kadrolaşma İddialarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırma Komisyonu	Ondokuz Mayıs Üniversitesindeki Yolsuzluk ve Kamu Kaynaklarının Amaç Dışı Kullanıldığı İddiaları Hakkındaki İnceleme Raporu	Komisyon araştırmaya konu hususlardaki tespit ve önerilerini içeren raporunda ilgili inceleme raporundan istifade etmiştir.
Tarım, Orman ve Köy İşleri Komisyonu	Sulama Birlikleri Hakkındaki İnceleme Raporu	İnceleme raporu doğrultusunda herhangi bir işlem yapılmamıştır.
Dilekçe Komisyonu	Aksaz Deniz Üs Komutanlığının Güvenliği Gerekçe Gösterilerek İkinci Derece Kara Askeriye Yasak Bölge Kapsamında Bulunan Muğla İli, Köyceğiz İlçesi, Sultaniye Köyü, Büyükkaraağaç Mahallesi'nin Boşaltılmasına İlişkin Uygulamalara Son Verilmesi Hakkındaki İnceleme Raporu	Komisyon ilgili inceleme raporu doğrultusunda işlem yapılmasının temin edilmesi doğrultusunda ilgili bakanlıklarla yazışma yapmıştır.

Kaynak: Kemal, 2012: 15.

2.4.2. Yargılama İşlevi

Sayıştay yapılarının esas kimlikleri yüksek idari denetleme üzerine kuruludur. Sayıştay denetimlerinin gelişen çağlarla ağırlık kazanan yargı vasfı değil raporlama işlevidir. Yargı Sayıştay'a bağlı ek ve güç kazandırıcı bir unsurdur. Temel özellikleri arasında kesin hükme bağlamak ve yüksek mahkeme fonksiyonları olsa da asli görevi yüksek idari denetimdir. Yargı gücü bu bağlamda Sayıştay'a tamamlayıcı ve işlevsel bir özellik kazandırmaktadır. Yargı yetkisi olsun veya olmasın kanuna aykırı durumları kesin hükme bağlar fakat yargı yetkisi kararlarının ardına yasal yaptırımını koyar. Sayıştay yargı yetkisi olmadığına; tespit ettiği aykırılıkları mahkemeye sevk etmek suretiyle hükme bağlar (Bayar, 2005: 63). Türk Sayıştayı, daha önce de detaylı şekilde ele alındığı gibi, yüksek mahkeme sıfatını anayasa ile kazanmış yargı yetkisi bulunan bir kurumdur.

Sayıştay'ın yargı fonksiyonu belirli aşamalarla ilerler: kamu denetçileri kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinde kamu zararına bir husus tespit ettiklerinde, sorumluların savunmalarıyla birlikte *Yargılamaya Esas Raporu* düzenler ve bu rapor bir mali yılın en geç kasım ayında Sayıştay'a sunulur. Başkanlık bu raporları en geç 15 gün içerisinde hesaplamanın yapılacağı ilgili daireye gönderir. Sayıştay kanununa göre; Sayıştay daireleri, hesap yargılamalarını gerçekleştirecek ilk hesap mahkemeleri konumundadır. Daire başkanı, başsavcının yazılı görüşüyle birlikte incelemesi amacıyla daire üyelerinden birine raporu verir. Üye raporu inceler ve kendi görüşüyle birlikte daire başkanlığına iletir. Bu süreçlerden sonra işlemlerin yargı aşaması başlar ve savcı da hazır bulunarak görüşünü açıklar. Hesap yargılamaları sonunda Sayıştay dört farklı karar alabilir (Tanrıver, 2016: 273):

- Hesap ve işlemler yasaya uygun bulunabilir,
- Kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilebilir,
- Gerekli görülen hususlar ilgili mercilere aktarılabilir,
- Hesap ve işlemlerin yargılanması durdurulup, hüküm dışı bırakılabilir.

İlk derece hesap mahkemesi sıfatıyla oluşturulan bu kararlara sorumlu kişiler kararın kendilerine tebliğinden itibaren altmış gün içinde temyiz isteminde bulunabilirler. Temyiz isteminde bulunan kişi duruşmalı inceleme de talep etme hakkına sahiptir.

Temyiz sonunda Temyiz Kurulu kararı; düzeltmeli veya olduğu gibi kabul edebilir; bozabilir veya kurul üye sayısının üçte iki oylamasıyla kaldırabilir (Sayıştay, 2013: 8).

2.4.3. Raporlama İşlevleri

Kamu kaynaklarının hangi amaçlarla nasıl kullanıldığının, uluslararası kabul görmüş standartlara göre kamuoyuna açıklanması mali saydamlık ve hesap verebilirliğin temel şartlarından biridir. Bu aşamada Sayıştay'ın raporlama fonksiyonu önemli bir işlevdir. 5018 KMYKK ve 6085 sayılı Sayıştay kanunlarında Sayıştay'ın raporlama fonksiyonunun neden ve ne derece önemli olduğu açıkça belirtilmiştir. 5018 sayılı kanunda, Sayıştay'ın raporlama fonksiyonu; mali saydamlığın, hesap verebilirliğin, verilen görevlerin yapılma derecesinin, yetki kullanımını ölçmenin, bütçeyle ilgili davranışların, performans ölçmenin kontrol ve denetim aracı olarak açıklanmıştır. 6085 sayılı kanunda ise; Sayıştay'ın raporlama işlevi düzenlenmiştir. Bu düzenlemeden önce Sayıştay, denetimlerini iç mekanizmasında sonlandırabilmekteydi ve raporlarıyla ilgili yasama organını ve halkı bilgilendirmek görevi mevcut değildi. Sayıştay'ın tali olan bu durumu hesap verebilirlik ve saydamlık ilkelerine hizmet etmemesi sebebiyle eleştirilmekteydi. 6085 sayılı kanun düzenlemesi ile Sayıştay'ın raporlarını ilgili birimlere ve kamuoyuna sunması görevi eklenerek; böylece Sayıştay'ın daha şeffaf ve hesap verebilir bir kurum olması sağlanmıştır (Yılmaz, 2011:76–77). Sayıştay'ın TBMM'ye sunmakla yükümlü olduğu bazı raporlar mevcuttur. Bu raporların kapsamı aşağıdaki gibidir (Sayıştay Kanunu, 2010):

- Anlam, uygulama ve sonuçları bakımından hazine çıkarlarını zarara uğraticı nitelikte görülen yasal düzenlemeler(md.25),
- Gerektiğinde mali işler, hesap usulleri gelir tahakkuk sistemleri(md. 28),
- Bakanların sorumluluk yükledikleri konular (md. 32),
- İnceleme ve denetlemeler sırasında hesap ve işlemlerden mevzuata uygun görülmeyenlerden gerekli görülenler (md. 88),
- Devlet malları (md. 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) (md. 87),
- Devlet borçları ve alacakları (md.53),
- Devlet gelirleri (md. 28),
- Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü diğer hususlar (md. 28),
- Denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarına ilişkin verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi (ek md. 10).

Sayıştay'ın 6085 sayılı Sayıştay Kanunu nezdinde düzenlemek ve yasamaya sunmakla görevli olduğu raporlar şu şekildedir (Sayıştay Kanunu, 2010):

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu: Sayıştay tarafından meclise sunulması zorunlu bir rapordur. 5018 sayılı kanunun 68 ve 6085 sayılı kanunun 38 numaralı maddelerinde bu husus düzenlenmiştir. Kanuna Göre Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu; Sayıştay'ın kamu idareleri denetimi sonucu, denetimin genel bilgilerini kapsayan, genellik içeren ve önemli bulunan noktaların rapor şeklinde yasama organına sunulması ve kamuoyuna duyurulması hususlarını kapsar. Bu rapor denetimin genel hatlarıyla ilgili kamuoyunu bilgilendirmesi açısından ve genellik içerip önemli olan konuları yasamaya bildirmesi açısından önemli bir rapordur. Ülkemizde yüksek denetim raporlama faaliyeti yapan tek kurum Sayıştay olması nedeniyle; kamu kaynaklarının etkin, verimli, ekonomik kullanımının sağlanması ve raporlanarak duyurulması kritik bir değer taşımaktadır (SK.md.38).

Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu: Denetim Grup Başkanlıkları; kamu idarelerine ait *İdare Faaliyet Raporlarını*; İçişleri Bakanlığına ait *Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporunu*; Maliye Bakanlığına ait *Genel Faaliyet Raporunu* ve denetim sonucu oluşan raporları inceleyerek değerlendirir ve Faaliyet Genel Değerlendirme Raporunu oluşturur. Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alınarak: mahalli idarelere ait olanlar hariç olmak üzere; İdare Faaliyet Raporu, Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu, Genel Faaliyet Raporu ve Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu meclise sunulur; bir örneği de Maliye Bakanlığına gönderilir.

Mahalli idarelerin, İdari Faaliyet Raporu hakkındaki Sayıştay raporu İçişleri Bakanlığına ve ilgili mahalli idarenin meclisine gönderilir (md. 39). Sayıştay'ın bu kanun maddesinden ve raporların içeriğinden anlaşılıyor ki; mali işlemlerin yanında faaliyet raporları da değerlendirmeye alınmaktadır. Bu uygulama ile düzenlilik denetimi yanında performans denetiminde de faaliyetlerin izlenmesi ve raporlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca mahalli idarelerin faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanması da hesap verebilirlik ve saydamlık ilkelerinin uygulandığını göstermektedir (SK.md.39).

Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu: 5018 sayılı KMYKK kanun ile genel yönetime ait mali istatistikleri derleme ve raporlama görevi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Merkezi yönetime bağlı kamu idarelerinin mali istatistikleri aylık olarak yayımlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin mali istatistikleri; merkezi yönetime bağlı kamu idarelerinin mali istatistikleri birleştirilir ve genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri mali istatistikleri elde edilir ve 3 aylık zaman dilimleriyle yayımlanır. Maliye Bakanlığı'nca bir yılda yayımlanan bu istatistikler; Sayıştay Denetim Grup Başkanlıklarınca, takip eden yılın Mart ayı içinde, hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik, uluslararası standartlara uygunluk açısından değerlendirilir ve Mali İstatistikler Değerlendirme Raporu oluşturulur. Sayıştay bünyesindeki Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra yasama organına sunulur ve Maliye Bakanlığına gönderilir (SK.md.40).

Genel Uygunluk Bildirimi: En önemli rapor olmakla birlikte bu raporun sunulması anayasal bir zorunluluktur. Genel Uygunluk Bildirimi Raporu: Kesin Hesap Kanunu ile açıklanan genel ve katma bütçelerin uygulama sonuçları ve genel hesaplarının; sayman hesapları sonuçlarıyla karşılaştırılması yoluyla bulunan uygunluk derecelerini içerir. Bu sonuca; Sayıştay'ın, bütçe ödeneklerinin bütçede gösterilen iş, hizmet, faaliyetlere harcanıp harcanmadığı görüşü ve devletin borç tespiti de eklenir. Bu içerik Genel Uygunluk Bildirimi Raporunu oluşturur (Köse, 2000: 54). Bu rapor; kurum hesaplarının doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit ederek raporlaması işlevini görür; kesin hesap tasarılarının hazine genel hesabıyla uyumluluk derecelerini ölçer ve yasamayı raporlarıyla bilgilendirir (SK.md. 41). Kamu idarelerinin tek tek hesapları yerine toplu hesaplanması; hazine genel hesabının etkinliğini ölçmesi açılarından Sayıştay'ın Yıllık Mali Denetim Raporu niteliğini taşıyan bir belgedir.

Ayrıca hesap verebilirlik ve saydamlık ilkelerini geliştiren ve etkinliğini öne çıkaran en önemli kaynaklardan biridir. Bu rapor; Kamu Mali Yönetiminin bel kemiği niteliğinde bir işlev görse de anayasal olarak düzenlenmesi ve sunulması zorunlu bir belge olsa da TBMM'nin bu rapora uyma zorunluluğunun olmaması eleştirilen ve şaşırtıcı bir durumdur (Arın, 2000:146).

Diğer Raporlar: Denetim ve incelemeler sonucunda hazırlanan ve bu Kanunun diğer maddelerinde öngörülenler dışında kalan raporlardır. İlgili daire ve Rapor Değerlendirme Kurulu Sayıştay Başkanı tarafından belirlenen süreler içinde bu raporlar hakkında görüş bildirir. Sayıştay Başkanı, bu raporları Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar veya ilgili kamu idaresine gönderir (SK.md.42).

2.4.4. Danışma, Görüş Bildirme ve Diğer İşlevler

Sayıştay asli görev olarak TBMM adına yüksek denetim yapar ve sorumluların mali işlem ve faaliyetlerini kesin hükme bağlar. Sayıştay'ın açıklanan esas görevleri yanında danışma, görüş bildirme ve diğer fonksiyonları da yer almaktadır. Parlamento yasal düzenlemeleri yaparken en ideal olanı hesaplasa bile uygulayıcı organların desteğine ihtiyaç duymaktadır. Bu anlamda Sayıştay raporları parlamento için adeta bir feed-back mekanizmasıdır. Bu geribildirim sisteminde Sayıştay'ın yıllık olarak düzenlediği raporlar, denetim sonuçları ve özel raporlara ilaveten; denetim bulguları kapsamında parlamento için önlem ve tavsiyeler geliştirmesi de Sayıştay'ın sorumlulukları arasında bulunmaktadır. Bu öneri ve gözlemler TBMM için bağlayıcı bir nitelik taşımasa da alınan kararların sağlıklı ve yüksek bilgi düzeyinde olmasına yaramaktadır. Ayrıca parlamento tarafından yapılacak siyasi denetime bir temel oluşturan Sayıştay'ın bu misyonu; olabilecek aykırılık ve aksaklıkların önlenmesi adına yasalar ve düzenlemeler yapılmasına dayanak oluşturmaktadır. Bu yönüyle Sayıştay; siyasi denetime olduğu gibi yasama işlevine de katkıda bulunmaktadır. Mali içeriklere önceden görüş bildiren Sayıştay, yürürlükte olan ve değiştirilmesini istediği düzenlemeler için rapor hazırlayabilmektedir (Köse, 2000: 59-60).

Sayıştay'ın önemli fonksiyonlarından bir tanesi de içtihadı birleştirme yetkisidir. Bu kararlar aracılığıyla Sayıştay hem kendi içinde aynı konudaki farklı karar ve

uygulamaları düzenlemiş olmakta hem de ülke genelinde kanunların uygulamasına örnek teşkil etmektedir. Hukuk devleti olma özelliği bakımından Sayıştay'ın yasamaya önemli bir katkısıdır. Sayıştay Kanununun 18.maddesi gereğince diğer kurumların uygulamaya yönelik talepleri Sayıştay Genel Kurulunda değerlendirilir ve böylece mevzuatın uygulama ve yorumlanmasına yön verir. Vize ve denetleme işleri için yönetmelikler yapmak da yine Sayıştay Genel Kurulunun diğer görevleri arasındadır (SK.md.19). Sayıştay kanununun 89.maddesinde Sayıştay'a; bakanlar kurulunun lüzum gördüğü konulardan Sayıştay ile ilgili olan kararlar Sayıştay'ın idari işler niteliğindeki kararlarıyla yürütülme yetkisi verilmiş fakat günümüze karar bu yetki hiç fiiliyata dökülmemiştir.

2.5. Sayıştay'ın Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi

Belli dönemlerdeki beklenti ve algılar denetim kavramını doğal olarak da Sayıştay'ın denetim kapsamını değiştirmiş ve genişletmiştir. 1970lere kadar devlet denetimi; gelir, gider ve mali işlemlerin, mevzuata uygunlukların kontrolü olarak algılanıyor ve uygulamalarını buna göre sürdürüyor; günümüzde tarafsızlık, dürüstlük, doğru bilgi ihtiyacı, şeffaflık gibi kavramların önem kazanması devlet denetimi anlayışını da etkilemiştir. Kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılması, kamu kurumlarının faaliyetleri gibi konular denetim kapsamına dâhil edildikçe performans denetimi kavramı gelişmeye başlamıştır. Türk Sayıştay'ında da süreç buna paralel seyir izlemiştir (Ergen, 2016: 109). Performans denetimine geçişin gerekliliklerini Kubalı (1999: 35) çalışmasında şu şekilde açıklamıştır:

- Hükümet faaliyetlerinin kapsadığı alanın büyüüp, genişlemesi,
- Sahip olunan kaynakların rasyonel dağılıma zorunluluğu,
- Demokratik kurumların gelişip yerleşik bir yapıya bürünmesiyle hesap verebilirlik bilincinin ortaya çıkması,
- Teknolojik gelişmelerin bilgi konusunda da avantajlar sağlaması.

Sayıştay'ın performans denetiminin temel özellikleri (Demirbaş ve Engin, 2016: 34-36):

Performans denetiminde performans bilgilerinin denetimi esastır: idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler sonucunda idarelerin faaliyet sonuçlarının ölçülmesi Sayıştay performans denetiminin temel esaslarındadır. İdarelerin ürettiği temel performans bilgisinin ölçülmesi Sayıştay performans denetiminin temel amacıdır.

