



T.C.
KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY DENETİMİ

Hazırlayan
Emin GÖRGÜN

Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Mehmet İNCE

KARAMAN – 2011

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY DENETİMİ

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 28 / 06 / 2011

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Yrd. Doç. Dr. Mehmet İNCE.

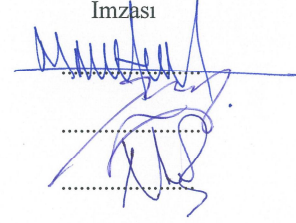
Üye : Doç. Dr. Rifat İRAZ

Üye : Yrd. Doç. Dr. Nuran KOYUNCU

Üye :

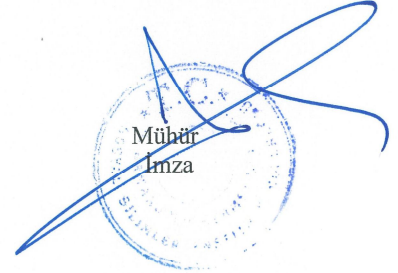
Üye :

İmzası



Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 16/06/2011 tarih ve 19/187 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof. Dr. Kemal ESENGÜN
Müdür V.



ÖNSÖZ

Sayıştay ülkemizde hep olmazsa olmaz kuruluşlardan biri olarak kabul edilmiş ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarının tümünde anayasal bir kuruluş olarak yer almıştır. Bununla birlikte Sayıştay'ın konumu ve fonksiyonu hep tartışma konusu olmuştur. Bir yargı organı olarak kabul edilip edilemeyeceğine dair tartışmalar günümüzde de devam etmektedir.

Diğer taraftan Sayıştay'ın kamu yönetimindeki yeri ve görevleri hakkında kamuoyu fazla bilgi sahibi değildir. TBMM adına gelir, gider ve mal denetimi yapan bir kuruluş olarak faaliyetlerinin hep dikkatle takip edilmesi gereken bir kuruluş olmasına rağmen, Sayıştay gerek medyanın gerekse kamuoyunun çok fazla dikkatini çekmemektedir. Bunda ülkemizde kamu kaynaklarının kullanımında şeffaflık ve hesap verme anlayışının yeterince yerleşmemiş olması kadar Sayıştay'ın kendini denetim organı olmaktan ziyade bir yargı kuruluşu olarak konumlandırmasının da ciddi etkisinin olduğu düşünülmektedir. Bu durum Sayıştay'ın ilk kuruluş amacına bakıldığında daha da anlamlı hale gelmektedir. Kamu kaynaklarının kullanılmasında görevli ve yetkili kamu görevlilerinin özel bir yargı mercii tarafından yargılanmasını sağlamak amacıyla dünyadaki benzer kuruluşlar örnek alınarak Sayıştay'ın kurulduğu bir gerçektir.

Bununla birlikte dünyada sosyal devlet anlayışının etkisi sonucu kamu harcamalarının artması ile birlikte, şeffaflık ve hesap verilebilirlik kavramları önem kazanmış, vatandaşların kamu harcamalarına olan ilgisi, parlamentonun devlet bütçesi üzerindeki denetim hakkı, yüksek denetim kurumlarının önemini daha da artırmıştır. Ülkemiz kurumlarının bütün bu gelişmelerden etkilenmemesi mümkün değildir.

Son yıllarda kamu mali yönetimi alanında yapılan reformlarla birlikte denetimin de iç ve dış denetim olarak, kurumlarıyla birlikte yeniden dizayn edildiği, görülmektedir. Bu çalışmada Sayıştay tarafından gerçekleştirilen dış denetimin dünyadaki örnekleri incelenmiş ve özellikle 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte gelen son durum ile uygulamadaki sorunlar değerlendirilmiştir.

Çalışmanın gerçekleşmesinde yerli ve yabancı kaynak araştırması yapılmıştır. Çalışmada Sayıştay Başkanlığı kütüphanesi, Milli Kütüphane ile üniversite kütüphaneleri ve denetimle ilgili yerli ve yabancı kurum ve kuruluşların internet sitelerinden yararlanılmıştır.

Tez çalışmasına emeği ve katkılarından dolayı danışman hocam Sayın Yrd.Doç.Dr. Mehmet İnce'ye teşekkürü bir borç bilirim.

Emin GÖRGÜN

Karaman, 2011

ÖZET

Bütün dünyada Sayıştaylar bütçe hakkının vatandaşlar adına parlamentolar tarafından kullanılmasıyla birlikte ihtiyaç duyulmuş kurumlar olup, parlamento adına; yürütmenin topladığı gelirlerin, bütçeden yaptığı harcamaların ve kamu mallarının denetimini üstlenmektedirler. Bu anlamda Sayıştaylar için parlamentonun gözü kulağı denilebilir.

Özellikle de 20. yüzyılın ikinci yarısından itibaren sosyal devlet anlayışının ortaya çıkmasıyla birlikte kamu harcamalarında hissedilir artışlar meydana gelmiştir. Her geçen gün daha da karmaşıklaşan ve sürekli yeni görevler üstlenen devlet yönetiminde şeffaflığın sağlanması ve vatandaşları karşısında hesap verebilir bir yönetim anlayışının hakim kılınmasında yüksek denetim kurumlarının rolü sürekli daha da artmaktadır.

Ülkemizde de 1862 yılından beri parlamento adına kamu kaynaklarının denetimi görevini icra eden Sayıştay, dünyadaki gelişmelere paralel olarak her geçen gün daha da önem kazanmaktadır.

1927 yılından beri yürürlükte olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine getirilen 10.12.2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte kamu mali yönetimimizde yeni bir denetim sistemi oluşturulmaktadır. Bu kapsamda Sayıştayca yapılacak denetimin “Dış denetim” olarak ifade edildiği, teftiş endeksli denetimin yerine ise “İç denetim” kavramının getirildiği görülmektedir.

19.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 sayılı Kanunla dış denetim alanındaki mevzuat karışıklığına son verilmiş, Sayıştay’ın denetim kapasitesi artırılmış, raporlama faaliyetleri ön plana çıkarılmıştır. Ayrıca, dış denetimin uluslararası standartlara göre yapılacağı kanuni bir düzenleme olarak yer almıştır.

Bu çalışma ile kamu mali yönetimimizde önemli bir konumu olan Sayıştay'ın, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte yeniden düzenlenen yetki ve görevleri ile uygulamaya ilişkin sorunlar, Dünyadaki benzer örnekleri de ele alınmak suretiyle incelenmektedir.

ABSTRACT

Supreme Audit Institutions are the foundations required all over the world together with the exercise of budget right by the parliaments in the name of citizens. Supreme Audit Institutions, in the name of parliaments, undertake the audit of incomes that executive power collect, the audit of expenditures that it delivers and the audit of public goods. In this sense, it can be said for Supreme Audit Institutions that they are the eyes and the ears of the parliaments.

Particularly together with the emergence of social state understanding since the second half of the 20th century dramatic increases have come about in public expenditures. The role of Supreme Audit Institutions is steadily getting even more apparent in achieving transparency in the state management which is getting even more complicated on every passing day and undertaking constantly new functions and in making dominant a mentality of administration accountable before its citizens.

Parallel to the developments in the world also in our country, the importance of Turkish Court of Accounts which has been executing the audit task of public resources in the name of parliament since 1862 is getting even more on every passing day.

Together with the Public Financial Management and Control Law No. 5018 which has been put into effect in place of General Accounts Law No. 1050 which had been in effect since 1927, a new system of auditing is being assessed in our public financial management. In this respect, it is observed that the audit which is to be performed by Court of Accounts is called as “External Audit” and yet the concept of “Internal Audit” is introduced in place of inspection focused audit.

By Court of Accounts Law No. 6085 which has come into force on 19th December 2010 the legislative confusion in external audit is dissolved, the audit capacity of Court of Accounts is increased and reporting activities are featured. Besides, the fact that the external audit is to be performed in accordance with the international standards is laid down as a legal regulation.

By this study, newly authorities and missions of Turkish Court of Accounts, posing a crucial status in our public financial management, redesigned by Turkish Court of Accounts Law No 6085 and some other issues regarding the implementation will be elaborated together with the handling of similiar models in the world.

ÖNSÖZ	iii
ÖZET	v
ABSTRACT	vii
KİŞİSEL KABUL / AÇIKLAMA	HATA! YER İŞARETİ TANIMLANMAMIŞ.
KISALTMALAR	xi
TABLOLAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1
I. BÖLÜM	5
YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİNE BAKIŞ	5
1.1. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE REFORM NEDENLERİ	5
1.2. 1050 SAYILI MUHASEBE-İ UMUMİYE KANUNUNA YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER	8
1.3. KAMU MALİ YÖNETİMİ REFORMUNUN GETİRDİĞİ YENİLİKLER	14
II. BÖLÜM	22
YÜKSEK DENETİM VE DENETİM STANDARTLARI	22
2.1. DIŞ DENETİM / YÜKSEK DENETİM TANIMI VE ÖZELLİKLERİ	22
2.2. DENETİM STANDARTLARI	26
2.2.1. Denetimde Standart Belirlemenin Önemi	27
2.2.2. Denetim Standartlarının Tarihi Gelişimi	28
2.2.3. Uluslararası Denetim Standartları	32
2.2.3.1. Temel Önergeler	32
2.2.3.2. Genel Standartlar	34
2.2.3.3. Çalışma Alanı Standartları	35
2.2.3.4. Raporlama Standartları	35
III. BÖLÜM	38
DÜNYADA YÜKSEK DENETİM	38
3.1. KİTA AVRUPASI UYGULAMASI	40
3.1.1. Fransa Uygulaması	42
3.1.1.1. Tarihsel Gelişimi	42
3.1.1.2. Örgütsel Yapısı	44
3.1.1.3. Denetimin Kapsamı ve Türleri	45
3.1.1.4. Bölge Sayıştayları	48
3.1.2. Federal Almanya Uygulaması	49
3.1.3. İtalya Uygulaması	53
3.1.4. İspanya Uygulaması	57
3.2. İNGİLTERE UYGULAMASI	59
3.2.1. Tarihsel Gelişimi	59
3.2.2. Örgütsel Yapısı	60
3.2.3. Denetimin Kapsamı ve Türleri	61
3.2.4. Yerel Yönetimlerin Denetimi	63
3.3. AVRUPA BİRLİĞİ SAYIŞTAYI	64
3.4. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ SAYIŞTAYI	68
3.5. DİĞER ÜLKE UYGULAMALARI	72
3.5.1. Japonya Uygulaması	72
3.5.2. Pakistan Uygulaması	74
IV. BÖLÜM	76
TÜRKİYE'DE YÜKSEK DENETİM	76
4.1. SAYIŞTAY'IN TARİHSEL GELİŞİMİ	76
4.1.1. Osmanlı İmparatorluğu Öncesi Dönemde Denetim Teşkilatı	76
4.1.2. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Denetim Teşkilatı	77

4.1.3. <i>Divan-ı Ali-i Muhasebenin (Divan-ı Muhasebat) Kuruluşu</i>	78
4.1.4. <i>Cumhuriyet Döneminde Yüksek Denetim</i>	82
4.2. YÜKSEK DENETİMİN ANAYASAL ÇERÇEVESİ	84
4.3. 6085 SAYILI KANUN ÖNCESİ YÜKSEK DENETİMİN YASAL ÇERÇEVESİ	88
4.3.1. <i>1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 832 Sayılı Sayıştay Kanununa Göre Yüksek Denetim</i>	89
4.3.1.1. Denetim Alanı ve Şekli	90
4.3.1.2. Genel Uygunluk Bildirimleri	92
4.3.1.3. Vize ve Tescil İşlemleri	92
4.3.1.4. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri	94
4.3.2. <i>5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Yüksek Denetim</i>	96
4.3.2.1. Denetim Alanı ve Şekli	96
4.3.2.2. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri	102
4.3.2.3. Sayıştay'ın Denetlenmesi	108
4.4. 6085 SAYILI SAYIŞTAY KANUNUNA GÖRE YÜKSEK DENETİM	108
4.4.1. <i>Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı ve İşleyişi</i>	110
4.4.2. <i>Sayıştay'ın Yetkileri</i>	111
4.4.3. <i>Yargı ve Karar Organları</i>	112
4.4.4. <i>Denetim Alanı ve Şekli</i>	116
4.4.4.1. Eşleştirme (Twinning) Projesi	118
4.4.4.2. Performans Denetimi - Performans Ölçümü	120
4.4.5. <i>Sayıştay Raporları</i>	124
4.4.5.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu	125
4.4.5.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu	126
4.4.5.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu	127
4.4.5.4. Genel Uygunluk Bildirimi	127
4.4.5.5. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimine İlişkin Düzenlenecek Raporlar	128
4.4.5.6. Diğer Raporlar	129
4.4.5.7. Raporların Kamuoyuna Duyurulması	129
4.4.6. <i>Yargılamaya Esas Raporlar</i>	130
4.4.7. <i>Sorumlular ve Sorumluluk Halleri</i>	131
4.4.8. <i>Yargılamaya Esas Raporların Dairelerce İncelenmesi ve Hükme Bağlanması</i>	134
4.4.9. <i>İlamların İnfazı</i>	135
4.4.10. <i>Kanun Yolları</i>	135
4.4.10.1. Temyiz	136
4.4.10.2. Yargılamanın İadesi	136
4.4.10.3. Karar Düzeltmesi	137
4.4.11. <i>Sayıştay'ın Kesin Hükümlerine Karşı Bireysel Başvuru Yolu</i>	137
4.4.12. <i>İçtihatların Birleştirilmesi</i>	140
4.4.13. <i>Damıştay ile Sayıştay Kararları Arasındaki Uyuşmazlık Hali</i>	141
4.5. SAYIŞTAY'IN ÜYE OLDUĞU ULUSLARARASI ORGANİZASYONLAR	142
SONUÇ VE ÖNERİLER	144
KAYNAKÇA	148

KISALTMALAR

AFROSAI	:	African Organization of Supreme Audit Institutions
AGP	:	The Auditor of General of Pakistan
AICPA	:	American Institute of Certified Public Accountant's Committee
ARABOSAI	:	Arab Organization of Supreme Audit Institutions
ASOSAI	:	Asian Organization of Supreme Audit Institutions
BİT	:	Belediye İktisadi Teşekkülleri
BOA	:	Başbakanlık Osmanlı Arşivi
CAROSAI	:	Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions
DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı
ECA	:	European Court Of Auditors
ECOSAI	:	Economic Co-operation Organization Supreme Audit Institutions
ENA	:	Ecole Nationale d'Administration
EUROSAI	:	European Organization of Supreme Audit Institutions
GAO	:	General Accounting Office
GSMH	:	Gayrisafi Milli Hasıla
IFAC	:	International Federation of Accountant's.
INTOSAI	:	International Organization of Supreme Audit Institutions
KİT	:	Kamu İktisadi Teşekkülleri
KMYKK	:	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MMD	:	Maliyeden Müdevver Defterler
NAO	:	National Audit Office
OLACEFS	:	Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutio

OLAF	:	European Anti-Fraud Office
PASAI	:	Pacific Association of Supreme Audit Institutions
s	:	Sayfa
S	:	Sayı
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMSK	:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Komitesi
TODAİE	:	Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
YDK	:	Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1- Bütçe Dışı Kamusal Harcama Alanları.....	9
Tablo 2- INTOSAI Denetim Standartları.....	37
Tablo 3- AB'ye Üye Ülke Sayıştaylarının Kurumsal Yapıları	42
Tablo 4- İncelenen Hesapların Türleri ve Sayıları	99
Tablo 5- Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı.....	111

GİRİŞ

Özellikle 2001’de yaşanan ve toplumun her kesimini etkileyen büyük ekonomik krizin ardından, ülkemizde belirli zaman aralıklarında meydana gelmesi adeta mutad hale gelen ekonomik krizlerin yapısal nedenlerini ortadan kaldırmak ve kamu yönetiminde hesap verilebilirlik ve saydamlığı tesis etmek suretiyle ekonomik hayatta güven ve istikrarı tesis edebilmek amacıyla, Türk Kamu Mali Yönetiminde yapısal değişiklikleri hedefleyen, ekonomi ile ilgili yeni kurum ve kurullar oluşturulmasına ve kamu kurum kuruluşlarında yeniden yapılanmaya imkan tanıyan bir dizi reformlar gerçekleştirilmiştir.

Bu kapsamda yapılan mevzuat değişiklikleri ile mali sistemin uluslar arası standartlar ve Avrupa Birliği Müktesebatı gözetilerek yeniden dizayn edildiği görülmektedir. Şüphesiz bu mevzuat çalışmalarının en önemlilerinden biri de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunudur.

Kanunda kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri olarak tanımlanmıştır (m.3/1). Burada, ifade edilen etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik, performans yönetiminin alt açılımları konumundadır. Dolayısıyla kamu mali yönetiminin performansa dayalı olarak yürütülmesinin yasal altyapısı hazırlanmıştır.

5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, Sayıştay hariç, merkezi idare kuruluşlarının mahalli idareler üzerindeki denetim yetkisi kalkmış bulunmaktadır. Tabi ki burada, mahalli idarelerin mali işlemler dışında kalan diğer idari işlemleri üzerinde İçişleri Bakanlığı tarafından yapılacak denetimi istisna tutmak gerekmektedir. Denetim; iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki ana başlık altında düzenlenmiştir. Kanun; iç

denetimin iç denetçiler tarafından, dış denetimin ise Sayıştay tarafından yapılmasını öngörmektedir.

Yeni sistemde iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için rehberlik yapmak amacıyla yapılan bir danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Denetim hırsızlık ve usulsüzlük arama odaklı olmaktan çıkıp, yol gösterici bir kimliğe büründürülmektedir. Bu düzenlemeler teftiş ve soruşturmaya dayalı anlayıştan keskin bir dönüşüme işaret etmektedir.

İç denetimin amacı; bağlı bulunduğu kuruluşun, amacına verimli bir şekilde, zamanında ve geçerli hukuk düzenine uygun, rasyonel olarak ulaşip ulaşmadığını; amaca ulaşmada metotların, yapılan eylem ve işlemlerin uygunluğunu, bunların optimum verimlilik, etkinlik ve ekonomi ile hizmet kalitesini sağlayıp sağlamadıklarını araştırmak ve kontrol etmek, sapmaları ortaya çıkarmak, çözümler tavsiye etmek, eğitim, haberleşme, merkez ve taşra arasında köprü kurma, merkezdeki planlama ve düzenleme çalışmalarına katılma gibi hizmetlerin en uygun tarzda yürütmesine yardımcı olmak olarak tanımlanmaktadır (Gündüz, 1974:63).

Dış denetim, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanması faaliyeti olarak tanımlanarak (5018/68), vatandaşların şeffaflık ve hesap verilebilirlik temelinde kamu kaynaklarının kullanımı konusunda doğru bilgilendirilmesinin sağlanmasına dönük bir faaliyet olduğu vurgulanmaktadır.

Türkiye’de yüksek denetim organı niteliğine sahip tek kuruluş olan Sayıştay’ın denetim alanının genişliği, dış denetimden beklenen faydaların elde edilmesi açısından oldukça önemli bir unsurdur. Sayıştay parlamento adına denetim yapmaktadır ve denetimine tabi olan her alan, aynı zamanda parlamentonun egemenliğinin sağlandığı alanı ifade etmektedir.

Hesap verme sorumluluğu bir raporlama faaliyeti olarak kendini göstermektedir. Sayıştay denetimleri de raporlanan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmakta ve bu anlamda parlamentoya bir güvence sağlamaktadır. Bu yönüyle Sayıştay denetimi, hesap verme sorumluluğunun tam anlamıyla yerine getirilmesine hizmet etmektedir (Kaya, 2000:19).

Öte yandan Kopenhag Kriterlerine göre, yeni üye devletlerin "demokrasiyi ve hukukun üstünlüğünü güvence altına alan kurumların istikrarını sağlamak" üzere belirli politik ve ekonomik koşullara uyması gerekmektedir. Bu koşullar arasında etkin çalışan yüksek denetim kurumunun varlığı da bulunmaktadır (Özeren ve Kaya, 2002:3).

5018 sayılı KMYKK ile düzenlenen dış denetim, uluslararası denetim standartlarında, mali denetim ile uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi ve performans denetiminden oluşmaktadır.

Kamu yönetimi alanında dünyadaki değişim ve gelişmelere paralel olarak ülkemizde de yapılmakta olan reformlar kapsamında kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırıldığı bu süreçte, Sayıştay’ın 6085 sayılı Kanun ile yeniden belirlenen yetki ve görevlerinin incelenmesi, uygulamadaki sorunların tespiti çalışmamızın genel amacını oluşturmaktadır.