Performans denetiminin kurum düzeyinde yapılması esastır: Sayıştay ile ilgili yasalarda ve anayasalarda, Sayıştay'ın kendi çıkardığı Performans Denetimi Rehberinde; Sayıştay'ın hep idarelerce üretilen performans bilgisini ölçmekle yetkili olduğu açıklanmaktadır. O halde Sayıştay performans denetimleri kurumsal düzeydedir.

Performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz:6085 sayılı Sayıştay kanununun 7.maddesinde performans denetimi yetkisi Sayıştay'a verilmiş olmasına rağmen Sayıştay performans denetimi hukuki ve mali yükümlölük ortaya çıkarmaz. Hukuki ve mali yaptırım sonucunu doğuran denetim uygunluk denetimidir.

Performans denetimleri düzenlilik denetimleri ile birlikte yürütölür: Sayıştay Performans Denetimi Rehberinde performans denetiminin düzenlilik denetimi ile eş zamanlı yürütölüdüğu açıklanmıştır.

Performans denetimi bir yerinelik denetimi değildir: yerinelik denetimi; en öz haliyle, üst amirin astının fiil, işlem ve faaliyetlerinin yasalara uygunluğunun da ötesinde kamu zararı/yararına uygun olup olmadığının denetlenmesidir. Bu bağlamda Sayıştay performans denetimi yerinelik denetimi değildir. Sayıştay idari yönetimin yetki, irade ve sorumluluklarını kısıtlayacak bir denetim yapamaz.

Sayıştay, ilk oluşumundan bu yana en eski ve asli görevi yüksek idari denetim yapmak olan bir kurumdur. Sayıştay'ın tarihsel gelişiminin incelendiği bölümlerde de performans denetimi Sayıştay'ın sonradan kazandığı bir işlevi olduğu açıklanmıştır. Yargı işlevi nasıl ki belirli süreçler ve farklı yasal düzenlemelerden sonra günümüzdeki durumunu almışsa Sayıştay'ın performans denetimi yapma yetkisi de

günümüze kadar belli kanunlar çerçevesinde düzenlenerek gelmiştir. Sayıştay'ın performans denetimini ilgili kanunlar çerçevesinde incelemek bu yetkinin alanını, tanımını, kapsamını ve bu kavrama hissedilen ihtiyacı anlamak adına daha faydalı olacaktır.

2.5.1. 832 ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunlarının Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi

Sayıştay ile ilgili 832 sayılı Sayıştay Kanunu performans denetimi konusunda günümüze en uzak kanundur. 21.02.1967 tarihinde yürürlüğe giren 832 sayılı Sayıştay Kanunu Sayıştay'ın performans denetimi konusunda çok keskin açıklamalar içermemektedir. 832 sayılı kanuna 1996 yılında yapılan düzenlemeye kadar Sayıştay'ın performans denetimi konusunda çok açık yetkiler bulunmamaktadır. Kanunun çıktığı yıllar kapsamında performans denetimi kavramı incelenecek olursa, o yıllarda dünya nazarında yeni bir kavramdır ve Türkiye'nin gündeminde önemli yer tutan bir konu değildir. Bu çerçevede 832 sayılı Sayıştay Kanununun açıkça performans denetimi yetkisi vermemesi tabii bir durumdur (Görgün, 2011: 96). 832 sayılı kanun, Sayıştay'a açıkça performans denetimi yetkisi vermemektedir fakat ilgili kanunun Sayıştay denetçilerini düzenleyen 25.maddesi şu şekilde açıklanmıştır:

“Denetçiler; anlam, uygulama veya sonuçları bakımından Hazine menfaatlerini zarara uğraticı nitelikte gördükleri kanun, tüzük, yönetmelik, kararname ve sair mevzuat hükümlerini, inceleme sırasında tespit ederek bunları gerekçesiyle birlikte ve yazılı olarak Birinci Başkanlığa bildirirler. Birinci Başkan, bu bildirimleri derhal Genel Kurula havale eder ve bunlardan Genel Kurul kararıyla kabule değer görülenler üç aylık raporlarla Cumhuriyet Senatosu ve Millet Meclisine sunulur.”

25. maddede denetçilere; hazine menfaatlerini anlam, uygulama veya sonuçları bakımından zarara uğraticı buldukları unsurları meclise sunmaları görevi verilmiştir. Bir işletmenin uygulama veya anlamda herhangi bir kuruma zarar verip vermediğinin tespiti, öz olarak etkinlik ve verimlilik ölçümleri içerir. 1996 yılında 4149 sayılı kanun çıkana kadar Sayıştay'a açıkça performans denetimi yetkisi verilmemiş, ilgili kanunun ek 10.maddesinde Sayıştay'ın performans denetimi yetkisi düzenlenmiş ve açıkça bu konuda yetkili kılınmıştır(Turhan, 2009: 217).

19.12.2010 tarihli resmi gazetede yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştay denetiminin, düzenlilik ve performans denetiminden oluştuğunu açıklayarak performans denetimini şöyle tanımlamıştır: *“Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini ifade eder.”* Bu tanımlamadan açıkça anlaşılıyor ki kamu kurumlarının etkinliği, verimliliği, ekonomik oluşu da artık mali işlem ve faaliyetleri kadar önemlidir. Önder ve Türkoğlu (2012: 203) denetim anlayışı ve yüksek denetim olgusunun değiştiğini ve bu değişimin artık bir zaruret niteliğinde olduğunu vurgulamaktadırlar. 1996 yılında Sayıştay düzenlemesi içeren 10.maddeden sonra Sayıştay Kanununda köklü bir düzenleme ve bu düzenleme kapsamında geleneksel algıda olan pek çok faktörün güncellenmesi ihtiyaç kapsamında yer almaktadır. Önder ve Türkoğlu bu savlarını 6085 sayılı Sayıştay Kanununun genel gerekçesine dayandırmaktadır. Bahsi geçen kanunun genel gerekçe kısmında *“makro mali disiplini sağlamak, kamu kaynaklarını stratejik önceliklere göre dağıtmak, kaynakları etkin, verimli ve tutumlu kullanmak ve de hesap verme sorumluluğu sistemini kurmak”* ifadeleri yer almaktadır. Geleneksel denetimin yetersiz ve zaman dilimi koşullarına uygun olmayan içeriği yerine şeffaf, hesap verebilen, belge denetiminden ziyade içeriği önemseyen yeni bir yapı hedeflenmiştir. Bu temelde hem denetimin kapsamı genişlemekte hem de klasik denetim araçlarından daha fazla ve farklı araçlara ihtiyaç gelişmektedir. Çünkü Sayıştay; yeniliğe açık, tarafsız, bağımsız, kamu kaynağını kullananlardan açıkça hesap sorabilen, katılımcı ve yön veren bir kurum seklini almaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu; Sayıştay'ın performans denetimi kapsamını, işlevini, amacını tam olarak açıklığa kavuşturmuştur.

2.5.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi

1980'lerden sonra tüm dünya kamu yönetimi adına reformlar başladıktan sonra bu reformlardan en çok etkilenenlerden biri kamu mali yönetimi olmuştur. Ülkemizde de pek çok alanda ihtiyaç olmasına karşın bu tür bir reform Avrupa Birliği entegrasyon sürecine kadar gerçekleşmemiştir. Avrupa Birliği uyum süreciyle birlikte 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu

kabul edilmiştir. Kamunun artan harcamaları ve kısıtlı kaynaklar daha güncel ve etkin bir kamu mali yönetimini zorunlu kılmış; kamu kaynaklarının nereye ne şekilde harcandığı eskisinden daha önemli bir konu haline gelmiştir. Bu bağlamda yeni kamu mali yönetimi kanunu kaynak denetlemesinin daha iyi yönetilmesi ihtiyacından doğan zaruri bir reformdur(Turhan, 2009: 217).5018 sayılı kanun üçüncü bölümünde; mali saydamlık, hesap verebilirlik, stratejik planlama ve performans esaslı bütçe hususlarını Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları başlığıyla düzenlemiştir. 5018 sayılı KMYKK (Akyel, 2015: 5);

- Kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanarak stratejik hedeflerine ulaşan,
- Faaliyetlerini fayda-maliyet ve etkinlik analizlerine dayandıran,
- İç kontrol sistemi yerleştirmiş,
- Hesap verebilir, saydam ve sorumluluğunun bilincinde,
- İç ve dış denetim ve mali denetim yanında performans denetimini de önemseyen ve gerçekleştiren bir kamu mali yönetimi amaçlamaktadır.

Akyel'in (2015) açıklamalarında vurguladığı alanlar doğrudan Sayıştay denetimini ilgilendirmektedir ki bu sebepten 5018 sayılı kanun bir Sayıştay kanunu olmasa da Sayıştay denetimi açısından önemli bulunmaktadır. Literatürde yer alan pek çok araştırmaya göre; 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı KMYKK 2010 yılında yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay kanununa temel teşkil etmekte hatta amaç ve düzenlemeler bakımından 6085 sayılı kanun 5018 sayılı kanunla ciddi benzerlikler taşımaktadır. Bu aşamada literatürde kabul gören bir diğer görüş; iki kanununun birbirini destekler ve ikincisinin diğerini tamamlar nitelikte olduğu görüşüdür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu maddelerine göre

Sayıştay ve performans denetimini incelenecek olursa; kanunun amacı: kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılmasının saydamlık ve hesap verebilirlik çerçevesinde gerçekleştirilmesi sağlamak, olarak açıklanıyor. Hatırlanacağı gibi Sayıştay'ın görevleri arasında kamu kaynağıyla ilgili bu ibareler aynen yer almaktaydı. Etkinlik, verimlilik, hesap verebilirlik kavramlarının yerleştiği bir denetim performans denetimi ile mümkündür. İdari denetimin en üst yetkilisi Sayıştay olması sebebiyle 5018 sayılı kanun Sayıştay'ın performans denetimini açıkça düzenlemektedir. 5018 sayılı kanununun 7-8-9.maddelerinde kamu

kaynağının kullanım şekilleri de doğrudan Sayıştay'ın performans denetimine yön veren düzenlemelerdir. Ayrıca madde 41'de belirtilen sekliyle; Sayıştay tarafından düzenlenecek Faaliyet Raporu içeriğinde yer alan ifadelerde açıkça yer alıyor ki Sayıştay Mahalli İdareleri faaliyet raporuyla denetler ve bu raporla TBMM'yi birincil derecede bilgilendirir. Yine aynı maddede; “İdare Faaliyet Raporu, stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.” ifadesi Sayıştay'ın performans denetimini açıkça yönlendirmektedir. Kanunun bu maddesiyle yasama organı; kamu idarelerinin faaliyet ve yönetimlerini; saydamlık ve hesap verebilirlik kapsamında performans denetimiyle kontrol etmeyi, denetlemeyi ve yönetmeyi istemektedir. Bu çerçevede yapılacak olan performans denetiminde de Sayıştay'ı yetkili kılmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

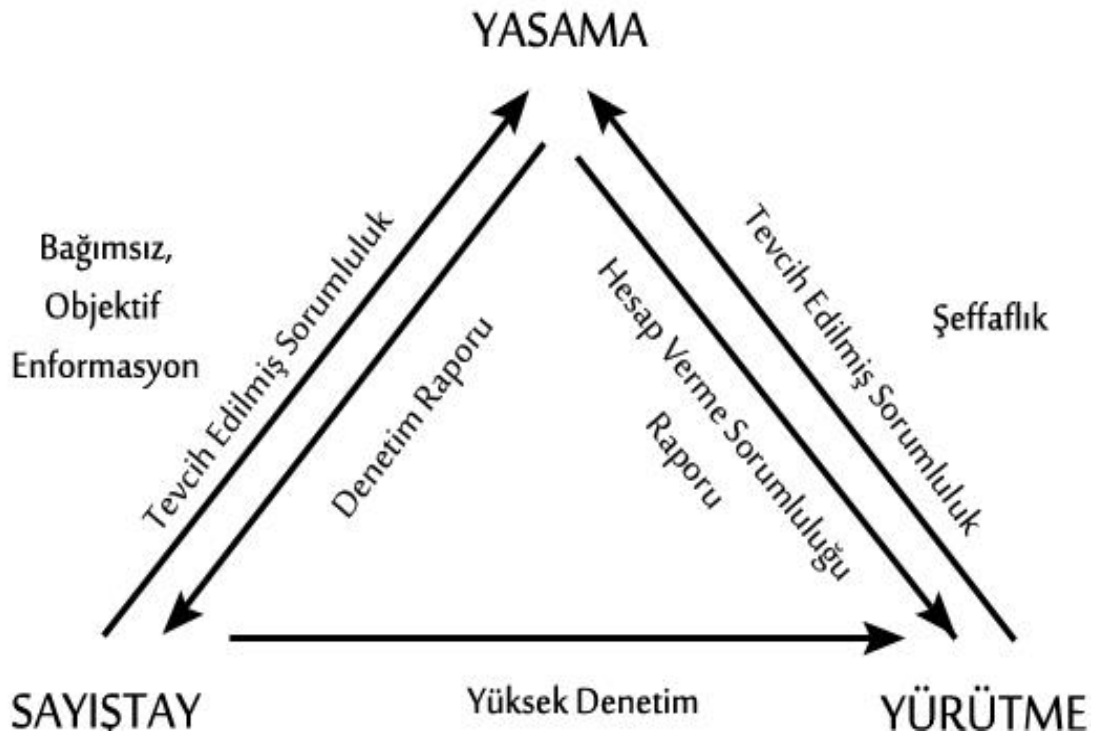
TÜRKİYE'DE HESAP VEREBİLİRLİK KAVRAMININ YERLEŞMESİNDE SAYIŞTAY'IN ETKİSİ VE DİĞER ÜLKE DENEYİMLERİ

3.1. Türkiye'de Sayıştay ve Hesap Verebilirlik İlişkisi

Demokratik rejimlerde yasama organının temel görevi kanun çıkarmak, bütçe yasalarını oluşturmak ve yürütmeyi denetlemektir. Bu çerçevede yasama yürütmeden kaynak kullanımı konusunda her zaman verimli, ekonomik ve tutumlu olmasını ister. Yürütme kamu kaynaklarının kullanımı konusunda her zaman yasamaya karşı sorumludur. Bu karşılıklı ilişkiler ekseninde Sayıştay kurumlarının rolü yürütmenin performansını inceleyerek; raporları, bilgilendirmeleri, görüşleri ve yönlendirmeleriyle yasamaya yardımcı olmaktır. Bu rolü yüksek idari denetim işleviyle yerine getirirken; raporlama, görüş bildirme ve TBMM adına istenen diğer denetimleri yapma araçlarıyla yasamaya ulaştırır. Kamu idareleri, kamu kurumları, yürütme gibi organlar kamu kaynaklarını kullanan kuruluşlardır. Bu kuruluşların kamu kaynağını etkin, verimli, ekonomik, tutumlu, amacına uygun kullanıp kullanmadığını anlamamanın en iyi yolu onları şeffaf ve hesap verebilir bir sistem şekline getirmektir. Bu bağlamda Sayıştay'ın birincil görevi, denetlediği kurumların hesap verebilirliğini sağlamaktır (Baş, 2005: 408-410). Ancak Sayıştay yalnızca TBMM adına hesap verebilirliği sağlamakla görevli değildir. Yeni Kamu Yönetimi anlayışıyla gündeme gelen hesap verebilirlik kavramı kamu yönetiminde değer kazanan insan faktörünün en belirgin ispatıdır. Bu sebeple kamu en çok halkına hesap vermekle yükümlüdür. Kamu mensupları artık görevlerini sadece kanunlar ve kurallar temelinde değil; işi yaparken dahil oldukları her süreçte görev, yetki, sorumluluklarından ötürü hesap verdikleri bir sistem çerçevesinde yerine getirmektedirler. Bu amaç doğrultusunda kamu kaynağını kullanan idarelerin ve tüm kamu mensuplarının ekonomik, etkin ve verimli davranışı iyi bir hesap verebilirlik sistemi ile sağlanabilecektir. Türk kamu yönetiminde bu misyon, anayasa ile Sayıştay kurumuna verilmiştir (Kırılmaz ve Atak, 2015: 190-191).

2010 yılında oluşturulan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu “*Bu Kanunun amacı; kamuda hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları çerçevesinde*” ibaresiyle Türk Sayıştay’ında hesap verebilirlik ilkesinin amaç ve ilke edinildiğini açıkça belirtmiştir. Sayıştay’ın misyonu, işlevleri, sorumlulukları, işleyişi incelendiğinde görülüyor ki Sayıştay kamuoyu için devlet kurumlarının şeffaflığını ve hesap verebilirliğini sağlarken TBMM’ye sunduğu rapor ve bilgilendirmelerle TBMM’ye karşı kamu kurumlarının şeffaflık ve hesap verebilirliğini sağlamakta ve aynı zamanda sunduğu içeriklerle hesap verebilirliği sağlayan ve aynı zamanda hesap verebilir bir kurum olarak çalışmaktadır. Çünkü hesap verebilirliği sağlayan en üst derece kurum olması, onun işlevinin yalnızca kamu kurumlarının kamuoyuna hesap vermesini sağlamak değildir. Yani Sayıştay’ın işlevselliği çok fonksiyonlu olup kamu idarelerinin halka karşı ve TBMM’ye karşı hesap verebilirliğini sağlar ve yayımladığı içerik ve sunduğu bilgilerle bir kamu kurumu olarak kendi şeffaflık ve hesap verebilirliğini de gösterir.