Tez 4 bölümden oluşmaktadır;

Birinci bölümde kamu mali yönetiminde meydana gelen değişiklikler ve yenilikler ile bunların nedenleri üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde dış denetim/yüksek denetimin tanımı yapılmış, benzer ve farklı yönleri vurgulanmış, uluslararası denetim standartları konusunda bilgilere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde yüksek denetimin dünyadaki uygulama örnekleri, Avrupa ülkeleri başta olmak üzere çeşitli ülkelerin yüksek denetim kurumları mercek altına alınarak sunulmuştur.

Dördüncü bölümde ise tezimizin asıl konusu olan Türk Kamu Mali Yönetiminde dış denetim/yüksek denetim fonksiyonunu icra eden Sayıştay'ın teşkilat yapısı ve anayasa ve kanunlarla düzenlenmiş görevleri anlatılmaktadır.

Sonuç kısmında ise 6085 Sayılı Kanunu'nun getirdiği düzenlemeler, denetim metodları değerlendirilmiş, Sayıştay'ın işleyişinde ortaya çıkan sorunlarla ilgili çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

I. BÖLÜM

YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİNE BAKIŞ

1.1. Kamu Mali Yönetiminde Reform Nedenleri

Farklı tanımları da yapılabilecek olmakla birlikte kamu mali yönetimi, kamu politikalarının hazırlanması ve planlanması, karar verilmesi, uygulanması, izlenmesi ve kontrolü ile değerlendirilmesi ve geri dönüşümü döngüsü içerisinde yer alan “bütçeleme-muhasebeleştirme-denetim” döngüsünün yürütülmesi ve kontrol edilmesi olarak ifade edilebilir(Durmaz, 2010: 97).

Kamu mali sistemi ve mali mevzuat, Tanzimat dönemini izleyen yıllarda Kıta Avrupa'sından özellikle de Fransa'dan örnek alınarak oluşturulmuş, Cumhuriyet döneminde de kullanılmaya devam edilmiştir. Kamu mali yönetimimizin temel yasası ise 1927 yılında yürürlüğe konulan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunudur.

Kamu mali yönetimi devlet fonksiyonlarının sağlıklı yürütülmesi açısından hayati öneme sahiptir. Kamu mali yönetiminde yaşanan aksaklıklar devletin tüm kurumlarını etkileyebilmektedir. Bu nedenle hemen her devletin zaman zaman bu alanda yeniden yapılanmaya gittiği görülebilir. Ülkemizde de, gerek Osmanlı gerekse Cumhuriyet döneminde kamu mali yönetimi ile ilgili reform çalışmaları sürekli gündemde olmuştur.

Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasını gerekli kılan öğeler;

- Makro mali disiplini sağlamak,
- Kamu kaynaklarını stratejik önceliklere göre dağıtmak,
- Dağıtılan kaynakların etkin, verimli ve tutumlu kullanımını sağlamak,
- Etkin bir hesap verme sorumluluğu sistemini kurmak, olarak sıralanabilir.

Sıralanan bu hususlar bütün dünyada kamu mali yönetimi anlayışı ve bu bağlamda anayasal yüksek denetim kurumlarının işlevleri ve organizasyon yapısındaki değişimlere paralel olarak Türk Sayıştay'ında da bazı değişikliklerin yasal bazda gerçekleştirilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Etkin bir hesap verme sorumluluğu sisteminin kurulmasında denetim temel bir unsur olarak kabul edilmektedir (6085 sayılı Sayıştay Kanununun Genel Gerekçesinden).

Kamu mali yönetimi ve kontrol alanında yaşanan sorunlar ve bunlara yönelik alınması gereken tedbirlere (Arcagök ve Erüz, 2006:1);

-VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu,

- VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı,

- 2001, 2002, 2003 yılları programları,

- Ulusal Program (2001), (2003)

- Katılım Ortaklığı Belgesi,

- IMF'ye verilen niyet mektupları,

-Türkiye'de saydamlığın artırılması ve kamuda etkin yönetimin geliştirilmesi eylem planı, (Bakanlar Kurulu Prensip Kararı),

- 58. ve 59. Hükümet Programı ve Acil Eylem Planında yer verilmiştir.

Ülkemizde konsolide bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşların dışında bunlara bağlı döner sermayeler ve fonlar ile mahalli idare bütçeleri ve kanunlarla kurulan kamu tüzel kişiliğini haiz idarelerin bütçeleri olmak üzere değişik bütçe türleri bulunmakta ve bunlardan sadece genel ve katma bütçeler Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilerek, kanunla düzenlenmekteydi. Kamu mali sistemimiz, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun çizdiği sınırların dışına taşmış, kendine has günlük

çözümlerle yürütülmekteydi. Bu durum bir yandan mali iş ve işlemleri kolaylaştırmakla birlikte, kamu mali sisteminde dağınıklığa yol açmıştır.

1980'li yıllarda bütçenin birlik ve genellik ilkesinin bozulmaya başlaması ile birlikte bütçenin esnekliğini yitirmesi, bütçenin hazırlanması ve uygulanması sürecinde üretilen hizmetin etkinliğine bütçesel sürecin katkısının azalması, kaynak ayırma ve harcama prosedürlerinin karmaşık ve uzun olması, kamu maliyesinin etkinliğini azaltmıştır. 1995'te Dünya Bankası projesi olarak başlatılan Kamu Mali Yönetim Projesi ve bir yönüyle 2000-2002 istikrar programı uygulaması bu olumsuzlukların giderilmesine yönelik olmuştur (DPT, 2000: 4-5).

1990 yılında toplam kamu kesiminin büyüklüğü GSMH'nin yüzde 28'ine karşılık gelirken bu oran 1999'da yüzde 38,4'e çıkmış, 2000 yılında ise yüzde 42,3 olarak programlanmıştır. Dönem başı ve dönem sonu rakamlarındaki artış oranı yüzde 51,1'dir. Konsolide bütçenin aynı dönemde gösterdiği gelişme ise daha çarpıcıdır; 1990 yılında GSMH'nin yüzde 16,9 büyüklüğünde olan oran, 1999 yılında yüzde 33,8'e çıkmış, 2000 yılında ise 37,2 olarak bütçeyle birlikte programlanmıştır. GSMH'ye oran olarak bütçenin gösterdiği artış yüzde 120'ye karşılık gelmektedir. Gerek kamu kesimi hesaplarıyla gerekse bütçeyle ilişkisi kurulmayan veya sınırlı kurulan alanların varlığı da dikkate alındığında, bu rakamların yukarıya doğru revize edileceği açıktır. Özellikle bu gelişme, sistemin neden reforma tabi tutulması gereğinin önemli işaretlerinden birisi olmaktadır (DPT, 2000:4).

Diğer taraftan 1050 sayılı Kanuna dayalı kamu mali sistemi kamu mali yönetimindeki çağdaş gelişmelere uyum sağlayamamıştır. Çağdaş kamu mali sistemindeki stratejik planlama, çok yıllık bütçeleme, performans esaslı bütçeleme, hesap verilebilirlik,

mali saydamlık, etkin iç mali kontrol ilkeleri bu sistemde yer almamıştır (Arcagök ve Erüz, 2006:1).

Mali sistemde gerek karar alıcılara gerekse kamuoyuna kamunun gelir ve giderlerine ilişkin olarak sağlıklı bir bilgi sunmak mümkün olmadığı gibi, buna bağlı olarak beş yıllık kalkınma planları ile bütçe arasında bağ kurulması da mümkün gözükmemekteydi, zira bütçe denildiğinde neyin kastedildiği çok net olarak ortaya konulamamaktaydı (Arcagök ve Erüz, 2006:2).

1.2. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa Yöneltilen Eleştiriler

1997 yılında Doğu Asya'da yaşanan finansal kriz ile ilgili geliştirilen yaklaşımlardan bir tanesi de, ekonomide yaşanan gelişmelerin ve mevcut yapının resmini verecek olan bilginin üretilmesinde karşılaşılan problemlerdi. Bu anlamda, piyasalarda yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması krizin nedenlerinden birisiydi. Çok yönlü tartışmalara konu olan bu yaklaşım hem özel hem de kamu sektöründeki aktörlerin piyasaya karşı olan sorumluluklarının tekrar gözden geçirilmesini gündeme getirmiştir. Bu çerçevede, devletlerin hesap ve işlemleri konusunda açık olmaması, genel kabul görmüş standartlara göre bilginin üretilmemesi piyasa ekonomisi kurallarının yeterince etkin çalışmasını engelleyen temel faktörlerden bir tanesi olarak gösterilmiştir (DPT, 2000: 25).

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu her ne kadar hazırlandığı günün şartlarında iyi bir kamu mali sistemi kurmuşsa da, günümüz dünyasının gittikçe karmaşıklaşan ihtiyaçlarına cevap vermekten oldukça uzak olup, kendisinden beklenen işlevleri yerine getirmekten zaman içinde gittikçe uzaklaştığı görülmektedir. 1050 sayılı Kanun ile kurulan mali sistemde zamanla gedikler açılmış, gelir ve harcamalar bütçe dışı fonlar, vakıflar, gelir ve giderleri bu kanuna tabi olmayan kuruluşlar yoluyla sistem dışına

çıkarılmıştır. Kanun kapsamı ve işleyişi itibariyle kamunun mali yapısının fotoğrafını verememiştir.

Genel ve katma bütçe kapsamı dışında kalan kamusal harcamalar, dolaylı ve dolaysız kamu harcamaları olarak ikiye ayrılarak incelendiğinde, bu harcamaların ortak özelliği, esas olarak uygulamada yoğun bir şekilde bütçe dışı faaliyetler arasında olmalarıdır. Sadece dolaysız harcamaların bütçe ile ilgilerinin (yani kamusal niteliklerinin) toplam büyüklüğüne bakıldığında (mahalli idareler, vakıflar, dernekler ve yardım sandıkları hariç) bunların bütçenin yaklaşık yüzde 30'larına ulaştığı tespit edilmektedir. Faiz dışı bütçe büyüklüğüne bakıldığında ise bu oran yüzde 45'lere çıkmaktadır. Mahalli idarelere aktarılan payla birlikte düşünüldüğünde bu oranlar sırasıyla yüzde 40'lar ve yüzde 60'lar düzeyine çıkmaktadır (DPT, 2000: 31).

Tablo:1 Bütçe Dışı Kamusal Harcama Alanları	
Bütçe Dışı Dolaysız Harcamalar	Bütçe Dışı Dolaylı Harcamalar
1. Fonlar 1.1 Kısmi Bütçelenen Fonlar 1.2 Bütçe Dışı Fonlar 1.3 Özel Hesaplar 2. Döner Sermayeler 3. Mahalli İdareler 4. Bağımsız Bütçeli Kamu Kuruluşları 5. Vakıflar ve Dernekler 6. Yardım Sandıkları	1. Devlet Mal ve Taşınmazları 2. Yarı Mali İşlemler 2.1 KİT'lerden Doğan Görev Zararları 2.2 Merkez Bankasına Kur Farklarına Karşılık Verilen Tahviller 2.3 Tahkimlerden Kaynaklanan Tahviller 3. Koşullu Yükümlülükler 3.1 Garantili Dış Borçlar 3.2 Devirli Krediler 3.3 İç Kefaletler 3.4 Mevduat Sigortası 3.5 Yap İşlet/Yap İşlet Devret Projeleri 3.6 Yatırım Stoku 3.7 Diğer Koşullu Yükümlülükler 4. Vergi Harcamaları 5. Çeşitli Kanunlarla Getirilen Vergi ve Benzeri Düzenlemeler (Bütçeyle İlişkisi Kurulmayan ve Doğrudan Kuruma Aktarılan Gelirler) 6. Dış Proje Kredisi Uygulamaları

Kaynak: DPT, (2000), Sekinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu, s.32, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>, Erişim Tarihi: 14.02.2011

Muhasebe-i Umumiye Kanununun öngördüğü mali sisteminin yeterli olduğu ve reform yapılmasına ihtiyaç bulunmadığı, sadece ihtiyaç duyulan alanlarda değişiklik yapılmasının yeterli olacağı dile getirilse de genel kabul gören yaklaşım Türkiye'nin bugünkü konumu, Türkiye ile uluslararası kuruluşlar arasındaki ilişkiler ve Avrupa Birliğine katılım stratejisi karşısında kamu mali yönetiminde reform yapmanın kaçınılmaz olduğudur. 1050 sayılı Kanunla ihdas edilen Türk kamu mali yönetim ve kontrol/denetim sistemine yöneltilen tenkitler ise şunlardır (Candan, 2006:188):

1. Mali yönetim sisteminin ve bütçenin kapsamının dar olması, bir çok kamu kurum ve kuruluşunun özel kanunlarla tanınan ayrıcalıklara istinaden mali yönetim sistemi ve bütçe dışında (genel ve katma bütçe kanunları) tutulması. Mahalli idarelerin, sosyal güvenlik kurumlarının, son yıllarda artış gösteren düzenleyici ve denetleyici kurumların (üst kurullar) ve benzeri bağımsız bütçeli kuruluşların 1050 sayılı Kanun dışında tutulması, genel ve katma bütçeli kamu idareleri bünyesinde kurulan döner sermaye işletmeleri ile çeşitli kanunlarla kurulun fonların kapsam dışı kalması.

2. Bütçe dışı harcamaların artış göstermesi, bir kısım harcamaların denetim dışı kalması. Parlamentonun bütçe sürecinde etkin olmaması. Kesin hesap kanunlarının olması gereken, beklenen işlevi görmemesi.

3. Kalkınma planları ile bütçeler arasındaki bağın kopması ve plan-program-bütçe uygulaması arasında olması gerekli uyumun gözetilmemesi.

4. Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmaması. Sistemde bunu sağlayacak ve gözetleyecek müesseselerin öngörülmemiş olması. Kamu harcamalarındaki israf, yolsuzluk ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan suistimalleri önleyecek nitelikte bir sistem oluşturulamamış olması. Bütçe ödeneklerinin amacına uygun olarak kullanımını sağlayacak mekanizmaların olmayışı.

5. Harcama sürecinde yer alan ön kontrol aşamalarının çokluğu, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay Başkanlığının harcama öncesi kontrol aşamalarında (vize ve tescil) görev alması. Etkin bir harcama öncesi kontrol sisteminin kurulmamış olması.

6. Yetki ve sorumlulukların iyi bir şekilde tanımlanmamış olması. Harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin kurulmamış olması, sorumlulukların sayman ve tahakkuk memurları üzerinde kalması. Birinci derece ita amiri olan bakanların siyasi sorumluluk haricinde bir mali sorumluluklarının bulunmayışı.

7. Yetkilerin merkezi kuruluşlarda (Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Müsteşarlığı, Sayıştay Başkanlığı, Hazine Müsteşarlığı) toplanması, bütçenin hazırlık ve uygulanması sürecinde harcamacı kamu idarelerine insiyatif tanınmaması.

8. Genel ve katma bütçeli kuruluşlar nezdinde hizmet veren Maliye Bakanlığına bağlı birimler (maliye başkanlıkları, bütçe dairesi başkanlıkları, merkez saymanlık müdürlükleri ile diğer saymanlıklar) ile bunların, mali hizmetlerini yürüttükleri harcamacı kuruluşlar arasında çeşitli sorunların yaşanması.

9. Çağdaş kamu mali yönetiminin temel unsurları olan, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, çok yıllık bütçeleme, hesap verme sorumluluğu, mali saydamlık ve etkin iç kontrol gibi müesseselere sistemde yer verilmemiş olması. Modern mali yönetim sistemlerinin enstrümanlarından yararlanılmaması, sistemin ve aktörlerin gerekli dönüşüm ve değişimlere kapalı olması.

10. 1970'li yıllardan beri uygulanması kabul edilen program bütçe sisteminin etkin bir şekilde uygulanamaması.

11. Mevcut bütçe kod yapısının imkanlarından gereği gibi yararlanılmaması, kodlama sisteminin uygulaması sonucunda elde edilen verilerin uluslararası karşılaştırma yapılmasına imkan vermemesi.

12. Kamu idareleri arasında muhasebe birliğinin sağlanmamış olması, çok farklı muhasebe uygulamalarına imkan verilmesi, tüm kamu kurumlarının mali tablolarının konsolide edilememesi.

13. Muhasebe sisteminin sadece bütçe gelir ve giderlerinin takibi için kullanılması, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmemiş olması, faaliyet sonuçlarının mali raporlarda izlenememesi, mevcut muhasebe sistemiyle üretilen mali tabloların işlevsel olmaması. Uygulanan devlet muhasebe sisteminin yetersiz kalması.

14.Kamu hesaplarının, faaliyet raporlarının ve mali istatistiklerin kamuoyuna muayyen periyodlarla açıklanmaması, mali şeffaflığın sağlanamaması, zamanında ve güvenilir bilgi verilmemesi.

15.Sayıştay tarafından yapılan dış denetimin kapsamının dar kalması, bazı kurum ve harcamaların denetim dışında kalması. Sayıştay denetiminin evrak üzerinden yapılan yasal uygunluk denetimiyle sınırlı kalması, son birkaç yıldır başlanan performans denetiminin pilot uygulamalarla sınırlı tutulması.

16.Mevcut mali yönetim ve denetim sisteminin usulsüzlük ve yolsuzlukları nleyememesi. Mali disiplinin sağlanamaması. Kamu kaynaklarının yasa dışı yollarla amacı dışında kullanılması. Mali denetim yapan, yapmakla görevli ve yetkili olan kurum ve birimler konusundaki belirsizlikler. Bir başka anlatımla denetim karmaşası yaşanması. Hem Maliye Bakanlığı merkez ve taşra denetim birimleri, hem de bakanlıkların ve diğer kurum ve kuruluşların teftiş kurulları ve denetim birimleri ile Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde mkerrerlikler yaşanması. Buna rağmen birçok harcamanın denetim dışında kalması. Mali denetimin muhteviyat ve standartlarının oluşturulmamış olması, denetimin önceden belirlenmiş ve yazılı hale getirilmiş standart ve usuller yerine teamüllere, kişisel beceri ve yaklaşımlara göre yürütülmesi.

17.Mevcut denetim sisteminin çağdaş denetim yaklaşım ve araçlarından uzak kalması, kamu idarelerinde iç denetim sisteminin kurulmamış olması, iç ve dış denetim standartlarının oluşturulmamış olması, performans denetimi yapılmaması (pilot çalışmalar harici), geleneksel denetim anlayışının hakim olması ve sadece evrak üzerinden yapılan uygunluk denetim üzerinde yoğunlaşılması, mali veriler ve tablolar üzerinde mali denetim yapılmaması. Denetimin belli faaliyetlerle sınırlı tutulması, kurumların tüm faaliyetlerinin denetlenmemesi kamu mali sistemimizin başlıca eksiklikleridir.

Devlet Planlama Teşkilatı 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda Mülga 832 sayılı Kanununa göre yapılan Sayıştay denetimleriyle ilgili olarak tespit edilen sorunlar ise şunlardır (DPT, 2000: 96-97) :

-Sayıştay'ın geleneksel denetim sistemi yargısal fonksiyonuna uygun olarak tasarlanması nedeniyle Genel Uygunluk Bildirimi ile diğer raporların hazırlanmasına yönelik çalışmalar çok sınırlı bir düzeyde yürütülmekte, TBMM'ye yeterli raporlama faaliyeti yapılamamaktadır.

-Bütçe ve Sayıştay denetimi dışında bırakılmış kamu kaynaklarının varlığı, Sayıştay'ın mali denetimlerini bir bütünlük içerisinde yapmasına engel oluşturmaktadır.

-Saymanlıkların organizasyon yönünden dağınıklığı ve sayıca çokluğu, Mali Yönetim Bilişim Sisteminin henüz kurulamamış olması mali raporlamanın dayanacağı verilerin doğru, zamanlı ve yeterli niteliklere sahip olmasını güçleştirmektedir.

Sayıştay'ın, genel ve katma bütçeli kurum ve kuruluşların mal hesapları ile diğer kuruluşlara ait raporları 832 sayılı Sayıştay Kanununun 87. inci maddesine göre Meclise her yıl sunması bir zorunlulukken, 1050 sayılı Kanunun 105 inci maddesine göre bizzat ilgili Bakanların sorumluluğunda olan bakanlık mal kesin hesaplarının 1927 yılından

beri hazırlanamaması (DPT, 200: 16), Devlet Malları ile ilgili raporun hazırlanmamasının başlıca sebeplerinden biridir .

Diğer taraftan kanunun dili oldukça ağırdır. Bu nedenle uygulayıcılar tarafından anlaşılabilmesi için günümüz yaşayan Türkçesine çevrilmesi gerekmiştir. Örneğin Kanununun “Umumi Ahkam” başlıklı Birinci Faslında, 1 inci maddede “Devletin bilimum emvalinin idare ve muhasebesi bu kanuna tabidir.” denildikten sonra, 2 inci maddede; “ Devletin emvali, Devletçe tarh ve cibayet olunan her türlü tekalif ve rüsum ile Devlete ait nükud ve esham ve her türlü menkul ve gayrimenkul eşya, emval ve kıyem ve bunların hasılat ve icaratı ile satış bedellerinden terekküp eder.”