Şekil 6. Hesap Verme Sorumluluk Üçgeninde Sayıştay



Kaynak: Kaya, 2003: 2

Şekilde görüldüğü üzere Sayıştay yürütme ve yasama arasında hesap verebilirlik konusunda temel bir işlevde bulunmaktadır.⁴ Sayıştay denetim raporlarıyla yasamaya karşı sorumludur; aynı şekilde Sayıştay'ın yüksek denetim yetkisiyle yürütmenin üzerinde yaptırımı vardır. Tüm bu süreçler bağımsız, tarafsız veriler ve şeffaflık temelinde gerçekleştirilmelidir. Yürütmenin yasamaya olan hesap verme sorumluluğunu ilgili rapor ile sağladığını görmekteyiz. Yürütme ve Sayıştay'ın yasamaya karşı sorumluluğu olduğu yine şekilden elde edilen bilgiler arasındadır. O halde; yasama, yürütme ve Sayıştay'ın üstünde bir yetkide bulunmakta, yürütme hesap verme sorumluluğunu rapor ile yerine getirmekte, Sayıştay yasama adına yürütmeyi denetlemektedir. Süreçlerde, şeffaflık, tarafsızlık ve bağımsızlık esastır.

3.1.1. Sayıştay'ın Hesap Verme Sorumluluğunu Sağlayabilmesi İçin Gerekli Koşullar

Kamuoyu için hesap verebilirlik kavramının ne derece önemli olduğu açıktır. Yasal ve anayasal düzenlemelerle Sayıştay'ın bu görevinin stratejik önem arz ettiği de ortadadır ancak Sayıştay'ın bu konuda yasal ve anayasal yetkiler alması misyonunu sağlayabilmesi için yeterli değildir. Sayıştay'ın etkin çalışabilmesi için belli koşullara ihtiyacı vardır. Söyler (2012: 89-90) çalışmasında, Sayıştay denetiminin hesap verebilirlik açısından etkin olabilmesi için temel şartları açıklamıştır:

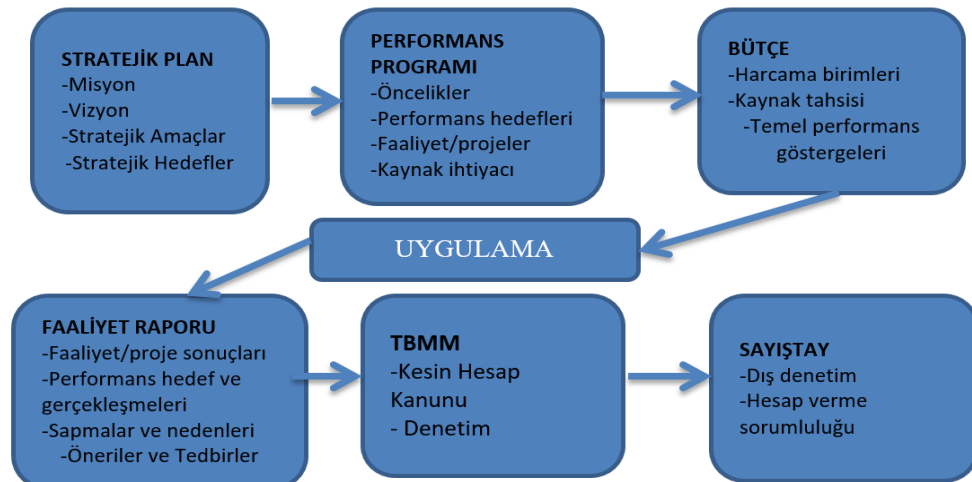
- Kamu kaynağının harcandığı her mecra denetim alanı sayılmalıdır.
- Sayıştay kendi performansını da değerlendirerek kamuoyuyla paylaşmalıdır.
- Kamuoyuna ve parlamentoya, açık, anlaşılır, güvenilir raporlar ve iyi uygulama örnekleri sunmalıdır.
- Raporları eleştirel olmaktan öte, yapıcı ve sonuç almaya odaklı olmalıdır.
- Denetimlerini uluslararası genel kabul görmüş standartlara göre yapmalıdır.

Bu maddeler yanında Sayıştay'ın artarak üzerine yüklenen rollerini ve bulunduğu stratejik konumun gereğini yapabilmesi için, bir yüksek denetimde bulunması gereken bağımsızlık, denetim standartlarını uygulama ve geliştirme kapasitesi, bilgi

⁴Tevcih etmek: belli bir yöne döndürmek, yöneltmek, çevirmek.

paylaşımı konusunda sahip olduğu işlevin fayda ve değeri konusunda ileriye gören, üretici çözümler sunabilen yetenek, özellik ve donanıma sahip hale getirilmesi gerekir (Akyel ve Söyler, 2010: 124). Sayıştay'ın işlevlerini yerine getirerek hesap verebilirliği sağlayabilmesi için denetlenen kamu kurumlarına belli ödevler düşmektedir. Bu kurumların Sayıştay denetiminin amaçlarını, kapsamını, başarı koşullarını doğru biçimde anlaması gerekir. Sayıştay'ın mesleki çalışmalarının ne demek olduğunu, kendilerine ne katacağını bilmeleri gerekmekte ve Sayıştay ile olan ilişkilerinde yeterli, etkin ve yapıcı olabilmelidirler. Kurumlar Sayıştay raporlarını kendilerini teftiş eden, açıklarını ortaya çıkaran ve eleştiren bir belge olarak bakmamalı; raporların onlar adına ileriye gösteren ve kendilerine katkıda bulunan yanlarını görmelidirler. Çünkü Sayıştay raporları yöneticilere fikir veren, personelin önünü açan, kuruma işlevsellik, etkinlik ve verimlilik kazandırarak değer katan raporlardır. Denetlenen kurumların böyle bir perspektiften Sayıştay denetime yaklaşmaları Sayıştay ile uyumlu bir süreç geçirmelerini ve Sayıştay'ın onlara katmak istediklerinin önüne set çekmemelerini sağlayarak; şeffaf ve hesap verebilir kurumlar olmalarını kolaylaştıracaktır. Bir diğer faktör ise TBMM'nin Sayıştay'dan gelen raporları dikkate alıyor olması ve Sayıştay'ın konuyla ilgili görüş ve yönlendirmelerini uygulamasıdır. Kamuoyuna açıklanan raporlar, medya kuruluşları ve halk tarafından bu belgenin bir kamu kurumunun açıklamalarını içerdiğinin bilinciyle değerlendirmesi gerekir. Sayıştay'ın hesap verebilirliği sağlayabilmesi için gerekli koşullara, akademisyenler ve meslek örgütleri de etki etmektedir (Akyel, 2016: 143).

Şekil 7. Hesap Verme Sorumluluğunu Sağlama Araçları



Kaynak: Tatyak ve Bahtiyar, 2015: 206.

Şekilde oklar, sırası ile sorumluluk sahibi faktörleri göstermektedir. Stratejik planlar hesap verme sorumluluğu sürecinin ilk basamağında yer almaktadır. Stratejik planlarını performans programı, bütçe, faaliyet raporu, TBMM ve Sayıştay izlemektedir. O halde planlar doğrultusunda, hedefleri daha kısa vadeli amaçlara dönüştüren programlar izlemekte, sonrasında faaliyetlerin finansmanı sağlanmakta ve faaliyetler raporlara dönüştürülmektedir. TBMM yasama yetkisiyle süreçlere dâhil olmakta ve Sayıştay süreci sonlandıran denetim işlevini gerçekleştirmektedir. Sayıştay sürecin sonunda bulunmakta ve hesap verebilme sorumluluğunda tüm sürecin etkinliğini ölçen stratejik bir işlev görmektedir. Tüm sürecin ne derece amacına ulaştığı, bu amaca ulaşırken kaynakların ve emeklerin nasıl kullanıldığını belirleyen faktördür. Tüm sürecin etkinlik, verimlilik, ekonomiklik çıktısı Sayıştay faktörüdür. Aynı zamanda bir sonraki sürecin ilk basamağına, stratejik planlama faktörüne de yön veren araç Sayıştay'dır.

3.2. Hesap Verebilirlik ve Performans Denetimi Bağlamında İlkeler ve Ülke Deneyimleri

Denetimin kökleri M.Ö. 3000 yıllarına Eski Mısır, Roma ve Yunan medeniyetlerinin kamu hesaplarının arşiv bilgilerine dayansa da yüksek denetim yani Sayıştayların ilk varlıkları, demokratik yönetimlere dayandırılmaktadır. Çünkü Sayıştay yasama adına kamu kurumlarını denetler. Bu görev kapsamına göre; kamu kurumları olmalı, güçler ayrılığı ilkesiyle yasama gibi bir kurum oluşabilmelidir ki Sayıştay vasfında bir kurumdan, yüksek denetim mekanizmasından söz edilebilsin. Tarihte demokratik hareketlerin başlangıcı İngiltere'de yaşanmış, halkı temsilen seçilen üyelerden oluşturulan bu parlamentonun ilk ve en önemli işlevi, halktan toplanan kaynakların kontrol edilmesi ve kamu harcamalarının sınırlandırılması olmuştur. İlerleyen süreçlerde bütçe hakkının kraldan halka geçmesi, bütçenin verimli ve ekonomik kullanılması ihtiyacını da beraberinde getirmiştir (Köse, 2000: 37). Dünyada yüksek denetimin ortaya çıkışı bu şekilde bir seyir izlerken yüksek denetimin dünya genelindeki özellikleri şöyle kabul edilmiştir(Sayıştay, 2007: 4):

- Yüksek denetim; yasama, yürütme, yargı organlarından hiç birine bağlı olmaksızın çalışan bir kurumdur.

- Yasama adına yapılan bir faaliyet olsa da planlama, yürütme, raporlama süreçleri tamamen bağımsızdır.
- Yetki ve haklarının çoğunu anayasalardan alan bir kurumdur.
- Meslek mensuplarının yasal ve anayasal güvenceleri vardır.
- Yüksek denetim kurumları mali olarak da bağımsızdır.
- Bu başlıca özelliklerin yanında; çoğu ülkede yüksek denetim kurumları yargı gücüyle de donatılmış ve sürekli güncellenen çağdaş kurumlardır.

Yüksek denetim, 20.yüzyılın ilk yarısına kadar bu başlıca özelliklerle ve görevlerle var olmuştur. Ancak 20.yüzyılın ikinci yarısında tüm dünyada bir reform etkisiyle performans denetimi kavramı ortaya çıkmaya başlamıştır. Sosyal devlet algısı, teknolojik gelişmeler, artan kamu harcamaları artık kamu kaynaklarının hukuka uygunluğu ve mali olarak denetlenmesinden ziyade kamu kurumlarının ve kamu kaynaklarını harcamaya yetkili kuruluşların etkinlik, verimlilik ve ekonomik olması bakımından denetlenme ihtiyacı ortaya çıkmış ve kamuda önem kazanan insan faktörüyle birlikte bu sürecin hesap verebilirlik çerçevesinde ve ona hizmet eder şekilde olması zorunluluğunu doğurmuştur. Yani yüksek denetime dahil olan performans denetimi hem hesap verebilirliği sağlamak için olmalı hem hesap verebilirlik çerçevesinde olmalıdır düşüncesi mevcuttur. Çünkü kamu kurumları halka hizmet eden ve onlar adına kamu kaynaklarını kullanan faktörlerdir ve bu gibi pek çok yönüyle kamu kurumları hesap verebilir olmak durumundadır. Bu bağlamda denetimlerin en yetkili merci devreye girmekte ve yüksek denetimin hesap verebilirliği ortaya çıkmaktadır (Geist, 1981: 2-3). Performans denetiminin en temel amacı olan hesap verebilirliği sağlayabilmesi için çeşitli ilkelere ihtiyacı vardır:

- Denetim birimlerinin, hesap verebilirlik kavramına hizmet eden etkili performans denetimi için yasal altyapıya olan ihtiyaçları giderilmeli ve performans denetimine tabi tutulanların performans hedeflerini belirlemeleri sağlanmalıdır (Kuluçlu, 2003: 19).
- Performans denetiminde; etkinlik, verimlilik, tutumluluk kavramları çok önemlidir ve bu kavramsal çerçevede bir ölçümleme yapılmalıdır (Köse, 2007: 78-83).
- Kapasite kullanım oranları, çalışan memnuniyeti, suiistimal oranları, verimlilik oranları, kalite ve performans sonuçları, faydalanıcı memnuniyeti oranları, çıktı

ve sonuçlar performans göstergesi olarak incelenmesi gereken faktörlerdir (Sayıştay Performans Denetimi Rehberi, 2015: 15).

- Performans denetiminin amacı, hesap verebilirliğin uygulanması ve yerleşik hale gelmesini sağlamaktır. Performans denetimi hesap verebilirliği sağlamanın bir aracıdır ve performans denetimi faaliyet, sonuç ve gelecek faktörleri üzerine odaklanarak kurumları geliştirici bir misyon üstlenir. Bu bağlamda performans denetimi sonuçlarının yargısal ve hukuki bir yaptırımını yoktur (Gül, 1991: 47).
- Performans denetimi; Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları, Genel Kabul Görmüş Yönetim Uygulamaları ve Genel Kabul Görmüş Denetim ve Meslek Normları çerçevesinde yapılmalıdır ki kendisi de hesap verebilirlik unsuru içeren bir süreç olarak değerlendirilsin (Atakan, Coşkun, Sonuvar, 1997: 47).

Dünyada Sayıştay uygulamaları ve tarihi, açıklandığı gibi bir süreçte gelişirken yüksek denetim kurumlarının dünya genelinde ortak özelliklerini; yüksek denetim olgusunu; karar, yöntem, amaç, kapsam gibi mesleki ve teknik faktörleri düzenleyen; yasa, genel kabul görmüş prensipler ve meslek kurallarını belirleyen kurumlara da ihtiyaç doğmuştur. Ancak denetim sürecinde, her ülkede değişik yasalara ve kapsamlara bölünmüş farklı uygulamalar vardır. Bu tür konularda ortaklık ve ayrışmaları düzenlemek; başlıca ve temel kriterleri oluşturmak adına üst düzey kuruluşlar mevcuttur. Bu tür kuruluşlara ve dünyada Sayıştay işlevi gören kurumlara daha yakından bakmak belirleyici olacaktır.

3.2.1. INTOSAI Denetim Standartları

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI), 1953 yılında Küba'nın başkenti Havana'da uluslararası bir kongreyle oluşturulmuştur. Örgüt, Birleşmiş Milletler üyesi olan ülkelerin yüksek denetim kurumlarının üye olduğu uluslararası bir kuruluştur. Kuruluş kongresinde 34 üye yer almış; günümüzde üye sayısı 189'a yükselmiştir. Her üç yılda bir farklı bir ülkede, yüksek denetim ile ilgili mali ve yönetim konularını güncel gelişmeler çerçevesinde değerlendiren ve kararlar alan kongreler düzenlenmektedir. Kongreler 1990'lı yıllardan bu yana ve özellikle son on yıldır hesap verebilir kamu yönetimi üzerinde yoğunlaşmaktadır (Koçberber, 2008: 71). INTOSAI, yüksek denetim kurumlarının şemsiyesi niteliğinde bir kuruluş olup

bağımsız ve siyasetten uzaktır. Amacı, yüksek denetleme kurumları arasında fikir ve deneyim alışverişi sağlamaktır. INTOSAI'ye ancak yüksek denetim organları üye olabilmektedir ve örgüt tarafından yüksek denetim organı olma şartı; yasa ile kurulmak ve parlamento adına denetim yapmaktır (Görgün, 2011: 26-27). INTOSAI'nin belirlediği uluslararası standartlar üye ülkelerde geçerli olup kullanılan ülkelerin yasalarınca özellikli biçime getirilerek uygulanmaktadır. Bu standartlar (Kaval, 2003: 45):

- Uluslararası Denetim Standartları,
- Uluslararası İnceleme (Gözden Geçirme) Standartları,
- Uluslararası Güvence Standartları,
- Uluslararası Benzer Hizmet Standartları,
- Bunlara ilişkin Uygulama Rehberi'ni belirlemektedir.

Dünya genelinde 7 adet INTOSAI bölgesel kuruluşu vardır (INTOSAI, 2017):

OLACEFS (1965): Supporting the Organisation of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions- Latin Amerika ve Karayipler Yüksek Denetleme Kurumları Destekleme Teşkilatı.

AFROSAI (1976): Organization of African Supreme Audit Institutions- Afrika Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü.

ARABOSAI (1976): Organization of Arab Supreme Audit Institutions- Arap Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü.

ASOSAI (1978): Organization of Supreme Audit Institutions of Asia- Asya Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü.

PASAI (1987): Organization of Pacific Supreme Audit Institutions- Pasifik Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü.