Günümüz yaşayan Türkçesi’ne çevirdiğimizde; 1 inci maddede “Devletin bütün mallarının yönetim ve muhasebesi bu kanuna tabidir”, 2 inci maddesinde “Devletin malvarlığı, Devletçe salınan ve alınan her türlü vergi ve resim ile Devlete ait nakit, hisse senedi, her türlü taşınır ve taşınmaz eşya, mal, kıymet ve bunların gelirleri, kiralari ile satış bedellerinden oluşur” denilmektedir ki bu dili günümüzde pek çok kişinin anlamakta zorlanacağı açıktır.

1.3. Kamu Mali Yönetimi Reformunun Getirdiği Yenilikler

Yeni kamu mali yönetimi denildiğinde, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nu yürürlükten kaldıran 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kurulan mali sistem anlaşılmaktadır.

Kanunun 1 inci maddesinde: “Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazır-

lanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.” denilmektedir.

Mali saydamlık, hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olmasını gerektirmektedir. Kamu mali yönetiminin yapısı, fonksiyonları, plan ve hedefleri hakkında tam bir bilginin kamuya sunulması ve sonuçta bu bilginin sistemli bir şekilde değerlendirilmesi ve denetlenmesiyle kamuda etkinliğin artırılması mali saydamlığın temel ilkesi olmaktadır (DPT, 2000: 13).

Hesap verebilirlik; yükümlülükleri üstlenmek, kamusal değerlendirme ve muhakemeye açık ve hazır olmaktır. Kamu yönetiminin hesap verebilirliğinin etkin bir biçimde kurgulanıp, işletilebilmesi büyük ölçüde kamusal işlem, eylem ve kararlara ilişkin kamusal bilgilenme ve bilgilendirme süreçlerinin düzenli ve etkili bir biçimde işletilebilmesine bağlıdır. İşte bu unsurların hepsinin kamu yönetiminde saydamlığın sağlanması ile ilgisi bulunmaktadır (Çakır, 2006:60).

5018 sayılı Kanun ile, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yıllar içinde meydana getirdiği çok parçalı mali yapıyı ortadan kaldırılmış ve kanun kapsamındaki kamu idareleri tek tek sayılmak suretiyle kamu mali yönetiminde uygulama birliği sağlanmıştır. Kanunun kapsamı uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan; merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerinden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri; Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü (uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla), düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşmaktadır.

5018 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinde; “Kamu malî yönetimi: Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri, Malî kontrol: Kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçleri” olarak tanımlanmaktadır.

Sağlıklı bir mali yönetim için gerekli olduğu düşünülen minimum koşullar (Gören, 1999:5):

- Gerçekçi gelir ve gider tahminlerini içeren bir bütçe hazırlanması ve ilgili yıl veya dönemin başlamasından önce resmen onanması,

-Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ve tahakkuk esasına göre kurulmuş, sağlıklı işleyen bir muhasebe sisteminin bulunması,

-Bütçelenmiş giderleri finanse etmek amacıyla, bunların ödenmeleri gereken tarihlerde yeterli nakit bulundurulmasını teminen nakit ihtiyaçları tahminlemesini, nakit tahsilat kontrolü ve raporlamasını, alacakların vadesinde tahsilini ve nakit sıkıntısı çekilen dönemler için uygun eylem planlarını içeren bir nakit yönetim sisteminin yürürlükte olması,

-Bütün iç ve dış borçların faiz ve anapara olarak bilinmesini, bunların muhasebe kayıtlarına gereği gibi işlenmesini ve mali tablolarda eksiksiz olarak gösterilmesini sağlayacak kapasitede bir borç yönetimi usul ve esasları bulunması ve bu esaslara riayeti sağlayacak mekanizmaların geliştirilmiş bulunması,

-Kaynak kullanımının kanunlar, yönetmelikler, kurumsal politikalar ve diğer gerekliliklerle uyumlu olmasını; kaynakların israfı, kayıplara ve kötü kullanıma karşı korunmasını; doğru ve güvenilir mali ve mali olmayan bilgi ve verilerin elde edilmesini,

bunların korunmasını ve mali tablolar ile raporlarda tam olarak gösterilmesini sağlayacak bir iç kontrol sisteminin oluşturulması,

-Kamu kaynaklarının; verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığını bağımsız ve yansız bir şekilde hiç bir etki altında kalmadan, profesyonelce değerlendiren; bulgu, görüş ve tavsiyelerini başta Parlamento ve kamuoyu olmak üzere kamu yönetiminin tüm ilgililerine raporlarıyla sunan ve bu yolla bir yandan kamu yönetiminin iyileşmesine katkıda bulunurken bir yandan da kamu kurum ve kuruluşlarının ve giderek hükümetlerin inanılrlığını arttıran bir dış denetimin var olması, olarak sıralanabilir.

5018 sayılı KMYKK ile mevcut mali sistemin daha etkin hale getirilmesi, uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uygun bir kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin kurulması amaçlanmaktadır.

Uluslararası standartlara göre kamu sektörü faaliyetleri, genel yönetim kapsamında yer alan kurumların faaliyetleri ile devletin ticari nitelikteki faaliyetlerinden oluşmaktadır. 5018 sayılı Kanun uluslararası standartlara uygun bir idari sınıflandırma yapmaktadır. Kanunda “genel yönetim” tanımını getirmektedir. Devletin ticari faaliyetlerinin temel kamu hizmetlerinden farklı olması nedeniyle, tabi oldukları mevzuatta farklı olmakta, kamu mali yönetim ve kontrol sistemi ile ilgili mevzuat genel yönetim kapsamındaki kurumlara uygulanmaktadır. 5018 sayılı Kanunda genel yönetim; merkezi yönetim, sosyal güvenlik kurumlarını ve mahalli idareleri kapsamaktadır. Merkezi yönetim kapsamında devletin temel fonksiyonlarını yerine getiren kamusal ve yarı kamusal hizmet üreten kurumlar vardır. Merkezi yönetime dahil olan kurumların bütçeleri TBMM’de oylanarak kanunlaşmaktadır. Sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri ise, genel yönetim içinde yer alsalar da merkezi yönetim dışında yer almaları ve üstlendikleri görevler

nedeniyle idari ve mali özekliliğe sahip bulduklarından bütçeleri de TBMM tarafından onaylanmamaktadır. 5018 sayılı KMYK Kanununun genel prensiplerine tabi olan sosyal güvenlik kurumların bütçeleri kendi yönetim kurullarında onaylanmaktadır. Ancak faaliyet sonuçları ile ilgili olarak TBMM'ne rapor verilmektedir (İlhan, 2007:45).

Mahalli İdareler, yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri kapsamına alması nedeniyle merkezi hükümet bütçesi kapsamı dışında tutulmuşlardır. Ancak, sosyal güvenlik kurum bütçelerinde olduğu gibi faaliyet hedef ve sonuçları, bütçe ekinde TBMM'ye sunulmaktadır. Bu kurumların mali yönetim ve kontrolü genel hükümler bakımından 5018 sayılı Kanuna, özel hükümler bakımından da kendi özel mevzuatlarındaki hükümlere tabidir (İlhan, 2007:45).

5018 Sayılı Kanunun başardığı diğer hususlardan biri de, mali yönetimde yer alan kavramlara açık ve net tanımlar getirilmesidir. Bu noktada kanunun uygulanmasında yer alan kavramlar afaki kavramlar olmaktan çıkmış ve somut ifade edilebilir özellikler kazandırılmıştır. Bu nedenden ötürü de kanunu uygulayanlar açısından büyük beklentilere konu olan bir kanun niteliği kazanmıştır. Fakat kanunun ilerleyen maddelerine bakıldığında, harcama bağlamında kamu kurumlarının kanuna dahil olması sağlanmış olursa da; gelir, borçlanma ve devlet mallarının yönetimi konusunda çok fazla uygulamaya yönelik düzenlemelerin yer aldığı söylenemez (Köse, 2009:52).

Bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onayına sunulacak Merkezi İdare Bütçe Kanunuyla, bütçenin kapsamı genişletilmekte ve aşağıda belirtilen yeni düzenlemeler getirilmektedir (5018 sayılı Kanun Genel Gerekçesi):

-Bütçe türleri uluslararası standartlara uygun olarak yeniden tanımlanmakta ve sınıflandırılmaktadır. Bu çerçevede katma bütçe kaldırılmakta ve bu kapsamda yer alan kamu idareleri idari ve mali statüsüne göre genel bütçeli ya da özel bütçeli idare haline getirilmektedir. Ayrıca, döner sermaye işletmeleri ve fonların gelir ve giderlerinin ilgili oldukları idare bütçesine dahil edilmesi sağlanmakta; bunların belirli bir süre sonunda tasfiye edilmesi öngörülmektedir.

-Kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerinin bütçelerinde yer alması sağlanmakta, bütçe dışında gelir elde edilmesi ve gider yapılması önlenmektedir.

- Genel idareye dahil kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleştirmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminlerinin Merkezi İdare Bütçe Kanununun ekinde yer alması esası öngörülmektedir.

- Mahallî idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe büyüklükleri Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulmaktadır.

- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, Kanunda sayılan sınırlı sayıdaki maddeye tâbi olmakla birlikte genel olarak Kanun kapsamı dışında tutulmakta; malî özerkliklerini zedeleyecek herhangi bir hükme yer verilmemektedir.

- Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli Merkezi İdare Bütçe Kanununa eklenmektedir.

-Bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması amacıyla, bütçe hazırlama çalışmalarına daha erken başlanılmakta, kamu idarelerinin bütçeleri üzerinde daha ayrıntılı hazırlık ve sağlıklı tahmin yapması sağlanmakta ve malî yönetimde çok yıllık bütçeleme sistemine geçilmektedir. Bu çerçevede, plan-bütçe ilişkisi güçlendirilerek kamu idarelerinin stratejik plan hazırlamaları ve bütçelerini bu plana dayandırmaları öngörülmekte, amaçların ve hedeflerin bütçe büyüklükleri ve sürdürülebilir finansman planı

düzeyinde hangi ekonomik koşullarda gerçekleştirileceğine ilişkin olarak kamu idarelerine orta vadeli program ve malî plan ile yol gösterilmektedir.