CAROSAI (1988): Organization of Caribbean Supreme Audit Institutions- Karayipler Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü.

EUROSAI (1990): European Organization of Supreme Audit Institutions-Avrupa Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü.

Yukarıda kapsamı açıklanan örgütler INTOSAI kuruluşunun bölgesel teşkilat yapılanmasını oluşturmaktadır ve her biri yanında belirtilen tarihte kurulmuştur. INTOSAI kendi içinde belli komitelere sahiptir ve bu komiteler örgüt içi görev paylaşımı temelinde faaliyet göstermektedir.

Denetim Standartları Komitesi: Tüm denetim standartlarının belirlenmesi, uygulanması, uygulamada oluşan sorunlarla ilgili komitedir. Denetim standartlarının üye Sayıştaylara iletilmesinden de bu komisyon sorumludur. IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) denetim standartları günümüzde geçerliliğini korumaktadır fakat herhangi bir standardın değiştirilmesi, yenilenmesi veya yeni bir standart eklenmesi durumunda bu komite IFAC ile birlikte çalışmaktadır (Köse, 2008: 18). INTOSAI kongresinde, “Performans Denetimi Rehberi” bu komite tarafından hazırlanarak sunulmuş ve 5 farklı ülke dilinde internet sitesinde yayınlanmıştır. Komite, belirtilen internet adresine tüm üye Sayıştayların bibliyografyasını yüklemeyi teşvik etmiştir. Bu komite Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) ile işbirliği içinde faaliyetlerini yürütmektedir (Çulhacı, 2005: 113-117).

Sayıştayların Bağımsızlığı Alt Komitesi: INTOSAI Sayıştayların bağımsızlığını temel değer olarak kabul etmektedir ve kuruluş kongresinde Sayıştayların idari ve mali bağımsızlığını önermiştir. INTOSAI örgütünün temel amaçlarından biri de devletlerden ve siyasetten bağımsız, uluslar üstü bir denetim mekanizması yaratmaktır ve bu komite Sayıştayların bağımsızlıklarıyla ilgilemektedir. 2001 yılında ABD'nin en büyük şirketlerinden biri olan Enron, dünyada hissedilir derecedeki bir skandalla iflas etmiştir. Bu skandalın muhteviyatı muhasebede çifte kayıt yolsuzluğu olmuştur. Denetim mekanizmalarında ortaya çıkan açıkları kendine göre değerlendirerek uygulamaya koyan Enron şirketinin batmasının ardından mali konularda denetimlerin artırılması gerekliliğini ortaya koymuştur. Enron krizi ile birlikte Sayıştayların bağımsızlıkları daha da önem kazanmış ve komite bu konuda

daha yoğun çalışmalara başlamıştır. 2004-2007 yılları arasında bölgesel teşkilatlarda bağımsızlık konusu üzerine çeşitli oluşumlar meydana gelmiştir. Örgüt Sayıştayların bağımsız oldukları sürece görevlerini tam ve doğru yerine getirebileceğine inanmaktadır (Bayrak ve Avcı, 2013: 4).

Muhasebe ve Raporlama Komitesi: Komitenin ana faaliyeti, IFAC örgütü içinde kurulmuş olan Kamu Kesimi Komitesinin muhasebe standartları oluşturmaya yönelik toplantılarında gözlemci ve katılımcı olarak yer almak ve verileri örgüte raporlamaktır. Görevleri arasında üye Sayıştaylara rapor vasıtasıyla bilgi alışverişi sağlamak ve IFAC dâhilindeki Kamu Kesimi Komitesi ile INTOSAI arasında doğrudan iletişim sağlamak yer almaktadır (Soyer, 2005: 36).

Bu komitelere ek olarak; İç Kontrol Standartları Komitesi, Kamu Borçları Komitesi, Bilişim Teknolojileri Denetim Komitesi, Özelleştirme Çalışma Grubu, Çevre Denetimi Çalışma Grubu, Uluslararası Kurumların Denetimi Çalışma Grubu, Program Değerlendirme Çalışma Grubu, Uluslararası Kara Para Aklanmasıyla Mücadele Çalışma Kolu grupları ileriki yıllarda örgüt bünyesinde yer almışlardır (Çulhacı, 2005: 118-121).

INTOSAI örgütünün hedeflerini şöyle sıralamak mümkündür (Bayrak ve Avcı, 2013: 11):

- Üzerinde anlaşmaya varılan Stratejik Hedeflere tam olarak odaklanılmalıdır.
- Üye Sayıştayların INTOSAI çalışmalarına mümkün olan en geniş şekilde katılımını teşvik etmek için gerekli örgütsel ve yönetsel uygulamalar benimsenmelidir.
- INTOSAI, alacağı önemli kararlara üyelerinin geniş ölçüde desteğini sağlamanın ehemmiyeti ile bu kararların zamanında alınabilmesi arasındaki dengeyi kuracak karar verme sistemlerine sahip olmalıdır.
- Yönetim Kurulu daha etkin bir rol üstlenmeli ve INTOSAI örgütünün çalışmalarını daha da ileriye götürmek için kurulan Komiteler, Çalışma Grupları ve Çalışma Kolları ile Yönetim Kurulu arasında kuvvetli bağlar kurulmalıdır.
- INTOSAI, faaliyetlerini kendi bütçesi ile sürdürebilecek; planın etkin biçimde uygulanmasını ve örgütün bekasını sağlayacak bir maddi yapıya sahip olmalıdır.

Tablo 10. INTOSAI Standartlarının Çerçevesi

<p style="text-align: center;">Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Standartları (ISSAI) Düzye 1 – Kuruluş İlkeleri</p> <p>ISSAI 1 Lima Deklarasyonu</p> <p style="text-align: center;">Düzye 2 – Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişine İlişkin Ön Koşullar</p> <p>ISSAI 10 Bağımsızlığa Dair Meksika Deklarasyonu [INCOSAI 2007] ISSAI 11 Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Rehber ve İyi Uygulama Örnekleri [INCOSAI 2007] ISSAI 20 Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri [planlandı] ISSAI 30 Mesleki Etik Standartları [mevcut] ISSAI 40 Denetim Kalitesi [planlandı] ISSAI 50-60-70-80-90 [Gelecekteki ön koşullar için ayrıldı]</p> <p style="text-align: center;">Düzye 3 – Temel Denetim İlkeleri</p> <p>ISSAI 100 Temel Önergeler [mevcut INTOSAI Denetim Standartları] ISSAI 200 Genel Standartlar [mevcut INTOSAI Denetim Standartları] ISSAI 300 Çalışma Standartları [mevcut INTOSAI Denetim Standartları] ISSAI 400 Raporlama Standartları [mevcut INTOSAI Denetim Standartları] ISSAI 500-600-700-800-900 [Gelecekteki ilkeler için ayrıldı]</p> <p style="text-align: center;">Düzye 4 – Denetim Rehberleri</p> <p>ISSAI 1000 – 2999 Mali Denetim Rehberleri [Çalışması sürüyor] ISSAI 3000 – 3999 Performans Denetimi Rehberleri [mevcut ve gelecekteki] ISSAI 4000 – 4999 Uygunluk Denetimi Rehberi [planlandı] ISSAI 5000 – 5999 Spesifik Konular Hakkındaki Rehberler [mevcut ve planlanan] ISSAI 6000 – 6999/ 7000 – 7999 / 8000 – 8999 [Gelecekteki rehberler için ayrıldı]</p>

Kaynak: Köse, 2008: 117-118.

INTOSAI kararları, standartları ve genel kabul görmüş ilkeleri, üye her ülkeyi kapsamaktadır. Türk kamu yönetiminde düzenlenen kanunlara göre denetim standartlarını yorumlamak ve açıklamak yetkisi INTOSAI Yönetim Kuruluna, söz konusu standartlarda değişiklik yapma sorumluluğu ise INTOSAI Kongresine aittir (Sayıştay, 1997:1).

3.2.2. Avrupa Birliği Sayıştayı

Avrupa Birliği, İkinci Dünya Savaşından sonra bütünleşme fikirleriyle oluşumu başlamış ve belli konularda bir üst otorite ve yönetim benimseme ihtiyacıyla ortaya çıkmış bir kuruluştur. 1950 yılında Fransa Dışişleri Bakanı Schuman, Avrupa'daki kömür ve çelik kaynaklarının, üye olarak yer aldığı üst bir otorite tarafından yönetilmesini ve vergilerin peyderpey kaldırılmasını önermiştir. Bu öneri, 18 Nisan 1951 yılında Paris Antlaşması ismini alarak; Almanya, Fransa, İtalya, Belçika, Lüksemburg ve Hollanda arasında imzalanmasıyla “Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunun” kurucu antlaşması olmuştur. Avrupa Kömür Çelik Topluluğu, üye

devletlerden oluşması, bu devletleri bağlayan üst otorite kimliğinde olması, vergilerin kaldırılması, ticaret geliştirilmesi, ticarete vergilerin belirlenmesi gibi yaptırımlara sahip kurumsal bir oluşum olarak ortaya çıkmıştır. Doğal olarak kurumsallaşma yolunda Avrupa Birliği'nin (AB) çekirdek organizasyonu olduğu varsayılmaktadır.

Avrupa kıtasında çeşitli uygulamaları kaldırarak ortak pazar, vergi, mal/hizmet, ekonomik birlik yaratma girişimleri sonrasında 1 Kasım 1993 yılında AB Antlaşması imzalanarak bugünkü şeklini almıştır. 1 Ocak 2002 tarihinde ortak para birimi de kabul edilerek para basma yetkisi Avrupa Merkez Bankasına devredilmiştir. Bu gelişme tüm Avrupa'nın tek bir devlet gibi hareket etme kabiliyetini önemli ölçüde artırmıştır. Günümüzde birliğe üye olan ülkeler ve üyelik sürecinde olan ülkeler zamanla farklılaşma göstermiştir. AB belli temel ilkeler üzerine kurulmuştur (TOBB, 2002: 8):

- Temel hakların, serbest dolaşımın, medeni ve siyasi hakların sağlandığı Avrupa vatandaşlığı esastır.
- İçişleri ve adalet arasındaki işbirliği ile AB genelindeki özgürlük, güvenlik ve adalet sağlanır.
- Tek Pazar, ortak para birimi, istihdam yaratma, bölgesel kalkınma ve çevre koruma aracılığıyla ekonomik ve sosyal gelişme desteklenir.
- Ortak güvenlik politikası ve dış politika ile Avrupa Birliğinin dünya genelindeki rolü güçlendirilir.

Avrupa birliğini yöneten dört ana organ bulunmaktadır: Avrupa Parlamentosu, Bakanlar Konseyi, Avrupa Komisyonu, Adalet Divanı ve Sayıştay.

AB, Sayıştay'ı, üye ülkelerdeki benzer kurumların koordinasyonu ve işbirliğinin sağlanması, yasal altyapının geliştirilmesi ve özellikle Avrupa Birliği tarafından finanse edilen Avrupa kaynaklı giderlerin denetlenmesi amacıyla oluşturulmuş bir kurumdur. Avrupa Birliği Sayıştay'ı uluslararası standartlara uygun olarak *finansal denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi* yapmakla görevli olup aynı zamanda üye ülkelerin denetim yönetiminin gelişmesine *rehberlik* etmektedir (Budak ve Eroğlu, 2013: 74). Birliğin tüm gelir-gider denetiminden sorumlu olup 28 üyeden

oluşan kurumun üyeleri her ülkeden olmak üzere 6 yılda bir meslekte tecrübeli ve nitelikli kişiler arasından seçilmektedir ve üyelerinin bağımsızlık ve tarafsızlıkları esastır (TC Avrupa Birliği Bakanlığı, 2017). AB, Sayıştay'ı, 2017 verilerine göre denetim, tercüme ve idari birimlerde yaklaşık 900 personelden oluşmaktadır. Birlik Sayıştay'ı; Doğal kaynakların korunması ve yönetimi; Yapısal politikalar, ulaştırma, araştırma ve enerji; Dış faaliyetler; Bankacılık faaliyetleri, idari harcamalar, iç politika olmak üzere 4 daireden oluşmaktadır. Sayıştay, Avrupa Birliği adına yüksek denetim yapar ve raporları yönetime sunar. Ancak yasal ve hukuki hiçbir yaptırım yoktur. Görüş bildirme ve iyileştirme kapsamında raporlar hazırlar ve sunar. Sayıştay'ın temel denetim alanı şu şekildedir (Sandal, 2011: 43):

- Tüm AB gelirleri ve harcamaları,
- Avrupa Kalkınma Fonları,
- AB tarafından kurulan kurumsal yapılar,
- Avrupa okulları.
- Avrupa Merkez Bankası.

Bu alanların yanında AB Sayıştay'ı, Avrupa Birliği fonlarının kullanıldığı her türlü kuruluştaki denetim yapma hakkına sahip olup denetim sırasında ihtiyaç hissettiği her türlü bilgi ve belgeye erişim yetkisi vardır. AB Sayıştay'ının kendi bünyesinde yargılama ve hukuki yetkisi yoktur fakat AB Sayıştay'ı denetimleri misyon olarak önemli bir rol oynamaktadır. Denetim sırasında karşılaşılan herhangi bir usulsüzlük veya uygunsuzluk durumunda Sayıştay konuyu Avrupa Yolsuzlukla Mücadele Bürosu'na ileterek gereğinin yapılmasını sağlar (Kayrak, 2006:98). Açıklamalardan anlaşıldığı üzere AB Sayıştay'ı misyon olarak ülkemizdekine benzer bir rol oynamakta ancak Türk Sayıştay'ının sahip olduğu donanıma sahip bulunmamaktadır. Hatırlanacağı gibi Türk Sayıştay'ının uygunluk ve mali denetim raporlarının hukuki yaptırımı vardır ve Türk Sayıştay'ı yargı gücüyle donatılmıştır. Bir üst denetim mekanizması olması sebebiyle yaptığı denetim türleri ve denetim alanı Türkiye ile birlikte birçok ülke ile benzerlik göstermektedir.

AB'de performans denetimi oldukça önemlidir ve bu teknik, fon kullanan kurum veya kuruluşların finansal yönetiminin ekonomi, etkinlik ve verimlilik yönlerinden denetlenmesi şeklinde uygulama alanı bulur. Performans denetimi raporlarında

tarafsızlık, açıklık, anlaşılır-tümleştirici ve geliştirici olma özellikleri temel kriterlerdir (Sandal, 2011: 42). AB, Sayıştay uygulamalarından anlaşılıyor ki Avrupa hesap verebilirlik anlayışı konusunda Sayıştay kurumuna yetkiler vermekte ve bu konuyu önemsemektedir.

3.2.3. Kanada Sayıştayı

Kanada Sayıştay'ının ana fonksiyonu parlamento adına denetim yaparak parlamentoya rapor sunmaktır. Faaliyet ve denetimlerinin yargısal niteliği bulunmayan Kanada Sayıştay'ı, federal hükümeti Avam Kamarası adı verilen meclis adına denetlemektedir. Ancak denetim kapsamı yalnızca hükümet olmayıp ülke sınırına dâhil olmayan bölgeleri o bölgenin yönetimi adına denetlemektedir ve en önemli işlevlerinden biri de Birleşmiş Milletler Örgütü'nün bazı birimlerini denetlemesidir. Ayrıca gelişmekte olan ülkelerin denetçilerine, Uluslararası Kalkınma Ajansı aracılığıyla 9 aylık denetim kursları desteği vermektedir. INTOSAI Kalkınma Girişiminin sekreteryaya görevini de Kanada Sayıştay'ı yürütmektedir. Kanada Sayıştay'ı faaliyetlerinde tamamen bağımsız olmakla birlikte denetim kapsamında ihtiyaç hissettiği her türlü bilgi ve belgeyi yönetimden isteme hakkına sahiptir. Ayrıca raporlarını sözcüsü aracılığıyla Avam Kamarası'na doğrudan sunabilmektedir. 1977 tarihli Sayıştay yasası ile mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi yapmakla görevlidir. Denetim alanı oldukça çeşitli ve geniş olan Kanada Sayıştay'ının denetlemekle yükümlü olduğu Kanada kurumları (Köse, 2007: 179-181):

- 70'e yakın federal hükümet ve kurum,
- Faaliyetleri ülke düzeyinde ve denizaşırı olan karmaşık organizasyonlar,
- 40 tane devlet şirketi,
- 10 adet kurum şirketi,
- 60 adet diğer iktisadi teşebbüs,
- Göçmen işlemleri birimi,
- Sorumluluk alanı birden fazla kurumdan oluşan teşekküller,
- Yukon ve Kuzeybatı bölgesi hükümetleri,
- 15 mülki birim,

- Birleşmiş Milletler Eğitim, Bilim ve Kültür Örgütü ile Sivil Havacılık Örgütü.

Görüldüğü gibi Kanada Sayıştay'ının denetleme alanı ülke içinde olduğu gibi uluslararası arenayı da içine almaktadır. Bütçe yasası çerçevesinde onay (maddi doğruluk) denetimi yapan Kanada Sayıştay'ı örgütlerin mali durumlarının uygun bulunup bulunmadığını ve devlet şirketlerinin yıllık mali durumlarını içeren raporların da doğruluğunu ve tutarlılığını denetler. Onay denetimi, uygunluk denetimi ve performans denetimi yapan Sayıştay, bu üç denetimi aynı anda tek kurumda gerçekleştirdiğinde bu denetimin adına kapsamlı denetim denmektedir. Bu üç denetim türünün yanında Kanada Sayıştay'ı en az 5 yılda bir olmak üzere devlet şirketlerini de özel denetim kapsamında denetlemektedir (Balcı ve Sezer, 2009: 53-54). Kanada Sayıştay'ının görevleri ise şöyledir (Özeren, Sönmez, Özbaran, 2004: 15):

- Harcamaların yasalarla verilen yetkilere göre yapılıp yapılmadığının belirlenmesi,
- Hükümetin muhasebe politikalarına uygun davranıp davranmadığının incelenmesi,
- Çeşitli hükümet kuruluşlarının finansal tablolarının doğrulanması,
- Verimli, etkin ve tutumlu yönetimi engelleyen hususların belirlenmesi,
- Hükümet bünyesindeki finansal yönetim ve kontrol kalitesinin tespit edilmesi,
- Gelirlerin değerlendirilmesi, toplanması ve doğru biçimde kullanımı üzerinde etkili bir kontrol gerçekleştirmeye uygun prosedürler bulunup bulunmadığının tespit edilmesi,
- Hükümetin insan kaynakları yönetiminin raporlanması,
- Bakanlıklarla ilgili sürdürülebilir kalkınma stratejilerinin ve eylem planlarının izlenmesi,
- Harcamaların verimlilik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde olup olmadığının belirlenmesi.

Raporlarını meclise sunmakla yükümlü olan Kanada Sayıştay'ının raporları Avam Kamarası Kamu Hesapları Daimi Komitesi tarafından incelenerek uygulamaya konulmaktadır. Kanada Sayıştay'ında bazı raporlar farklı şekillerde sunulmaktadır. 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 raporlanmakla birlikte raporlar sorumlu Bakana ve şirketin yıllık raporu aracılığıyla Avam Kamarasına da sunulmaktadır. Devletin mali durumunu belirten görüşler (vize denetimleri) her Ağustos ayında yayınlanan Kanada devlet bütçesi kapsamına alınmaktadır. Sayıştay Yasasıyla öngörülmeven 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 rapor ve sonuçları ise onların yasama meclislerine sunulmak üzere yıllık olarak hazırlanmaktadır (Köse, 2007: 182).

Kanada Sayıştay'ı yetki, kapsam ve görevleri açısından değerlendirilecek olursa; uluslararası standartlara uygun olarak mali kaynakların kullanımında etkinliğe ve performans denetimine verdiği önem, raporların Avam Kamarasına ve ilgili bakana doğrudan sunabilme hakkı gibi unsurlar göze çarpmaktadır. Söz konusu durumlar Kanada'daki uygulamaların halkın bilgilendirme hakkını kullanmasına yönelik olarak uygulandığını ve hesap verebilirlik anlayışının kurumsallaştığını ortaya koymaktadır.

Ayrıca gelişmekte olan ülkelere verilen eğitimler, Birleşmiş Milletler bünyesinde yaptığı denetimler de Kanada Sayıştay'ını hesap verebilirlik ve performans denetimi konusunda etkin kılmaktadır (Yörükler ve Özeren, 1999: 33-41).

3.2.4. İngiltere Sayıştayı

İngiltere, yüksek denetim alanında oldukça köklü ve eski bir tarihe sahiptir. Parlamenter demokrasinin ilk uygulandığı ülkedir ve dünyadaki ilk Sayıştay kabul edilen Sayıştay niteliğindeki bir kuruma (*Comptroller General of the Exchequer*) parlamenter demokrasiye daha geçmeden 1314 yılında sahip olmuştur. Genel gelir-giderlerin kontrolünü yapan bu kurumun bugünkü seklini alması 19.yüzyılın ortalarına denk gelmektedir. 1861 yılında Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş ve 5 yıl sonra 1866 yılında da Sayıştay kanunu ile tüm kamu hesaplarının bağımsız denetimi yasal olarak kabul edilmiştir. 1977 senesinde kurumun yetkileri

geniştirilerek, mali islerin yanında yönetim işlerinin denetlenmesi görevi Sayıştay'a verilmiştir. Böylece İngiltere Sayıştay'ının görevi yürütmenin denetimini yaparak parlamentonun görevini yapmasına destek olmak, iç denetim ve kontrol mekanizmalarının işlerliğini sağlamak ve denetlemek, büyük projeler ile kapsamlı işlerin performans denetimini yapmak olarak belirlenmiştir. Sayıştay'ın parlamento ile yakınlaşmasını sağlamak adına 1983 yılında yeni bir yasa çıkarılmış ve Sayıştay başkanı parlamentonun bir üyesi olarak kabul edilmiştir. Bu yasada Sayıştay'ın güçlendirilmesi temel hedefi çerçevesinde kurumun adı Ulusal Denetim Ofisi (*National Audit Office-NAO*) olarak değiştirilmiştir (Köse, 2007: 148). İngiltere Sayıştay'ının tarihsel gelişimi bu şekilde bir seyir izlerken örgüt yapısı Anglo-Sakson⁵ denetim modeline yatkındır. Bir başkan ve başkan vekiliyle birlikte 7 başkan yardımcısından oluşan İngiltere Sayıştayı; bünyesinde 620 denetçi, 120 destek personeli olarak 800 kişi barındırırken, 22 birim yöneticisi ve 106 denetim ekibi de kuruma bağlı olarak çalışmaktadır. İngiltere Sayıştayı yüksek denetimden sorumlu ana kurum olmakla birlikte yerel yönetimlerin denetimi bir komiteye bırakılmıştır. Audit Commission'un(Denetim Komisyonu)denetim alanı, yetki ve görevleri şöyledir (Eddison ve Tıkız, 1993: 13):

- İngiltere'nin yüksek denetim kurumu National Audit Office-NAO'dur; Audit Commission bir denetim komisyonudur.
- Parlamento adına denetim yapar.
- Denetim alanı; İngiltere ve Galler'deki tüm yerel yönetimler ve sağlık kuruluşlarıdır.
- Komisyon çalışmalarında performans denetimine ağırlık verir.
- Belediyelerin mali kaynak ve işleyişlerine, belediyelerle veya bağımsız olarak incelemede bulunur.
- İnceleme ve araştırmaları hizmet etkinliğini ve verimliliğini artırmak üzerinedir.

⁵ Denetim modelleri; Kara Avrupası ve Anglo-Sakson olmak üzere iki modelde ele alınmaktadır. Anglo-Sakson denetim anlayışı, üst yöneticiye geniş hareket sahası tanınması amacıyla denetimin üst yöneticiye bağlı olarak hareket etmesini sağlamaktadır. Bu şekilde kurgulanan 2 tür denetim biçimi ortaya çıkmaktadır. Birincisi iç denetim ikincisi ise dış denetimdir. Dış denetim; bağımsız kuruluşlarla kurumların gerçekleştirdiği faaliyetlerin denetlenmesi, iç denetim ise kurumun kendi bünyesinde bulunan denetçiler eliyle denetlenmesidir. Kıta Avrupası sisteminde ise Anglo - Sakson anlayışının tersine kurul halinde örgütlenmiş mali denetim mekanizmaları bulunmaktadır. Mali işlerin mevzuatlara uygunluğu bu kurul tarafından sağlanmakta, geniş ve standartlaşmış uygulamalar bulunmaktadır.

- Belediyeleri karşılaştırmalı olarak inceler ve birbirlerinin deneyimlerinden haberdar olmalarını sağlayarak fikir edinmelerini sağlayan bir ortam oluşturur.

İngiltere'de birçok alan, Denetim Komisyonu ve Sayıştay dışında kalmaktadır. 1980 yılından sonra sayıları artmaya başlayan Yarı Özerk Kamu Kuruluşları, Sayıştay ve Denetim Komitesi denetim alanı dışında tutulmakta ve aynı zamanda denetim adına sorun oluşturmaktadırlar. Söz konusu kuruluşların, halk oylaması ile seçilmemesi ve parlamentonun söz hakkına sahip olmaması nedeniyle halk tarafından sorgulanamamasına ve hesap verebilirlik mekanizmasının işleyişinin azalmasına neden olmaktadır. İngiltere'de kamu kuruluşlarının yalnızca %33'ü Sayıştay ve Denetim Komitesi kapsamında yer almaktadır. Ülkede genel olarak kaynak dağıtımını yıllık belirlenen performans hedeflerine göre yapmakta ve kapsamlı olarak harcamalar gözden geçirilmektedir. Kamu kurumlarınca hazırlanan 3 yıllık stratejik planlar dâhilinde alt kamu kurumları yöneticilerine kaynaklar aktarılmakta ve bu süreci hazineye bağlı muhasebe görevlisi yürütmektedir. Bu şekilde hem mali denetim hem de performans denetimi özellikli olarak yapılmaktadır. Ayrıca hazine bakanınca oluşturulan bir komite, performans denetimini yürütmektedir (Demirel, 2015: 166). İngiltere'nin denetim sisteminde kamu kurumlarının denetimi iç denetim organlarınca sürdürülmekte ve Sayıştay, büyük işler ile kapsamlı projelerin performans denetimiyle ilgilenmektedir.

Bu evrilme 1983 yılında çıkarılan kanunla başlamış olup aynı kanunla Sayıştay, çok daha geniş yetkilerle donatılan ve açıkça yasal yetkisini alan bir kurum haline gelmiştir. Performans denetimi konusunda büyük yetkiler alarak işlerinin yoğunluğunu oraya kaydirmiş olsa da bazı konularda sınırlamalar mevcuttur. Şöyle ki İngiltere Sayıştayı, politik hedeflerin yerindeliğini sorgulayamamaktadır. Sayıştay performans denetim raporlarını, parlamento yayın komitesine iletmekle görevlidir. Büro bu kaynakları halka duyurur. İngiltere Sayıştay'ında hesap verebilirlik ilkesinin önemini ve uygulamadaki yaptırımını açıkça görmekteyiz. Ayrıca kamu kurumlarının denetimini iç denetim mekanizmalarına bırakarak performans denetimini doğrudan Sayıştay görevi addetmesi ve kaynak tahsisini hem doğrudan hazineden yaparak hem de stratejik performans planlarına göre yapması da bu konunun önemini ve işlevselliğini göstermektedir (Denetişim Dergisi, 2012: 115).

3.2.5. Diğer Ülke Deneyimleri

Avusturya Sayıştayı: Yetkisini federal anayasa ve 1948 tarihli Sayıştay Yasası'ndan alır ve parlamentoya doğrudan bağlı olarak iki fonksiyonlu bir çalışma biçimi vardır. Federal maliyeyi denetlerken federal parlamentonun bir organı gibi davranırken, yerel yönetimler ve bunlara bağlı kurumları denetlerken eyalet parlamentosu adına hareket etmektedir. Sayıştay yürütmeden bağımsızdır ve anlaşmazlık durumunda anayasa kararı esas alınır. Bir başkan, bir başkan yardımcısı ve denetçilerden oluşan Sayıştay, komite sistemine göre örgütlenmiştir. Başkan eyalet üyeleriyle aynı statüde kabul edilir. 12 yıllık dönemler için seçilir ve oy çokluğu veya Anayasa Mahkemesi kararı ile görevden alınabilir. Denetim kapsamı tüm kamu kurum ve kuruluşları olup fonlarında %50 paydan fazlası kamuya ait olan iktisadi işletmeler de denetim kapsamındadır. Meclisin 20 ve üstü üyesinin isteği sağlandığında özel bir denetim de gerçekleştirebilmektedir. Raporlar kamu hesapları komitesine sunulur ve başkan doğrudan görüş bildirebilir (Köse, 2007: 156).

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (KKTC) Sayıştayı: 1983 tarihinde kurulan kurum, 1985 KKTC Anayasası'yla anayasal bir kurum olmuştur. Bir başkan ve iki üyeden oluşan Sayıştay tamamen bağımsız bir kuruluştur. Tüm kamu gelir ve giderlerini denetlemekle görevlidir ve sonuçları Cumhuriyet Meclisine sunar. Sayıştay aynı zamanda meclise mali konularda yardımcı olmakla görevlidir. Meclise denetim sonunda *Uygunluk Bildirimi Raporu* sunma zorunluluğu vardır ve bu, anayasal bir sorumluluktur. KKTC Sayıştayı uygunluk ve düzenlilik denetimi sonucu hukuka aykırı bir durum tespit ettiğinde durumu *Hukuk Dairesine* bildirmektedir. 2008 yılında çıkan yeni yasal düzenleme ile Sayıştay'a hesap verebilirlik çerçevesinde kamu kurumlarının etkinlik, verimlilik, ekonomikliğini denetleme yetkisi verilmiştir. Böylece KKTC Sayıştayı mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi yapan yüksek idari mahkeme olarak son formunu bulmuştur (Şafaklı, 2010: 8-9).

İspanya Sayıştayı: Yönetim yapısıyla 17 otonom bölgeden oluşan fakat federal bir yapı olmayan İspanya, Sayıştay konusunda köklü geçmişe sahip ülkelerden biridir. Kökleri 15.yüzyıla dayanan İspanya Sayıştayı, 1982 yılında çıkarılan kuruluş yasası ile bugünkü şeklini almıştır. 1988 yılındaki yasayla denetim ve yargı işlevleri düzenlenmiş ve otonom bölgelere kendi Sayıştay'ını kurma hakkı verilmiştir ve

günümüzde 13 otonom bölgede yerel Sayıştaylar mevcuttur. Bu Sayıştaylar bölge yönetiminin hesaplarını denetler, onaylar ve parlamentoya rapor sunarlar. Sayıştay olmayan diğer bölgelerde bu görevi merkezi Sayıştay yürütmektedir. Bölgesel Sayıştaylar yalnızca denetim yapabilmekte, bu Sayıştayların yargı fonksiyonları merkez Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Sayıştay kamu denetimi anlamında en üst devlet organıdır. İç denetim mekanizmalarının kuvvetliliğiyle bilinen İspanya'da, İç Denetim Genel Müdürlüğü etkin ve bağımsız bir denetim sağlar ve bu kurumun raporları Sayıştay denetimine tabidir. Merkez Sayıştay geniş bir denetim alanına sahiptir. Tüm kamu kurum ve kuruluşları, iktisadi devlet işbirlikleri, otonom bölge Sayıştay ve denetimleri, bağımsız müesseseler ile kamu fonlu girişimler Sayıştay denetimi kapsamındadır. İspanya Sayıştay bağımsız bir yüksek idare mahkemesidir ancak yargı işlevi itiraza tabidir. Yani denetim konusunda en üst mercidir fakat yargı konusunda kararları bir başka mahkemeye itiraz, inceleme ve temyiz edilebildiği için yargı konusunda en üst organ değildir. Çünkü İspanya'da yargı birliği vardır ve tüm mahkemelerin en üst düzeyi *Yüksek Mahkemedir*. Sayıştay kararları için de bu mahkemeye başvurulabilmektedir. Sayıştay üyelerinin 6'sı senato 6'sı parlamento tarafından seçilir ve görev süreleri 9 yıldır. (Sayıştay Başkanlığı, 1987: 139-140).

Amerika Bileşik Devletleri (ABD) Sayıştayı: Amerika 50 eyaletten oluşan federal bir devlettir. Bu eyaletlerin hepsinde bir yüksek denetim kurumu bulunmaktadır fakat 1921 yılında başkent Washington'da, General Accounting Office (GAO) kurulmuş ve parlamento adına yüksek denetimden sorumlu kurum ilan edilmiştir. Federal Sayıştaylar dışında merkezi bir Sayıştay kurumuna, federal Sayıştayların büyüyen bütçe yapısına sahip olması, kurum üzerinde sadece başkanın hakimiyetinin artması ve denetim yetersizliği gibi nedenlerden dolayı ihtiyaç duyulmuştur. GAO yürütmeden bağımsızdır ve yasama adına hareket eder. Tüm yetkileriyle yalnızca başkanına bağlıdır ve başkanı 15 yıllığına seçilir; hukuka aykırı bir fiili olmadıkça ve oylama olmaksızın görevden alınamaz. Sayıştay ilk kurulduğunda yalnızca düzenlilik denetimi yapıyorken 2. Dünya Savaşı ve sonrasında beliren eksikliklerle birlikte 1950 yılında yeni bir yasa çıkarılmıştır. Bu yasa ile her kuruma kendi denetimini yapma görevi verilerek Sayıştay'a yalnızca bu kurumları denetleme, mevzuatı uygulama ve belirleme görevleri verilmiştir. Böylece ABD Sayıştay'ının iş yükü azaltılarak etkinliği artırılmıştır. 1970 yılında kabul edilen yasa ile birlikte ABD

Sayıştayı, adına “Program Değerlendirmesi” dedikleri performans denetimi anlamına gelen bir yeni görev üstlenmiştir. 1970’lerin ortalarında Vietnam savaşının gelir, gider, harcama denetimlerini de Sayıştay gerçekleştirmiştir. 1985’ten sonra Sayıştay tüm kamu kurumlarını, bakanlıklar da dâhil olmak üzere, yıllık mali rapor sunmaya teşvik etmiş ve 1989 yılında başarılı olmuştur. 1993 yılında Clinton döneminde “Devlet Performans Sonuçları Kanunu” ile performans denetimi yetkisi açıkça yasallaştırılmıştır. ABD Sayıştayı performans denetimi, bürokratik olmayıp vatandaş odaklıdır; sonuç odaklıdır; pazarı hedef noktasına koyarak rekabetle yeniliğe teşvik edicidir (Apan, 2011: 22-24-27). ABD Sayıştayı mali konularda öncülük eden, denetleyen, fikir sunan, iyileştirmeler yapan, politikada etkin, hesap soran bir kurumdur. Bu nedenle Genel Muhasebe Ofisi olan adı 2004 yılında *Devlet Hesap Verme Ofisi* olarak değiştirilmiştir. ABD Sayıştayı genel sayıştaylara kıyasla çok daha kapsamlı işler yürütmektedir. *Genel Yönetim Konularının Denetimi, İnsan Kaynaklarının Denetimi, Ulusal Güvenlik ve Uluslararası İlişkilerin Denetimi, Kaynaklar, İletişim ve Ekonomik Gelişme Konularının Denetimi* konularında bölümleri bulunmaktadır ancak ana işlevi yasama adına yüksek denetim yapmaktır. Denetim sonuçlarını yıllık raporlar şeklinde meclise sunmaktadır (Köse, 2007: 163-177).