-Diğer taraftan uluslararası ve Avrupa Birliği standartlarına uygun bir iç kontrol sistemi oluşturulmakta ve kamu idarelerinin bütçe uygulama sürecindeki inisiyatifleri artırılmaktadır. Kamu idarelerine bütçe hazırlama ve uygulamaya ilişkin görevlerine ek olarak, harcama öncesi kontrol yetkisi verilmekte ve iç denetçilik müessesesi oluşturulmaktadır.

-Kamu mali yönetiminde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde ortaya konulmakta ve yetki-sorumluluk dengesi yeniden kurulmaktadır. Buna göre, kamu idarelerinin malî işlemleri, kurulacak malî hizmetler birimleri tarafından yapılacak, bütçe sınıflandırmasında ödenek tahsis edilen yöneticiler harcama yetkilisi olarak karar vermeye yetkili olacak, iş ve işlemler harcama yetkilisi tarafından verilen harcama talimatı üzerine gerçekleştirme görevlileri tarafından yerine getirilecektir. Saymanların ödeme aşamasındaki uygunluk denetimi yapma görevleri sona erdirilerek, bunun yerine kamu idaresi başkanına bağlı olarak çalışacak malî kontrol yetkilisine, harcama sürecinin belirli aşamalarında kontrol görevi verilmektedir.

-Malî yönetimde şeffaflığın sağlanması ve sağlıklı bir hesap verme mekanizmasının kurulması, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması sırasında gerekli bilginin gerekli zamanda verilmesi suretiyle kamuoyu denetiminin sağlanması, kamu hesaplarının uluslararası standartlara uygun bir muhasebe düzenine göre tutulması sağlanmaktadır. Diğer taraftan, kamu idarelerince idare faaliyet raporu, mahalli idareler için İçişleri Bakanlığınca değerlendirme raporu ve Maliye Bakanlığınca genel faaliyet raporu düzenlenmesi öngörülmekte, ayrıca diğer yöntemlerle malî yönetim verilerinin ve malî istatistiklerin düzenli olarak kamuoyuna açıklanması sağlanmaktadır.

-Sayıştay'ın harcama öncesi vize ve tescil işlemleri kaldırılmakta, konumu uluslararası standartlara uygun hale getirilmekte, Maliye Bakanlığınca yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vizesi işlemi ise yönetsel sorumluluk ve malı kontrol yetkisinin paylaştırılması ilkesi çerçevesinde kamu idarelerine bırakılmaktadır. Böylece bir yandan bütçe işlemlerine hız kazandırılırken, diğer yandan Sayıştay'ın dış denetim organı olarak sadece harcama sonrası denetime odaklanmasına imkan tanınmaktadır. Ayrıca genel idareye dahil kamu idarelerinin tamamı, dış denetim kapsamına alınmaktadır.

II. BÖLÜM

YÜKSEK DENETİM VE DENETİM STANDARTLARI

2.1. Dış Denetim / Yüksek Denetim Tanımı ve Özellikleri

Denetim kavramının Batı dillerindeki karşılığı (audit) kökenini oluşturan Latince audire kelimesi; işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumunun yaptığı tanıma göre ise denetim; bir işin doğru ve yöntemine uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir. Hukuki anlamda denetleme ise gerek devlet daire ve teşkilatının ve gerek özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir (Kurnaz, 2006:2).

İşlemlerin az ve basit olduğu başlangıçta günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilen bir kişi, bütün gün harcamada bulunan kişiye akşamları her bir işlemi miktar ve içerik itibarıyla okutur, hesap hakkında fikrini söylerdi. Hesapların kontrolü ile görevlendirilen bu kişinin görevini dinleyerek yapması nedeniyle “dinleme” kavramının İngilizce (audience-audition) ve Latince(audire-audencia) olan sözcük karşılıklarından hareketle bu kişiye “auditor” (denetçi-denetleyen) denilmiştir. Böylece duymak, haber almak anlamına gelen “audit” kavramı denetim anlamında kullanılmaya başlanılmıştır (Özer,1997:4).

Denetim; yönetimin faaliyet, işlem ve kararlarının arkasında yatan asıl amacın araştırılması, bu faaliyet, işlem ve kararlar için mevzuatın öngördüğü amaçların tanımlanması ve bu ikisi arasındaki benzerlik ve farklılıkların ortaya çıkarılmasına dönük olarak yürütülen faaliyetlerin tümüne verilen addır.

Denetim konusunda yapılan geniş kapsamlı bir tanımlamaya göre ise denetim; ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir (Coşkun, 2000:15).

Bir yaklaşıma göre ise denetim yönetme unsurlarının tamamlayıcısıdır. İstenilen bir şeyi, istenilen bir amaca uygun olarak gerçekleştirmeye yardım eder (Tortop, 1974:27).

DPT raporunda ise denetim “Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir.” şeklinde tanımlanmıştır (DPT, 2000:97).

Kamuda denetim, sadece usulsüzlük ve yolsuzluk bulmak, birilerine bunun sonucunda ceza vermek anlamına gelmez. Denetimin temel fonksiyonu; alınan karar, yapılan düzenleme ve getirilen yeniliklerin kuruluşun amacına ulaşmasına katkı sağlayıp sağlayamayacağını belirlenmesi, düzeltme gayesiyle kusurların gösterilmesi, bunların tekrarına engel olunmasıdır. Denetim, yöneticinin kuruluşunun ne durumda olduğunu bilmesini sağlayarak kara alma sürecinde destek sağlar. Bu nedenle denetim sade kamu

kuruluşları için değil, özel kuruluşlar için de yönetimin bir parçası olan vazgeçilmez bir unsurdur (Karaarslan, 2007: 29).

Uluslararası Denetim Komisyonu tarafından yapılan tanımlamaya göre denetim; ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar ve standartlara göre tarafsızlıkla analiz etme, ölçme suretiyle değerlendirerek gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olma, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerlilik, güvenilirlik ve tutarlılığını sağlama ve ulaşılan sonuçları ilgililere duyurma sürecidir (Demirbaş, 2001:30).

Ülkemiz literatüründe denetimin fonksiyonel ayrımının daha çok iç denetim ve dış denetim şeklinde yapılmaktadır. Yüksek denetim kurumlarınca yapılan denetim de dış denetim tanımına sokulmaktadır. Uluslararası literatürde ise bu tür denetim için, dış denetim yerine daha çok "yüksek denetim" (supreme audit) ya da "devlet denetimi" (state audit) terimlerinin kullanıldığı görülmektedir (Köse,2007:17). İç denetim ise kurumun, belirli bir bağımsızlık düzeyine sahip kendi elemanları aracılığı ile yürütülen denetimlerdir (Aslan, 2008:11).

Dış denetim, örgütsel bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimini ifade eder. Gerek kamusal alanda, gerekse özel kesimde dış denetimin en önemli özelliği, bağımsızlıktır. "Bağımsızlık" sözcüğü geniş anlamda yasalarda, muhasebe ve denetim literatüründe denetlenen kuruma karşı tarafsız olma durumu olarak tanımlanır (Köse,2007:16). Denetçilerin denetledikleri kurumla aralarında organik bir bulunmamaktadır. Denetlenen kuruluş denetimin planlaması ve yürütülmesinde tamamen edilgen bir konumdadır.

İç denetim ve dış denetim kavramları hem özel sektör işletmeleri hem de kamu kurumlarının denetimleri için kullanılmaktadır. Sadece kamu kurumlarının denetimi esas

alınarak yapılacak bir sınıflandırmada üçüncü bir denetim türünün tanımlanmasına gerek duyulmaktadır. Geniş anlamda devlet denetimi olarak da isimlendirilebilecek olan bu sonuncu denetim türü; yüksek denetim kurumlarınca gerçekleştirilen yüksek denetimdir. Yüksek Denetim kurum dışındaki denetçiler marifetiyle yürütüldüğünden dış denetime benzemektedir. Ancak, yüksek denetim elemanı denetim sonuçlarını yargıya veya parlamentoya sunmaktadır (Sayın,1998: 23).

Uluslararası literatürde yüksek denetim, anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır (YDK,2011).

Dış denetim daha geniş anlamalı bir kavram olarak yüksek denetimi de kapsamakla birlikte, yüksek denetimin parlamento adına; yasama, yürütme ve yargı erkleri dışında “sui generis” bir devlet faaliyet olarak yürütülmesi (Köse,2007:17) yönleri ile dış denetimden ayrıldığı da açıktır. Diğer taraftan yüksek denetim elbette ki bir dış denetim faaliyetidir.

Anayasal hükümlere dayalı olarak yürütülen, mensuplarının denetlenen kuruluşlara karşı bağımsızlığının anayasal ve yasal hükümlerle güvence altına alındığı yüksek denetim kuruluşlarının Ülkemizde olduğu gibi özellikle Kara Avrupasında yargısal yetkilerle de donatıldığı görülmektedir.

Avrupa Birliği kriterlerine göre de yüksek denetim, parlamento adına bağımsız bir kurumun genel yönetim üzerinde denetim yaparak sonuçlarını parlamento raporlamasıdır. Yüksek denetimin başlıca özellikleri ise şunlardır:

-Dış denetim yürütme içinde bulunan kuruluşlarca da yapılmakla birlikte, yüksek denetim parlamento adına yüksek denetim kuruluşları tarafından yerine getirilir.

-Yüksek denetim organları yargısal yetkilere sahip olabilmektedir.

-Yüksek denetim organlarının işlevsel, kurumsal ve mali bağımsızlıkları bulunmaktadır.

-Yüksek denetim anayasal hükümlere dayanır.

-Yüksek denetim kuruluşlarının mensupları anayasal ve yasal teminatlara sahiptir.

-Uluslararası standartlara göre yürütülmesi gereken bir faaliyettir.

Genel olarak dış denetim, bir kuruluşun kendisi dışında bir başka kuruluş tarafından denetlenmesi olarak tanımlanabilirse de, yüksek denetimden bahsedilebilmesi için denetimi yapan kuruluşun yukarıda sayılan özelliklere sahip olması gerekmektedir. Örneğin ülkemizde Maliye Bakanlığı'nın diğer idareler üzerindeki mali denetimi, ya da Başbakanlığa bağlı teftiş kurulunun denetimi dış denetim sayılmakla birlikte, yüksek denetim niteliğinde değildir.

2.2. Denetim Standartları

Denetim standartları, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan genel ilkeler olarak tanımlanabilir. Yapılan denetimin güvenilir, uygun ve geçerli kabul edilebilmesi, denetim faaliyetini yürüten denetçilerin bu ilkelere bağlı kalmaları ile doğrudan ilgilidir (Aslan, 2008:14,15).