3.3. Türk Sayıştayı’nın Hesap Verme Sorumluluğuna Katkısını Artırmaya Yönelik Çalışmalar

Hesap verebilirlik, günümüzde üzerinde en çok durulan kamu yönetimi ilkelerinden biridir ve her devlet hesap verebilir bir kamu yönetimi için birtakım araçlarla bu ilkeyi sağlamaya çalışmaktadır. Türk Sayıştayı’nda da hesap verebilir bir kamu için belli değişiklikler ve güncellemeler yapılmıştır. Yasal ve anayasal düzenlemeler, uluslararası girişimler ve TBMM-Sayıştay arasındaki ilişkiler Türk Sayıştayı’nda yenilikçi hareketler olmuştur.

3.3.1. Anayasal ve Yasal Düzenlemeler

Türk Kamu Yönetiminde Sayıştay'ın temelleri 1865 yılında Divan-ı Muhasebat nizamnamesiyle atılmıştır. Bu nizamname ile divan, Maliye ve Muhakeme isimli iki daireye ayrılmış, divan reisi başkanlığında bu dairelere reis-i sani atanmış, 1876 yılı anayasal düzenlemesi ile daha da kurumsal bir yapıya bürünmüştür. Sırasıyla 1876 Anayasası, Meşrutiyet Dönemi, Cumhuriyet Dönemi, 1924 Anayasası, 1961 Anayasası ve 1982 Anayasası Sayıştay kurumunu düzenleyen; yetki, kapsam ve görevlerini genişleten, değiştiren ve güncelleyen önemli gelişmeler olmuştur (Altun, 2006: 18-24). Dünyada hesap verebilirlik kavramı sosyal devlet anlayışı ile insan faktörünün önem kazanmasıyla kamu yönetiminde adı geçmeye başlamış ve hızla yayılmıştır. Hesap verebilirlik kavramını kamuda yaygın ve sistematik hale dönüştürmek için performans yönetimi en önemli araçlardan biri olmuştur. Çünkü etkin bir hesap verebilirlik için kaynakların, emek ve çabaların, kimler tarafından ve ne şekilde kullanıldığının bilinmesi en büyük sorunsaldır. Performans denetimi örgütlerdeki soyut ve somut kaynakların ne şekilde kullanıldığını ve ne derece faydalı olduğunu ölçen denetim türü olması sebebiyle hesap verebilirliği sağlamada en temel araçtır.

Dünyada 1980'li yıllarda OECD ülkelerinde hızla baş gösteren kamu açıkları, dış borçlar, enflasyon kamu yönetiminde reformun gerekliliğini gözler önüne sermiştir. Bu ihtiyaç dalgası ile 1982'de İngiltere'de başlayan reform hareketi 1988 ve 1999 yıllarında devam etmiş; aynı zaman diliminde Amerika'da yayımlanan "The Government Performance and Results Act" yasasıyla etkinlik bulmuştur. Bu reform hareketleriyle birçok ülke yenilikçi adımlar atmıştır. Hesap verebilirlik kavramı performans denetiminin hem bir amacı hem bir ilkesi olarak kamu yönetiminde etkinliğini kazanmaya başlamıştır (Bilgin, 2007: 59). Türkiye'de ise Avrupa Birliği uyum sürecinde kamu yönetiminde reformlar başlamıştır. 2000 yılında İçişleri Bakanlığı belediyelerde demokratikleşme ve gelir-giderleriyle ilgili ivedilikle çözüm aramış ve yerel yönetimlerle ilgili yasalarda değişiklik tasarısını hazırlamıştır. 2001 yılında "Türkiye'de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi" adlı bir rapor hazırlanmış ve 2002 Ocak ayında "Türkiye'de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı" Bakanlar Kurulu'nca kabul edilmiştir. "Merkezi idare ile yerel idareler arasında

görev, yetki ve kaynak paylaşımı, üniter devlet anlayışımıza dayalı olarak, etkinlik, verimlilik ve çağdaş yönetim ilkelerine uygun olarak yeniden belirlenecektir” sözleri kamu reformlarının amaç ve içeriğini açıklamaktadır (Öztürk, 2015: 139-140).2003 yılında çıkarılan *5018 sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanunu*, Sayıştay ve hesap verebilirlik üzerine önemli düzenlemeler yapmıştır. Kanunun amaç kısmında hesap verebilirlik ve mali saydamlığı sağlamak açıkça belirtilmiştir. Bu kanunun ardından 11 Nisan 2004 tarihinde *5227 sayılı kanunda* hesap verebilirlik, kamu yönetiminin kuruluş ve işleyişinde temel ilkeler arasında kabul edilmiştir. Hemen ardından 25 Mayıs 2004 yılında başka bir kanun olan *5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kanunu*'nun amaç ve kuruluş maddelerinde hesap verebilirlik ilkesi açıkça beyan edilmiştir. 2010 yılında kabul edilen *6085 sayılı Sayıştay Kanunu* ise diğer kamu yönetimi kanunlarında amaç edinildiği açıklanan hesap verebilirlik ilkesinin uygulanıp yaygınlaşma görevini Sayıştay'a vermiştir. 14 Haziran 2012'de ise *6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu* kabul edilmiştir. Bu kanunda açıkça hesap verebilirlik ilkesi işlenmemiş olsa da böyle bir kurumun varlığı ve hesap verebilirliğin aracı olarak çalışması bu ilkenin uygulanabilirliği açısından önemli bir düzenleme olarak ele alınmalıdır.

2001-2006 yılları yıllık programlarında, 1985 ve 2013 yılları arasında kabul edilen beş adet *Beş Yıllık Kalkınma Planlarında*; yetkilerin, görevlerin ve sorumluluk alanlarının açıkça belirlenmesi; yetki devri öngörüsü; yasal boşlukların doldurulma gayreti; 2002 yılı ve sonrasında açıklanan bazı kalkınma planlarında hesap verebilirlik ilkesinin doğrudan yer alması ve amaç kapsamında açıklanması; performans yönetime dair vurgu ve yaptırımlar hesap verebilirlik ve şeffaflık sağlayabilmek adına yasal düzenlemeleri, yaptırımları ve yeni kamu yönetiminin çerçevesini göstermektedir (Yıldırım, 2006: 126-196).

3.3.2. Uluslararası Kuruluşlarla İlişkiler

Türkiye, uluslararası kuruluşların kararları ve belirlediği standartları her zaman gözetken bir ülke olmuştur. Türkiye'nin bu kuruluşlarla olan ilişkisine geçmeden önce uluslararası kuruluşları incelemek açıklayıcı olacaktır. Dünyada 1973 yılında ilk muhasebe örgütü; standartların yayımlanması, hazırlanması, genel kabul ölçülerinin

belirlenmesi gibi amaçlarla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur. Komite ilk standardını 1975'te yayımlamıştır. 1977 yılında, 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Münih'te kurulmuştur. Kuruluş amaçları birbirini tamamlayan bu iki kuruluş 1982 yılında amaç birliği edinerek birbirlerinin üyelerini tanımışlar ve güçlerini birleştirmişlerdir. Sonuçta iki kuruluş, uluslararası standartların belirlenerek bu standartların kullanıldığı; güvenilir, şeffaf, açık finansal tablolar oluşturulmasını amaçlamıştır. Finansal verilerin ölçülmesinde ortak bir form yaratmak iki kuruluşun temel hizmet amaçlarıdır. 2000 yılında IASC bağımsız bir kuruluşa dönüşerek Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board – IASB) adını almıştır. Türkiye'de ise bu tür kuruluşlarla ilişkiler; 1977 yılında, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) kurucu üyesi olmasıyla başlamaktadır. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, üyelik görevleri kapsamında 1992 yılında 31 adet uluslararası muhasebe standardının çevirisini bir derleme kitap halinde yayımlamıştır. 2011 yılında yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yasal olarak "Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarının" benimsendiği açıklanmıştır (Durmuş ve Aytulun, 2014: 7-10).

Kapsamı genişleyen ve karmaşıklaşan, gelişen teknoloji ve değişen harcamalarla yönetmesi güçleşen iç denetim faaliyetlerini uluslararası arenada standart bir ölçüyle ele almak adına 1941 yılında, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) kurulmuştur. 2 Ekim 1995'te ise Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) kurulmuş ve o yıl ilk kez Türkiye'de yapılan Uluslararası İç Denetim Enstitüsü toplantısında kuruluşu ilan edilerek uluslararası arenada kabul görmüştür. TİDE, 1996 yılında Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (ECIIA) ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) üyeliğine kabul edilmiştir. Yine aynı yılın mayıs ayında, Prag'da yapılan kongrede, TİDE; Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü genel kurul üyeliğine seçilmiştir. Bu gelişmeyi dönemin Avrupa İç Denetim Enstitüleri Yönetim Kurulu Başkanı, kuruluşun çok genç yaşta bu denli ilerlemesinin kendi açısından kilometre taşı olarak nitelendirildiğini belirterek değerlendirmiştir (Yurtsever, 2012: 21-27). 1953 yılında ise daha önce belirtildiği üzere Küba'da gerçekleştirilen uluslararası bir kongrede Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) kurulmuştur. Kuruluşundan sonra siyasetten ve devletlerden tamamen bağımsız bir yapı olarak

varlığını sürdürmüştür. Birleşmiş Milletler örgütüne üye olan tüm ülkelerin yüksek denetim kurumlarının üyesi olduğu bir kuruluştur. Birleşmiş Milletler örgütü ise 26 Haziran 1945 yılında 50 ülke tarafından oluşturulmuştur ve Türkiye BM'nin kurucu üyelerindendir. Türkiye Cumhuriyeti Devleti ilk kurulduğundan bu yana yüksek denetim organı olan Sayıştay Kurumu da mevcuttur. Ayrıca Türkiye INTOSAI üyesi ülkelerdendir (Koçberber, 2008: 71).

3.3.3. TBMM-Sayıştay İlişkilerinin Güçlendirilmesine Yönelik Yapılan Düzenlemeler

Sayıştay'ın meclis ile ilişkisi Heyet-i Mebusan ile başlamaktadır. Sayıştay'ın kuruluşu çok daha eskiye dayanmaktadır ki ilk meclis açılmadan önce Sayıştay, devletin tüm gelir ve giderlerini denetleyerek raporlarını Maliye Bakanlığı'na sunmaktaydı. Sayıştay'ın kurulmasının ardından, anayasal kurum statüsü kazandıran Kanun-i Esasi Anayasası, 105.maddesinde meclis ile Sayıştay ilişkilerini düzenlemiş ve Sayıştay raporlarının parlamento'ya sunulacağını açıklamıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında henüz güçler ayrılığı ilkesi benimsenmediğinden yasama, yürütme ve yargı TBMM bünyesinde olması sebebiyle Sayıştay-meclis ilişkileri yoğun ve hareketli bir seyir izlemiştir. Örneğin o dönem Sayıştay meclise 3 ayda bir rapor sunmakla yükümlüdür (Kaneti, 1990: 7). Daha ileriki yıllarda sisteminin oturması ve bilgi birikimi sayesinde Sayıştay raporları güç, önem kazanmış ve raporların mecliste görüşülmesi şiddetli tartışmalar içinde gerçekleşmiştir. Öyle ki 1924 yılı Sayıştay raporlarının görüşüldüğü bir meclis toplantısının sonu kan ile bitmiş ve Türkiye Cumhuriyeti devletinin ilk siyasi cinayeti olarak tarihe geçmişti (İnan, 1992: 19-20).

Günümüzde ise Sayıştay “Genel Uygunluk Bildirimi Raporunu” meclise sunmakla görevlidir. 5018 sayılı KMYKK ile bu rapora yeni raporlar eklenmiştir⁶. Sayıştay raporları kesin hesap kanunlarının düzenlenmesinde temel teşkil etmektedir. Sayıştay kanununun ek 2 ve ek 10.maddelerine göre Sayıştay raporları genel görüşme konusudur ve meclisi bilgilendiren temel kaynaklar arasındadır. Yalnızca performans raporları ve genellik içeren raporlar Genel Kuruldan önce Plan ve Bütçe

⁶Bakınız: Bu çalışmanın “ 2.4.3.Raporlama İşlevleri” adlı bölümünde Sayıştay raporları detaylı açıklanmıştır.

Komisyonda görüşülmektedir. Sayıştay raporlarının mecliste görüşülme şekli uzun yıllar meclis iç tüzüğünde ve Sayıştay'ın kendi kurum mevzuatlarında düzenlenmemiştir. 2009 yılında Plan ve Bütçe Komisyonu Yapılandırma Tasarısında, Sayıştay raporlarının etkinliğini artırmak, parlamentonun bütçe üzerindeki rolünü geliştirmek ve meclisin denetim yetkisine haiz olmasını sağlamak amacıyla Plan ve Bütçe Komisyonunun altında “*Bütçe ve Kesin Hesap*” olmak üzere iki ayrı alt komisyon oluşturulması teklif edilmiştir. Bu komisyonlardan bütçe ve ilgili diğer dokümanlar Bütçe Komisyonunda; Sayıştay raporları ve diğer kurum raporları Kesin Hesap Komisyonunda incelenecektir. Bu uygulama ile Sayıştay raporlarının diğer komisyonlar tarafından özümsemesi amaçlanmıştır. Ayrıca Sayıştay raporları TBMM’de genel görüşme konusu olacaktır (TBMM Tutanak Müdürlüğü Toplantısı, 2009: 3-5). Daha sonraki süreçte Sayıştay-meclis ilişkileri 6085 sayılı kanunda düzenlenmiştir. TBMM’nin kamu kaynağının kullanılması ve elde edilmesine ilişkin kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşmesine Sayıştay veya denetim başkan yardımcısı katılmak durumundadır (SK.md.38). Ayrıca Sayıştay kanununun “*Sayıştay Raporları*” adlı kısmında tüm raporların TBMM’ye sunulma ve ilgili komisyonda görüşülme zorunluluğu her madde ve fıkrada açıkça belirtilmiştir (SK. md.38.39.40.41.42.43.44). Sayıştay-TBMM ilişkilerinde en önemli noktalardan birisi TBMM’nin talep ettiği denetimlerin öncelikli olmasıdır (SK.md.45).

Sayıştay ile parlamento arasındaki ilişkiler; TBMM’nin denetim konularına hâkim olması, Sayıştay raporlarının işlevsellik kazanması ve Yasamanın Sayıştay'ın denetim aracı olma fonksiyonunun yerine getirilmesi bakımından canlı ve yoğun olması istenen bir durumdur. Bazı ülkelerde Sayıştay-Parlamento ilişkisini canlı tutabilmek ve Sayıştay'ın etkinliğini artırabilmek için Sayıştay başkanını meclis üyesi kabul etme uygulamaları mevcuttur (Akyel, 2016: 124).

SONUÇ

İnsanların toplu biçimde yaşamalarından bu yana gelir-gider hesabı önemli olmuştur. Devletin gelir-giderlerini tutma ve bunları değerlendirme isteği her zaman mevcut olmuştur. Bu tarz beklenti ve talepler daha ileriki topluluklarda kontrol etmeye ve ardından demokratik toplumlarda halkın kamu kaynaklarının nereye harcadığını bilmek istemesine evrilmiştir. Modern toplumlarda devletin gelir-giderleri, bütçesi, harcamaları olduğu kadar bunların halk tarafından bilinmesi de oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Muhasebe kayıtları, iç kontrol sistemleri, iç ve dış denetim mekanizmaları iyi bir yönetimde önemli unsurlar olmuşlardır. Her devlette maliye işlerine bakan bir birim muhakkak mevcut olmuş; Monarşik yönetimlerde dahi konuyla alakalı en azından bir kişi görevlendirilmiştir. Gelir-giderlerin hesaplanması kadar kontrol edilip denetlenmesi de aynı derecede üzerinde durulan bir olgu olmuştur. Küreselleşme ve ekonomik gelişmeler ile denetim ve denetim yapan kurumlar daha da önem kazanmıştır. İşletme ve işletmeyi oluşturan taraflar arasında güvenin tesis edilmesi en temel şartlardandır (Kaval, 2005:7).