Yüksek denetimin ilkeleri, yöntem ve teknikleri Uluslararası örgütlülüğe sahip "International Organization of Supreme Audit Institutions" (INTOSAI) düzeyinde belirlenmektedir.

INTOSAI, 1953 yılında Küba/Havana'da toplanan Kongrede 34 ülkenin katılımıyla kurulmuş olup, üye sayısı günümüzde 189'a ulaşmıştır. OLACEFS (1965), AFROSAI (1976), ARABOSAI (1976), ASOSAI (1978), PASAI (1987), CAROSAI

(1988), EUROSAL (1990) bölgesel kuruluşları konumundadırlar. INTOSAI'ye ancak yüksek denetim kuruluşları veya yüksek denetim kuruluşu sayılanlar üye olabilmektedir. Yüksek denetleme kuruluşu sayılmanın temel koşulu, yasayla kurulmuş olması ve parlamento adına denetim yapıyor olmasıdır (INTOSAI, 2011).

INTOSAI, yüksek denetim kuruluşlarının şemsiye örgütü konumunda, bağımsız ve siyasi olmayan özerk bir kuruluştur. Merkezi Viyana, Avusturya'da bulunmaktadır. Birleşmiş Milletlere ya da Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarına üye ülkelerin yüksek denetim kuruluşları INTOSAI'ye üye olabilirler (INTOSAI,2011).

INTOSAI'nin temel amacı devlet denetiminde Yüksek Denetleme Kurumları arasında fikir ve deneyim alışverişini sağlamak olarak tanımlanmaktadır (INTOSAI,2011).

INTOSAI'nin 9. Uluslararası Kongresinde benimsenen Denetim Kurallarının Ana Hatlarına İlişkin Lima Deklarasyonu, kamu denetiminin Magna Carta'sı olarak kabul edilmektedir (INTOSAI,1998). INTOSAI'nin statüsü, 1992 Washington Kongresi'nde ana yapı, üyelik, talimat ve kurallar yeniden tanımlanarak kabul edilmiştir. Washington Kongresi'nde "Denetim Standartları ve "İç Kontrol Standartlarının Ana Hatları" başlıklı yayınlar tarihsel öneme sahip yayınlardır (Vergi Konseyi Alt Komisyon Raporu, 2003:19).

INTOSAI'nin her üç yılda bir değişik ülkede gerçekleştirilen kongrelerinde, yüksek denetim organlarına; olayları tartışma, tecrübeleri paylaşma olanağı vermekte, dünyada kamunun hesap verebilirliğinin geliştirilmesi ile ilgili öneri ve çözümler getirmektedir (INTOSAI,2011).

2.2.1. Denetimde Standart Belirlemenin Önemi

Denetimin amacı, denetlenen kurum veya kuruluşun faaliyetleri hakkında değerlendirme yapmak ve bir yargıya ulaşmaktır. Ortaya konacak sonuçların ve değerlendirmelerin inandırıcı, güvenilir ve saygın olabilmesi, yeterince açık, belirgin ve objektif de-

ğerlendirmeler olmasına bağlıdır. Objektifliği sağlamanın en güvenilir yolu ise, denetimde önceden birtakım kriterler belirlemek ve bunlara uygun hareket etmektir. Bu kriterler, genel olarak denetim standartlarını oluşturmaktadır. (Köse, 2007:50).

Denetim standartları, denetimin her aşamasında, her denetçinin uyması gereken temel kural ve ölçütleri tanımlamaktadır. Bu standartlar, denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir. Denetim faaliyetinin konusu ve denetçinin çalışmasının kalitesi ile ilgili bulunan denetim standartları, genel olarak kaliteli bir denetimin çerçevesini belirler (Güredin, aktaran Köse 2007:51).

Denetimin belirli bir prosedür ve yönteme özellikle de uluslararası kabul görmüş standartlara dayanması, denetim sonucunun hem denetlenenler hem de bu denetim çıktılarından yararlananlar açısından güvenilirliğini güvence altına alacak ve günün konjonktürüne dayalı denetim anlayışını ortadan kaldıracaktır. Uluslararası denetim standartlarına dayalı olarak yapılan denetim, denetçinin bağımsızlığını ve denetim sonuçlarının güvenilirliğini koruduğu gibi, keyfiliğin de önüne geçilmesi bakımından oldukça önemlidir.

Son olarak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 68'inci maddesinde, dış denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak Sayıştay tarafından yapılacağı belirtilmiş, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun 35'inci maddesinde de bu hüküm tekrar edilmiştir.

2.2.2. Denetim Standartlarının Tarihi Gelişimi

Denetim standartları mesleki birikim ve deneyimlerin ürünü olup, sürekli geliştirilmekte ve yenilenmektedir. İlk olarak 1948 yılında ABD'de AICPA (American Institute of Certified Public Accountant's Committee) adında bir kuruluş, "Genel Kabul

Görmüş Denetim Standartlarını belirlemiş ve sonraki yıllarda bunları geliştirmiştir. Bu tür meslek kuruluşlarını yüksek denetim kurumları takip etmiş ve bu kurumlarca oluşturulan uluslararası örgütler de kendi alanlarına özgü standartlar belirlemişlerdir (Köse, 2007:51).

Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kuruluşu olan ve Sayıştay'ın da üyesi bulunduğu INTOSAI, üye ülke yüksek denetim kurumları arasında denetim usul, metot ve teknikleri yönünden bir birliktelik sağlamak amacıyla 1984 yılında kurduğu Denetim Standartları Komitesi aracılığıyla denetimde uyulması gerekli standartları saptamış ve söz konusu ilkeler 1987 yılında yayınlanarak üye ülkelere duyurulmuştur. Ancak Haziran 1989 yılında Berlin'de toplanan XIII. INTOSAI Kongresinde, denetim standartlarında mahkeme şeklinde kurulmuş yüksek denetim kurumlarının bu özelliklerinden kaynaklanan belirli ihtiyaçlarına da cevap verecek biçimde değişiklikler yapılarak anılan standartların yeniden düzenlenmesi önerilmiştir. Bu öneri çerçevesinde gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra denetim metodolojisi ve uygulamasına ilişkin son düşünceleri, eğilimleri ve konuları mümkün olduğu ölçüde yansıtan ve “yaşayan” bir belge olma niteliğini kazanan INTOSAI Denetim Standartları, INTOSAI Yönetim Kurulunun Ekim 1991 tarihinde Washington DC de yaptığı toplantıda onaylanmıştır (Sayıştay, 1997:1).

Değişik ülkelerin yüksek denetim kurumları da, INTOSAI'nin yayınladığı standartlar ışığında kendi denetim standartlarını geliştirmeye başlamışlardır. Günümüzde INTOSAI uluslararası denetim standartlarının bütün dünya ülkelerinde kabul gördüğünü söylemek mümkündür.

Türkiye'de denetim standartları ile ilgili ilk çalışmalar 1964-1968 yılları arasında Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafından Tekdüzen Muhasebe Sisteminin tespiti ile yapılmış ve 1972 yılından itibaren de iktisadi devlet teşekküllerinde uygulanmaya başlanmıştır. İlk olarak SPK'nın 18.06.1988 tarihinde yayınladığı tebliğler ile denetleme ilke

ve kuralları hukuki bir nitelik kazanmıştır. Bu kurallar SPK mevzuatına tabi olan kuruluşlarda yapılan denetimin sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerli olarak kabul edilmesini sağlamak için kabul edilmiştir. Ancak SPK'nın belirlediği bu standartların daha doğru bir biçimde hazırlanması konusunda Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) sorumluluk üstlenmiştir. TÜRMOB tarafından amacı Türkiye Muhasebe Denetim Standartlarını belirlemek olan, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Komitesi (TMUDESK) kurulmuştur. Ancak muhasebe standartlarında belli ölçüde bir aşama kaydedilip bir taslak oluşturulmasına karşın denetim standartlarında henüz amaca uygun ve genel kabul görmüş bir sonuca ulaşılamamıştır. TMUDESK'in bu standartları hazırlama amacı; ülke genelindeki tüm işlemlerin denetiminde esas alınması gereken standartların belirlenmesidir (Koçak, 2005:1,2).

TMUDESK'in hem muhasebe hem de denetim standartlarını saptama ve geliştirme görevine devam etmesi planlanmıştır. Ancak, yakın gelecekte ve koşullar oluşunca, Muhasebe Standartlarını geliştirmekten sorumlu ve bağımsız "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"nu oluşturmak temel hedeftir. Diğer ülkelerde, Muhasebe Standartları Kurulu bağımsız bir kuruluştur. Buna karşın, Denetim Standartları Kurulu TÜRMOB bünyesinde kalacaktır (Yalkın, 1995: 261-262).

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek 1'inci madde uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup görevleri şunlardır (TMSK, 2011):

a)Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,

b) Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,

c) Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,

d) Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,

e) Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,

f) Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda Yorumlar yayımlamak,

g) Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

Sayıştay Başkanlığı tarafından 2001 yılı eylem planı kapsamında yapılması öngörülen faaliyetler kapsamında kurulan komisyonun, 1 Şubat 2002 tarihinde INTOSAI denetim standartlarına uygun olarak hazırladığı Sayıştay denetim standartları taslağı çalışması da bulunmaktadır (Sayıştay, 2002).

2.2.3. Uluslararası Denetim Standartları

INTOSAI tarafından geliştirilen söz konusu denetim standartları dört grupta toplanmış olup, bunlar temel önermeler, genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarıdır. INTOSAI bu standartları, denetimin yürütülmesinde izlenecek bazı usuller ve uygulamalar tesis etmek amacıyla gerçekleştirmiştir. Söz konusu standartların her bir yüksek denetim kuruluşunun kendi anayasal, yasal ve diğer şartları çerçevesinde değerlendirilmesi ve uygulanması gerekmektedir.

Denetim standartlarını yorumlamak ve açıklamak yetkisi INTOSAI Yönetim Kuruluna, söz konusu standartlarda değişiklik yapma sorumluluğu ise INTOSAI Kongresine aittir (Sayıştay, 1997:1).

INTOSAI dışındaki çeşitli kuruluşlarca geliştirilen denetim standartlarının da büyük ölçüde aynı kapsama sahip oldukları ve genellikle genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartlarından oluştuğu görülmektedir (Köse,2007:53).