1980'li yılların sonlarında doğru gelişmiş ülkelerde ve özellikle Anglo-Sakson coğrafyasında kamu sektörünün yönetiminde ortaya çıkan yeni kamu yönetimi anlayışı ve yukarıda sayılan gelişmeler mali yönetimlerin de güncellenerek değişmesi sonucunu ortaya çıkarmıştır. Yeni anlayışla birlikte verimlilik, performans, sonuçlar, kalite, rekabet, esneklik ve sürekli iyileştirme çerçevesinde faaliyet alanları genişletilmeye başlanmıştır. Bu genişleme, ne derecede gerçekleştiği, önceden belirlenen performanslara ne kadar ulaşılabilirdiği veya ne kadar hesap verebilir bir yönetimin olduğu değerlendirmesini ortaya çıkarmıştır. Bunları sağlamak üzere hesap verebilirlik anlayışı; hedeflerle beklentilerin önceden açıkça belirlenerek, değerlendirme kriterlerini somut bir şekilde önceden ortaya konulduğu ve sonuçlar karşısında uygulanacak yöntemlerin önceden açıklandığı bir model sunarak, yönetsel eylem ve işlemlere karşı hareket esnekliği sağlamayı amaçlamaktadır.

Yeni Kamu Yönetimi anlayışıyla gündeme gelen hesap verebilirlik kavramı kamu yönetiminde değer kazanan insan faktörünün en belirgin ispatıdır. Bu sebeple kamu en çok halkına hesap vermekle yükümlüdür. Kamu mensupları artık görevlerini sadece kanunlar ve kurallar temelinde değil; işi yaparken dâhil oldukları her süreçte

görev, yetki, sorumluluklarından ötürü hesap verdikleri bir sistem çerçevesinde yerine getirmektedirler. Bu amaç doğrultusunda kamu kaynağını kullanan idarelerin ve tüm kamu mensuplarının ekonomik, etkin ve verimli davranışı iyi bir hesap verebilirlik sistemi ile sağlanabilecektir. Türk kamu yönetiminde bu misyon, anayasa ile Sayıştay kurumuna verilmiştir

Tüm süreçler, gelişmeler, kamunun varlığı ve kaynaklarının denetimi hususları Sayıştay niteliğinde yüksek denetim yapan ve yaptırımını devlet gücüyle destekleyen üst düzey kuruluşların varlığını meydana getirmiştir. Sayıştay kurumları meclisler adına parlamentoları denetleyen; denetim sonuçlarını raporlarıyla meclise sunarak denetim yönetimine yön veren kurumlardır. İnsan unsurunun devlet yönetiminde önem kazanmasıyla birlikte halkın yönetimde etkinliği, bilgi edinmesi, kamusal hakları önem kazanmıştır. Devlet yönetimi de insan faktörünü odak noktasına alarak başka bir forma evrilmiştir. Halkın beklentilerini, bilgi sahibi olarak yönetim hakkını kullanması şeffaf, hesap verebilir, açık kamu yönetimi anlayışını ortaya koymuştur (Önder ve Türkoğlu, 2012: 199).

Kamu yönetiminde hesap verebilirliği sağlamanın en önemli araçlarından biri denetim mekanizmalarıdır. Denetim kavramı baslı başına hesap soran ve süreçlerle ilgili bilgi edinmeye dayalı bir mekanizmadır. Denetim sistemlerinin hesap verebilir olması ve şeffaflığı sağlaması güvenilir, sağlıklı yönetimlerin temelini oluşturmaktadır. Bu bağlamda Sayıştay kurumları; hesap verebilirliği sağlamak, halkı bilgilendirmek, kamu idarelerinin etkinlik, verimlilik, ekonomiklik değerlemeleri ile mali işlemlerini düzenlemek ve yasalara uygunluğunu sağlamak konularında görevlidir. Bu yetkiyi hukuk devleti ilkesi kapsamında anayasalardan alırlar ve Sayıştay kurumları denetim konusunda en üst yetkili makamlardır.

Hesap verebilir kamu örgütleri yaratmanın en temel aracı denetimdir ve denetimin bağımsız, üst düzey, yasal yaptırıma sahip oluşu denetimi etkili kılmaktadır. Bu çalışma kapsamında yapılan literatür araştırmalarında denetimin amacı, niteliği, denetimi yapan kurum ve sonuçlarının hesap verebilir kamu yönetiminde ne derece etkili olduğu ortaya konulmuştur. Sayıştay kurumları denetim mekanizmaları olarak hesap verebilir kamu yönetimini sağlamada önemli rol oynayan mekanizmalardır. Sayıştayların idari ve ekonomik olarak bağımsız oluşu, denetim standartlarında

uluslararası mekanizmalara bağılı oluşu, Türk Sayıştayının yargı yetkisinin oluşu, meclis adına denetim yaparken parlamento üzerinde denetleme metotlarına sahip oluşu gibi nitelikleri denetimin kalitesini ve işlevselliğini artıran önemli unsurlardır. Sayıştay müesseselerinin siyasetten uzak, tarafsız olmaları yaptıkları denetimin güvenilirliği ve kalitesi açısından sağlanması gereken şartlardandır. İncelenen çalışmalarda Türk Sayıştayının bağımsız, yüksek denetim yapan hesap mahkemesi olduğu yasalarla ve öğretilerle ortaya konmuştur. Türk Sayıştayının sahip olduğu ve uluslararası arenada da örnek teşkil eden yetki ve donanımları yaptığı denetimin etkinliğini, kalitesini ve ürettiği bilginin güvenilirliğini artırmaktadır.

Denetimin hesap verebilirliğini sağlamak Sayıştay kurumunun en önemli görevidir ve Sayıştay kurumuna verilecek yetkiler denetimin niteliğini doğrudan etkilemektedir. Halkı bilgilendiren ve yönlendiren, çağdaş, bağımsız, yargı gücüyle donatılmış bir yüksek mahkemenin yaptığı denetim ve ürettiği bilgi de amacına uygun, hesap verebilir idareler yaratan, şeffaf ve açık sonuçlar üretecektir. Sayıştayların uluslararası, bağımsız ve tarafsız oluşu denetimde kilit bir rol oynamakta ve doğrudan denetimin niteliği, sonucu ve amacını değiştirmektedir.

Türkiye mevzuatlar tarihine bakıldığında kamu mali yönetim sisteminde yaşanan dönüşümün en önemli ayağının 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu olduğu görülmektedir. Bunun yanında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu da hesap verme sorumluluğuna yönelik görev ve sorumluluğu güçlendirmiştir. Avrupa Birliği uyum süreciyle birlikte 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu kabul edilmiştir. Kamunun artan harcamaları ve kısıtlı kaynaklar daha güncel ve etkin bir kamu mali yönetimini zorunlu kılmış; kamu kaynaklarının nereye ne şekilde harcandığı eskisinden daha önemli bir konu haline gelmiştir. Bu bağlamda yeni kamu mali yönetimi kanunu kaynak denetlemesinin daha iyi yönetilmesi ihtiyacından doğan zaruri bir reformdur. 5018 sayılı kanun üçüncü bölümünde; mali saydamlık, hesap verebilirlik, stratejik planlama ve performans esaslı bütçe hususlarını Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları başlığıyla düzenlemiştir.

Bu kapsamda idari kuruluşlar, bütçelerini hazırlamadan önce, kalkınma planları, programlar, benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin öngörülerini

ortaya koymak, ilgili mevzuat çalışmalarını gerçekleştirmek, ölçülebilir hedefler ve stratejik amaçlar saptamak, performansları önceden belirlenmiş göstergeler çerçevesinde ölçüm yapmak ve bu süreçte izleme ve değerlendirilmesini yapmak amaçlarıyla birlikte katılımcı yöntemlerle stratejik planlar hazırlamaktadırlar. 5018 sayılı KMYKK ile gelen bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere bütçe hazırlama süreci, hesap verme sorumluluğuna zemin edecek şekilde tasarlanarak hayata geçirilmiştir. Performans esaslı bütçelemeye uygun olarak hazırlanan stratejik planlar, yönetsel kuruluşları, sonucu ölçülebilir ve hesap verebilirliği yüksek bir harcama yönetimi gerçekleştirmeye zorlamaktadır.

Çalışma; Türk Sayıştayının denetimde oynadığı önemli rolü, tarihsel işlevini, sahip olduğu niteliklerin uluslararası düzeydeki durumunu ve tüm bu etkenlerin yaptığı denetimdeki etkilerini açıkça ortaya koymuştur. Türk Sayıştayını kökenlerini eski geleneklerden alan; idari ve ekonomik olarak bağımsız; tarafsız; yüksek denetimden sorumlu hesap mahkemesidir. Uluslararası platformda prestijli ve yüksek donanımlı kurumlardan olup; hesap verebilir, şeffaf kamu yönetiminde rolünü aktif şekilde icra eden bir kurumdur. Bu noktada kurumlar haricinde vatandaş düzeyinde de politikalar üretmek önem arz etmektedir. Çünkü kurumların hesap verebilirlik ve şeffaflık ekseninde mevzuatlara bağlı kalmalarını beklemenin haricinde bireysel olarak vatandaşlar arasında da bu kültürün yaygınlaşmasını sağlamak gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Tez ve Kitaplar

- AKCAGÜNDÜZ, Emre, *Türk Kamu Yönetiminde Denetim Anlayışının Dönüşümü ve Ombudsmanlık Kurumu*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, 2012.
- AKGÜNDÜZ, Ahmed, *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ankara, 1997.
- AKINCI, Mehmet, *Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman*, Beta Yayınları, İstanbul, 1999.
- AKPINAR, Elçin, *Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, 2006.
- AKTUĞLU, M. Ali, *Denetleme Ve Revizyon*, Barış Yayınları, 3.Baskı, İzmir, 1996.
- AKYEL, R., Özdemirci, B., Gülmez, İ., Şimşek, F., Seven, M., *Umumi Murakabe Heyeti’nden Sayıştay’a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)*, 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Yayın No: 1, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayın İşleri Matbaası, Mayıs 2012.
- ALACADAĞLI, Esmeray, *Kamu Yönetimi ve Kalite*, Kamu Yönetimi Paneli, TBB Yayınları 54, Ankara, 2003.
- ALPTÜRK, Ercan, *İç Denetim Rehberi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- ALTUN, Halis, H., *Sayıştay*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bolu, 2006.
- ALTUNBAŞ, Mustafa, *Sayıştay’ın Düzenlilik Denetiminin İncelenmesi ve Türkiye’de Uygulanabilirliğinin Analizi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, 2014.
- ARIN, Tülay, *Parlamente Bütçe Denetimi Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı Ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma*, TESEV Yayınları, İstanbul, 2000.
- ATAKAN, Nevin, COŞKUN, Arife, SONUVAR, Melda, *Performans Denetimi Pakistan Sayıştayı Uygulaması*, TC Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, Kasım 1997.
- ATİYAS, İzak Ve SAYIN, Şerif, *Kamu Maliyesinde Saydamlık*, Türkiye Ekonomik Ve Sosyal Etüdler Vakfı Yayınları, İstanbul, 2001, s. 27-45.
- AYTUNA, Türkan, *Felsefeci Gözüyle Denetim- Denetim*, Ankara, Sayı 10, 1986.

- BAŞ, Hasan, “Hesap Verme Sorumluluğu ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, (Türkiye’de Yeniden Mali Yapılanma, 20. Türkiye Maliye Sempozyumu, 23- 27 Mayıs 2005, Pamukkale), **Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Yayınları**, No 1, Pamukkale, 2005, s. 400-417,
- BAYAZITLI, Ercan, **Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartları ve Türkiye Uygulaması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1991.
- CANDAN, Ekrem, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, TC Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ümit Ofset Matbaacılık, Yayın No:2007/374, Ankara, 2007.
- CHANGHWAN Mo, **Privatization and Public Accountability: A Comparison between Private and Public Bus Operations**, Doctoral Dissertation, The State University of New Jersey, 2001.
- COOPER, Philip, BRADY, Linda, HARDEMAN, Olivia, H., **Public Administration for the Twenty-First Century**, Harcourt Brace College Publishers, Fort Worth, 1998.
- ÇEVİK, Hasan, H., **Türkiye’de Kamu Yönetimi Sorunları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.
- DİCKE, Lisa, A., **Accountability in Human Services Contracting: Stewardship Theory and the Internal Perspective**, Doctoral Dissertation, The University of Utah, Department of Political Science, August, 2000.
- DURMUŞ, Ahmet, A. ve AYTULUN, Arif, **“Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları”**, İstanbul, 2014.
- EDDİSON, Tony, TIKIZ, Cenk, **Yerel Yönetimlerde Denetim**, TOKİ ve IUL-EMME Ortak Yayını, İstanbul 1993.
- ELA, Mehmet, TÜRKYENER, Mustafa, C., “Türkiye’de Sayıştayın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı 602, 2015.
- ERDAĞ, Coşkun, **Okullarda Hesap Verebilirlik Politikaları: Bir Yapısal Eşitlik Modelleme Çalışması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Eskişehir, 2013.
- ERDOĞMUŞ, Osman, **“Kamu Denetiminde İdari ve Denetsel Açından Ombudsman Kurumu: Türkiye Örneği”**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.
- ERYILMAZ, Bilal, **Kamu Yönetimi/Düşünceler/Yapılar/Fonksiyonlar/Politikalar**, 4.baskı, Okutman Yayıncılık, Ankara, 2011.
- FİNKELSTEİN, Neal, D., **Transparency in Public Policy: Great Britain & The United States**, USA: Palgrave Macmillan, 2000.

- GEİST, Benjamin, *State Audit: An Introduction*, State Audit - Development In Public Accountability, State Comptroller's Office, Israel, 1981.
- GÖRGÜN, Emine, *Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve TAN, Turgut, *İdare Hukuku*, C.1, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref, *Yönetim Hukuku*, Turhan Yayınları, Ankara, 1992.
- GÜLTEKİN, Sadettin, *Kamu Yönetimi*, Akademi Yayınevi, Şubat 2002.
- GÜREDİN, Ersin, *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 11. Bası, Arıkan Matbaası, İstanbul, Ocak, 2007.
- İNAN, Atilla, *Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı*, Ankara, 1992.
- KAVAL, Hasan, *Muhasebe Denetimi*, Akademik Yayınları, Ankara, 2003.
- KAYA, Safiye, *“Hesap Verme Sorumluluğu Parlamento ve Sayıştay”*, Kamu Mali Yönetimi Reformu Arenası, Ankara, Nisan 2003.
- KEMAL, Lale, *Zayıf Kalan Meclis İradesi: Yeni Sayıştay Yasası’nda Askerî Harcamaların Denetimi Sorunu*, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı Demokratikleşme Programı, TESEV Yayınları, İstanbul, 2012.
- KEPEKÇİ, Celâl, *Bağımsız Denetim*, Lazer Ofset Yayınları, Ankara, 1996.
- KESİK, Ahmet, *Türkiye’de Yüksek Denetim: Kamu Maliyesine Yeni Bakış*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.
- KESİM, Erdoğan, *“Bir Etik Davranış İlkesi Olarak Hesap Verebilirlik (Hesap Verme Sorumluluğu)”*, Siyasette ve Yönetimde Etik Sempozyumu, Sakarya Üniversitesi, Adapazarı, 2005, s.269-281.
- KOPPELL, Jonathan, G. S., *The Politics Of Quasi - Government : Hybrid And The Dynamics Organizations Of Bureaucratic Control*, Cambridge University Press, Newyork, 2006, s. 37-68.
- KÖSE, Ömer, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, 145. Yıl Yayınları, Ankara, Mayıs 2007.
- Maliye Bakanlığı, *İyi Yönetişimin Temel Unsurları*, Ankara, 2003.
- MORTAŞ, Mustafa, *İşletmelerin Hesap Verebilirliklerinin Performanslarına Etkisi: İmkb-30 Endeksinde Bir Araştırma*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.
- MUTTA, Serdar, *İdarenin Denetlenmesi ve Ombudsman*, Kazancı Kitapevi, İstanbul, 2005.

- ONAR, Sıddık S., *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Cilt 2, İstanbul, 1966.
- ORTAYLI, İlber, *Türkiye Teşkilat ve İdare Tarihi*, Cedit Neşriyat, Ankara, 2007.
- ÖZER, Ömer, F., *Türkiye Cumhuriyeti Kamu Denetçiliği Kurumunun Örgütsel ve İşlevsel Analizi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aydın, 2015.
- ÖZEREN, Baran, SÖNMEZ, Gönül, Özbaran, Hakan, *Kanada Sayıştay Yıllık Denetim El Kitabı*, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Birinci Basım, Ankara, Mart 2004.
- ÖZTÜRK, Kübra, *Ab Koşulluluğunun Türkiye’de Kamu Yönetimi Reformlarına Yansımaları*, Kamu Yönetiminde Değişimin Yönü ve Etkileri-Kayfor 13. Bildiri Kitabı, Konya, Ocak 2016.
- SAWYER, Larry, B. “*Sawyer’s Internal Auditing, The Practices Of Modern Internal Auditing*”, The Institute of Internal Auditors, Florida, Almond Springs, 1981.
- Sayıştay Başkanlığı, *Intosai Denetim Standartları/Çeviri*, Sayıştay Yayınları, 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 1997.
- Sayıştay Başkanlığı, *İspanya Sayıştay’ında İncelemeler*, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987.
- SCHACTER, Mark, “*A Framework for Evaluating Institutions of Accountability*”, Fiscal Management, Ed. A, Shah, World Bank, Washington DC, 2005.
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), *Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Ankara, Şubat 2005.
- SOYER, Semih, *Uluslararası Denetim Standartları*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005.
- ŞEN, Mustafa, Lütfi, *Kamu Görevlileri Etik Rehberi*, Torna Tasarım, 3. Baskı, Ankara, 2012.
- TBMM Tutanak Müdürlüğü Toplantısı, “*Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminde Parlamantonun Gözetim Fonksiyonu ve Yüksek Denetim*”, Komisyon: Swissotel, Giriş:10.00, Tarih:16.04.2009.
- THOMPSON, Dennis, F., *The Possibility Of Administrative Ethics*, Public Administration Review, Sayı 45, 1985, s. 555-561.
- TOBB (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği), *Avrupa Birliği ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri*, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayınları, TOBB-AB Müdürlüğü, Ankara, Ağustos, 2002.
- TURHAN, Murat, *Sayıştay’ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetiminin Uygulama Süreci*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009.

UNPAN, (United Nations Online Network In Public Administration And Finance), UNPAN Documents, *Administrative Ethics: Sociological Aspects*, Ekim 2004, s.1-23.

YAMAK, Sibel, *Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramının Gelişimi*, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2007.

YAVUZYİĞİT, M.H., *Türk Kamu Yönetiminde Mevzuat Ve Yerindelik Denetimi*, Todaie Kamu Yönetimi Uzmanlık Tezi, Ankara, 1995.

YILDIRIM, Murat, *Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Şeffaflık: 1980 Sonrası Türkiye Örneği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006.

YÖRÜKLER, Sacit, ÖZEREN, Baran, *Kanada Sayıştay'ı Performans Denetimi El Kitabı*, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Birinci Basım, Ankara, Aralık 1999.

YURTSEVER, Gürdoğan, *Meslekte Mükemmelliğin Küresel Paydaşı Türkiye İç Denetim Enstitüsü*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, No: 4, 1. Basım, İstanbul, Kasım 2012.

Makaleler ve Bildiriler

ACAR, Atilla, “İç Denetim - Stratejik Plan - Performans Yönetimi Çerçevesinde Kavramsal Değerlendirmeler”, *Yerel Siyaset Dergisi*, 2008, s. 78-83.

AKSOY, Necdet, “Yerel Yönetimlerde Halkla İlişkiler ve Teknoloji Kullanımı”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı 452, Eylül, 2006.

AKTAN, Can, Agcakaya, Serpil ve Dileyici, Dilek, “Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık”, *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar*, Ankara, 2004.

AKYEL, Recai, “Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı 23, Ekim, 2015.

AKYEL, Recai, “Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 49 Sayı 1, Mart, 2016, s.119-145

AKYEL, Recai, Söyler, İlhami, “Yönetimin Kontrol Fonksiyonu Bağlamında Kamu Harcamalarının Kontrolü”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 258, Mart, 2010.

ALTINTAŞ, Abdullah, “6085 Sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi”, *Dış Denetim Dergisi*, Sayı 3, s. 9-17, 2011.

ALTUN, Muhsin, “Birinci Dünya ve Kurtuluş Savaşının Sayıştay Kararlarına Yansayan Yönleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 41, 2001.

APAN, Ahmet, “ABD ve Türkiye’de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 471-472, Haziran – Eylül, 2011.

- BALCI, Mehmet, SEZER, Fatih, “Kanada’da İç Denetim-Bir Kalite Güvence Değerlendirmesinin Sonuçları”, *Denetim Dergisi*, Kış, 2009.
- BALKİN, Jack, “How Mass Media Simulate Political Transparency”, *Cultural Values*, Sayı 3, 1999, s. 393-413
- BARÇIN, Hilmi, “Sayıştay Tarafından Gerçekleştirilecek Mali Denetim ve Mali Denetimin Sağlayacakları”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 155, 2011, s. 32-36
- BAYAR, Doğan, “Sayıştay’ın Anatomisi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 148, 2005, s. 63-81.
- BAYRAK, Metin, AVCI, Alpertunga, “Yüksek Denetimde Uluslararası Bir Örgütlenme: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu”, *Sakarya Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 1, Temmuz, 2013.
- BİLGİN, Pertev, “Sayıştay’ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri (Bir Savaş Hikayesi)”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı 7, Nisan 1994, s. 37-54.
- BİLGİN, Ufuk, K., “Kamuda Ölçülebilir Denetime Hazırlık-Performans Yönetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 65 (Özel), 2007.
- BOVENS, Mark, “Analysing And Assessing Accountability: A Conceptual Framework”, *European Law Journal*, Sayı 4, 2007, s. 447-468.
- BOZTEPE, Hatun, “Halkla İlişkiler Perspektifinden Güven Kavramı: Katılımcılık, Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik İlkelerinin Kamu Kurumlarına Yönelik Güvenin Oluşmasındaki Rolü”, *İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, s. 53-74, 2013.
- BUDAK, Tamer, EROĞLU, Onur, “Bölgesel Kalkınma Ajanslarının Denetiminde Sayıştay’ın Rolünün Değerlendirilmesi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 2, 2013, s.65-84.
- COLİN Scott, Accountability in the Regulatory State, *Journal of Law and Society*, Mart 2000, s.42.
- ÇEVİK, Savaş, “Türk Bütçe Sisteminde Denetim: Geleneksel Denetimden Performans Denetimine”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 10, Sayı 1-2, 2002.
- ÇUKURÇAYIR, Akif, ÖZER, Akif, M., TURGUT, Kasım, Yerel Yönetimlerde Yolsuzlukla Mücadelede Yönetişim İlke Ve Uygulamaları, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 86, Temmuz-Eylül, 2012.
- ÇULHACI, İhsan, “18. INTOSAI Kongresi Üzerine”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 56, Ocak 2005.
- DEMİRBAŞ, Tolga, ENGİN, Rıdvan, “Sayıştay’ın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 100, Ocak- Mart 2016.

- DEMİREL, Demokaan, “Performans Esaslı Bütçe: ABD, İngiltere ve Türkiye Örnekleri”, *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 1, Haziran 2015.
- DEMİRKIRAN, Özlem, ESER, Hamza, Bahadır ve KEKLİK, Belma, “Demokrasinin Tabana Yayılması, Yönetimde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Bağlamında Bilgi Edinme Hakkı Kanunu”, *Akdeniz Üniversitesi Uluslar Arası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, Sayı 3, 2011, s.169 – 192.
- Denetişim Dergisi, “*Merkezi İdarelerdeki İç Denetimin Etkililiği (İngiltere Sayıştay Raporu)*”, İç Denetim Dünyasından Haberler Bölümü, Sayı 10, 2012.
- DÖNMEZ, Adnan ve ERSOY, Ayten, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 36, s. 69-91, Kış 2006.
- DURAN, Lutfi, “Sayıştay, Yüksek Mahkeme Değil Ama Bir İdari Yargı Merciidir”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1, 1990.
- ERDOĞAN, Murat, “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı 5, 2002, s. 51-63
- ERYILMAZ, Bilal ve BİRİKCİOĞLU, Hale, “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik Ve Etik”, *İş Ahlakı Dergisi*, s. 19-45, Mayıs 2011.
- GÖNÜLAÇAR, Şener, “İç Denetimde Hedefler ve Beklentiler”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 130, Temmuz-Ağustos, 2007.
- GÜL Alptürk, “Amerikan Sayıştay’ı ve Performans Denetimi”, *Sayıstay Dergisi*, Sayı 4, 1991.
- GÜL, Kenan, S. “Kamu Yönetiminde ve Güvenlik Hizmetlerinde Hesap Verebilirlik”, *Polis Bilimleri Dergisi*, Sayı 4, 2008 s. 71-94.
- GÜRHAN, Hüseyin ve ALTUN, Muhsin, “Cumhuriyetimizin Birinci Yılında Sayıştay”, *Sayıstay Dergisi*, Sayı 30, 2000.
- KANETİ, Selim, “Sayıştay’ın Anayasal Konumu”, *Sayıstay Dergisi*, Sayı 1, Temmuz-Eylül, 1990.
- KARABEYLİ, Levent, COŞKUN, Arife, “Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu”, *Dış Denetim Dergisi*, Sayı 1, 2010, s. 83-95.
- KAYRAK, Musa, “Yolsuzlukla Mücadelede Uluslararası Örgütler”, *Sosyo Ekonomi Dergisi*, Sayı 2, 2006, s.85-107.
- KIRILMAZ, Muhammet, ATAK, Filiz, “Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık ve Hesap Verebilirlik Araçları: Faaliyet Raporları”, *Ombudsman Akademik Dergisi*, Sayı 3, Temmuz-Aralık, 2015, s. 189-217
- KOÇBERBER, Seyit, “Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıstay Dergisi*, Sayı 68, s. 65-89, 2008.

- KOPPELL, Jonathan, G. S., “*Pathologies Of Accountability: ICANN And The Challenge Of Multiple Accountabilities Disorder*”, Public Administration Review, Sayı 1, 2005, s. 94–108
- KORKUT, Sevgi, “Parlamente Denetim Kapsamında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetlenmesi: TBMM KİT Komisyonunun Denetim Prosedürü ve KİT’lerin Denetiminde Geleceğe Dönük Öngörüler”, *Yasama Dergisi*, Sayı 6, Temmuz-Ağustos-Eylül, 2007.
- KÖSE, Ömer, “Parlamente Sistemde Sayıştay’ın Yeri ve İşlevleri”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 39, 2000.
- KÖSE, Ömer, “Yeni Çerçevesi İle Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 71, S. 111-119, 2008.
- KUBALI, Derya, “Performans Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı 1, Mart 1999.
- KULUÇLU, Erdal, “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 63, s. 99-115, 2003.
- MEMİŞ Mehmet Ünsal, TÜM, Kayahan, “Sürekli Denetim Süreci ve İç Denetim ile İlişkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 37, Ocak-Haziran, 2011, s.145-162.
- OKTAY, Sadiye, “*Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri*”, Maliye Finans Yazıları, Sayı 100, Ekim 2013.
- ÖNAL, Ahmet, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanı, “Beyin Fırtınası Bölümü”, *Denetim Dergisi*, Sayı 6, 2011.
- ÖNDER, Özgür ve TÜRKÖĞLU, İrfan, “Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Sayı 17, 2012.
- ÖNEN, Mustafa, YILDIRIM, Ali, “Kamu Yönetiminde Etik Denetimi: OECD Ülkeleri Örneği”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, Cilt 5 Sayı 1, Bahar 2014.
- ÖRNEK, Hüsamettin, “Kamu Yönetiminde Denetim ve İlkeleri”, *Denetim Dergisi*, Sayı 71-72, Kasım-Aralık, s. 14, 1991.
- ÖZBARAN, Hakan, M., “Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 39, 2001.
- ÖZDEMİR, Murat, *Kamu Yönetiminde Etik*, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 7, 2008, s. 179-185.
- ÖZER, Hüseyin, “Performans Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 7, Ocak-Mart, 1992.

- ÖZYÜREK, Hamide, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi”, *Organizasyon Ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 4, Sayı 2, 2012.
- PİCKL, Viktor, J., “Ombudsman ve Yönetimde Reform”, (Çev. Turgay, Ergun), *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı 19/4, 1986, s. 37-46.
- SANDAL, Ahmet, “Avrupa Birliğinde Performans Denetimi”, *Denetişim Dergisi*, Sayı 8, 2011.
- SARAN, Ulvi, “Denetimin Yeri, Önemi Ve Türk Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Gelişimi”, *Yeni Türkiye Dergisi*, Sayı 14, Mart-Nisan 1997.
- SAYAN, İpek, Ö., “Türkiye’de Ombudsmanlık Kurumunun Uygulanabilirliği Ve Alternatif Denetim Yöntemleri”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Sayı 2, s. 333-349, 2014.
- SAYLI, Halil ve KIZILDAĞ, Duygu, “Yönetsel Etik Ve Yönetsel Etiğin Oluşmasında İnsan Kaynakları Yönetiminin Rolünü Belirlemeye Yönelik Bir Analiz”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 1, Haziran 2007, S. 231–251.
- SEZEN, Seriya, “Ombudsman: Türkiye İçin Nasıl Bir Çözüm?”, *Amme İdaresi*, Sayı 4, s. 57, 2001.
- ŞAFAKLI, Okan, V., “KKTC ve AB’de Sayıştay Müesseselerinin Etkinlik Üzerine Karşılaştırmalı Analizi”, *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı 20, Nisan-Mayıs-Haziran 2010.
- TANRIVER, Süha, “Sayıştay ve Bilirkişilik”, *TBB Dergisi*, Sayı 122, 2016.
- TAYTAK, Mustafa, BAHTİYAR, Ercan, “Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay’ının Rolü”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 4, 2015, s.261-284.
- TORTOP, Nuri, “Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı 31/1, Mart, 1998.
- UZ, Abdullah, “Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay’ın Yargısal Kimliği”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 4, 2005.
- VİGODA, Eran, “*From Responsiveness To Collaboration: Governance, Citizens, And The Next Generation Of Public Administration*”, Haifa Üniversitesi, İsrail, 2002, Sayı 5, s. 527-540.
- YAŞAR, Alparslan, “Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi İle İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 1, 2013, s. 465-480.
- YENİCE, Ebru, “Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 150, Ocak – Haziran, 2006.

YILMAZ, Nebi, “Sayıştay’ın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları”, *Dış Denetim Dergisi*, Sayı 3, s. 71-85, 2011.

Konferans, Kongre, Rapor ve Kanunlar

Devlet Denetleme Kurulu Kurulması Hakkında Kanun, *Kanun No: 2443*, Kabul Tarihi: 01.04.1981, Cilt 20, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 03.04.1981.

GÜNGÖR, Hayrettin, *Yerel Yönetimlerin Merkezi İzlenmesi ve Denetimi*, Yerelleşme ve Yolsuzluk Konferansı, 5-6 Aralık, 2007.

International Organisation of Supreme Audit Institution [INTOSAI], *Code of Ethics and Auditing Standards*, Auditing Standards Committee at the XVIth Congress of INTOSAI, Montevideo-Uruguay, 1998.

KAVAL, Hasan, *Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

KENGER, Erdal, *Türkiye’de Yüksek Denetimin Yeniden Yapılandırılması*, II. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenasında Sunulan Tebliğ, Ankara, 02-03 Nisan, 2003.

Sayıştay Kanunu, *Kanun Numarası: 6085*, Kabul Tarihi: 3.12.2010, Cilt: 50, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 19.12.2010.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, *Kanun Numarası: 6771*, Kabul Tarihi: 21.01.2017.

Türkiye Cumhuriyeti İdari ve Mali İşler Daire Başkanlığı, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Kanun Numarası: 5018, Kabul Tarihi: 10.12.2003, Sayı: 25326.

İnternet Kaynakları

AKTAN, Coşkun C. ve ÇOBAN, Hilmi, *Kamu Sektöründe İyi Yönetim İlkeleri*, 2000, <http://www.canaktan.org/politika/kurum-devyonetimi/aktan-coban.pdf>, e.t. 14.05.2017.

Institute Of Internal Auditors, *What is Internal Auditing?*, <http://www.iaa.org.uk/about/whatis.html>, e.t. 24.04.2017.

INTOSAI, Resmi İnternet Sitesi, www.intosai.org, e.t. 03.05.2017.

Sayıştay, *2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, 2013, http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2012_D%C4%B1%C5%9F%20Denetim%20Genel%20De%C4%9Ferlendirme%20Raporu.pdf, e.t. 05.05.2017.

Sayıştay, *2013 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, 2014, http://www.sayistay.gov.tr/rapor/genel/2013_Dis_Denetim.pdf, e.t. 05.05.2017.

Sayıştay, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=48>, e.t. 05.05.2017.

Türkiye Cumhuriyeti Avrupa Birliği Bakanlığı Resmi İnternet Sitesi, *Avrupa Sayıştay’ı*, (Erişim), http://www.ab.gov.tr/_45633.html, e.t. 15.05.2017.

Uluslararası Kamu Denetçisi Enstitüsü, *“International Ombudsman Institute-IOI”*, (Erişim), <http://www.theioi.org/ioi-regions>, e.t. 02.05.2017.