2.2.3.1. Temel Önermeler

Denetim standartları için oluşturulan temel önermeler, denetim standartlarının gelişmesine yardımcı olacak ve denetçilerin özel standartların uygulanamadığı durumlarda kanaat (görüş) ve rapor oluşturmalarını sağlayacak temel varsayımlar, tutarlı ve sürekli faraziyeler ve mantıki prensiplerdir. Denetim standartlarının denetim önermeleriyle tutarlı olması gerekmektedir. Söz konusu standartlar denetçiye, denetimde uygulanacak denetim prosedürlerinin ve aşamalarının (kademelerinin) sınırlarını tayin etmede yardımcı olur. Denetim standartları denetim sonuçlarının niteliğinin değerlendirilmesi için kriter (ölçütler) de oluşturur. Temel önermeler şunlardır (Sayıştay, 1997:2) :

a) Yüksek denetim kurumları önemli olarak nitelendirilebilecek her konuda INTOSAI denetim standartlarına uymalıdır. Belirli standartlar gerek mahkeme şeklinde kurulan yüksek denetim kurumlarının, gerek diğerlerinin yaptıkları bazı işlere ve özellikle

de denetim dışı işlere uygulanmayabilir. Yüksek denetim kurumları, bu tür işlerin üstün vasıflı olmasını temin için bunlara uygulanabilecek standartları kendileri tespit etmelidir.

b) Yüksek denetim kurumları, devlet denetimi sırasında karşılaştıkları değişik durumlara kendi kararlarını uygulamalıdır.

c) Artan kamu bilinciyle birlikte kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kuruluşlardan beklenen hesap verme sorumluluğunun giderek belirginleşmesi, sorumluluk sürecinin varlığına ve etkin bir şekilde uygulanmasına duyulan ihtiyacı artırmıştır.

d) Devlet/Hükümet bünyesindeki yeterli bilgi, kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemlerinin gelişmesi hesap verme sorumluluk sürecini kolaylaştıracaktır. Malî raporların ve diğer bilgilerin şekil ve muhtevasının doğruluğundan ve yeterliliğinden idare sorumludur.

e) İlgili makamlar, devlet/hükümetin ihtiyaçlarına uygun mali raporlama ve söz konusu raporlarda yer alacak açıklamaya ilişkin kabul görmüş muhasebe standartlarını yürürlüğe koymalı ve denetlenen kurumlar da belirli ve ölçülebilir amaçlar ve performans hedefleri geliştirmelidir.

f) Kabul görmüş muhasebe standartlarının tutarlı ve devamlı bir şekilde uygulanması, mali durum ve faaliyet sonuçlarının doğru ve tam olarak gösterilmesi sonucunu doğurmalıdır.

g) Yeterli bir iç kontrol sisteminin varlığı hata ve düzensizliklere ilişkin riski asgariye indirir.

h) Yasal düzenlemeler, denetime tabi faaliyetlerin kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesi için gerekli tüm ilgili verilere ulaşabilme konusunda denetlenen kuruluşların yüksek denetim kurumuyla işbirliği yapmasını kolaylaştırmalıdır.

i) Bütün denetim faaliyetleri yüksek denetim kurumunun denetim görev ve yetki alanı içinde olmalıdır.

j) Yüksek denetim kurumları performans ölçülerinin geçerliliğini denetleyecek teknikler geliştirmelidir.

k) Yüksek denetim kurumları denetçilerle denetlenen kurumlar arasındaki menfaat çatışmasını önlemelidir.

2.2.3.2. Genel Standartlar

Genel standartlar denetçinin ve denetim kurumunun niteliklerine ilişkin olup, özellikle denetçi ve kurumunun bağımsız ve istenen yeterliliğe sahip olması alanında belirlenmiş kapsamlı ilkelerdir. Bu grubu oluşturan standartlar şunlardır (Sayıştay,1993 :12) :

-Denetim faaliyeti, yeterli teknik bilgi, deneyim ve uzmanlığa sahip kişi veya kişilerce gerçekleştirilmelidir.

-Denetçi veya denetçiler bağımsız davranmalıdır.

-Denetim faaliyetin her aşamasında INTOSAI denetim standartlarına uygun davranılmalıdır.

- Yüksek denetim kurumlarının denetçilerden ayrı olarak bir kurum olarak uyumunun zorunlu olduğu genel standartlar ise aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

a) Uygun nitelikli personelin işe alınmasını,

b) Kurum çalışanlarını, görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilecek biçimde eğitmeyi ve denetçiler ile diğer çalışanların ilerlemeleri için gerekli koşulları belirlemeyi,

c) Denetimin yürütülmesine ilişkin olarak el kitabı, yazılı direktifler ve rehberler hazırlamayı,

d) Kurum içinde mevcut beceri ve deneyimleri desteklemeyi, eksik olan becerileri tespit etmeyi, mevcut becerileri denetim görevlerine iyi bir şekilde dağıtmayı,

denetim için yeterli sayıda insanı görevlendirmeyi ve amaçlarına gereken ilgi ve özen düzeyinde ulaşabilmek için uygun bir planlama ve gözetim yapmayı,

e) Yüksek denetim kurumunun iç standartları ile usullerinin etkinlik ve verimliliğini gözden geçirmeyi, mümkün kılacak politika ve usuller belirlemesi gereğini içerir.

2.2.3.3. Çalışma Alanı Standartları

Denetim faaliyetinin planlanması ve yürütülmesiyle ilgili olarak belirlenmiş olan çalışma alanı standartlarının amacı, "denetçinin takip etmesi gerekli olan amaçlı, dengeli ve sistematik aşamaların veya tedbirlerin kriterini koymak ve genel çerçevesini çizmek" olarak belirlenmiştir (Köse,2007:53). Bu standartlar, çalışma standartlarının uygulanması sonucu raporun veya kanaatin (görüşün) muhtevasının ana kaynağını oluşturan ve denetimin iletişim yönünü kapsayan raporlama standartlarıyla da ilgilidir (Sayıştay, 1994: 21).

Bu grubu oluşturan standartlar şunlardır (Tosun ve Cebeci,2006:179) :

-Denetim faaliyeti yeterli bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcıları uygun bir biçimde gözetlenmelidir.

-Denetim faaliyetinin planlanması ve yapılacak örnekleme çalışmasında örnek kütlelerin belirlenmesi için denetlenecek işletmenin iç kontrol sistemi incelenmelidir.

-Denetim faaliyeti sonucunda bir yargıya ulaşılabilmesi için denetlenen işletmede çeşitli denetim teknik ve yöntemlerinin uygulanarak yeterli kanıt toplanması gerekmektedir.

2.2.3.4. Raporlama Standartları

Raporlama standartları denetim sonuçlarının raporlanmasında denetçi tarafından uyulması gereken esas ve usulleri belirleyen standartlardır.

Bu ilkeler şu şekilde sıralanabilir (Sayıştay,1994 :30-31):

-Her denetimin sonunda denetçi, duruma göre, bulgularını ortaya koyan yazılı bir kanaat belirtir veya rapor düzenler. Bu raporun kapsamının kolay anlaşılır olması, belirsizliklere yer vermemesi, yeterli ve ilgili denetim kanıtlarına dayanan bilgileri içermesi ve bağımsız, objektif, doğru, tam ve yapıcı olması gerekmektedir.

-Denetçilerce ortaya çıkarılan ciddi düzensizlikler ve yolsuzluk uygulamalarına ilişkin olarak yapılması gerekenler hakkında nihai karar vermek, yüksek denetim kurumuna ait bir yetkidir.

-Düzenlilik denetimine ilişkin olarak denetçi, mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluğu saptamak için yaptığı testler sonucunda, ya mali tablolara (idare hesabına) ilişkin olan raporun bir parçası şeklinde ya da ayrı bir rapor tarzında yazılı bir rapor düzenlemelidir. Raporun, uygunluk testine tabi olan konular için olumlu teminat, teste tabi olmayan konular için ise olumsuz teminat veren bir beyan içermesi gerekmektedir.

-Performans denetimi ile ilgili raporun, denetim hedefleri içinde anlamlı olan ve ehemmiyet arz eden bütün mevzuata aykırı durumları içermesi gerekir.

INTOSAI standartlarına uygun olarak denetçi tarafından hazırlanan rapordaki bulgular ancak bu standartlara uygunluğu yönünden eleştiriye tabi tutulabilecektir. Elde edilen bulguların, delillerin ve sonuç olarak ortaya konulan önerilerin sağlamlığı standartlara uygunluğu ölçüsünde olacaktır. Denetçinin bulgularında ve önerilerinde yapılacak değişiklik yine bu standartlar çerçevesinde olmalıdır.

Tablo 2: INTOSAI Denetim Standartları

<u>Temel Varsayımlar</u>		
*Standartların oluşturulması *Tarafsız karar *Kamusal Sorumluluk *Yönetmel sorumluluk *Standartların uygulanışı *Performans göstergelerinin geliştirilmesi	*Standartlara uygunluk *İç kontrollerin gelişimi *Tüm verilere ulaşabilme *Denetlenecek faaliyetler *Denetim tekniklerini geliştirme *Çıkar çatışmalarını önleme	
<u>Genel Standartlar</u>	<u>Çalışma Standartları</u>	<u>Raporlama Standartları</u>
*Bağımsızlık *Yeterlilik *Gerekli özen *Diğer	*Planlama *Gözetim ve gözden geçirme *İç kontrollerin incelenmesi *Denetim Kanıtı *Verilerin analizi *Durum analizi *Yasalara uygunluk	İçerik: *Bütünlük *Konunun belirlenmesi *Yasal dayanaklar *Standartlara uygunluk *Zamanlılık

Kaynak: KUBALI, Derya, (1998), "Performans Denetimi Kavram İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar", Sayıştay Yayınları, Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, s. 54

III. BÖLÜM

DÜNYADA YÜKSEK DENETİM

Mutlak iktidarların sınırlandırılması gereksinimi ve bunun ardından Parlamentoların ortaya çıkmasıyla yüksek denetim kurumlarının doğuşu arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Çağdaş bütçe sistemlerinin gelişimi de demokrasi yolundaki mücadelelerle paralel bir seyir izlemiştir (Sayın, 1998:13). Demokratik bütün ülkelerde denetim olgusu yönetimin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir. Yönetimde şeffaflık ve hesap verilebilirliğin sağlanması ancak etkili ve bağımsız bir denetim mekanizmasının işletilebilmesi ile mümkündür. Bütün demokratik ülkelerde yasama organı adına denetim yapan yüksek denetim kuruluşları mevcuttur.

Parlamentar sistemin geliştiği ülkelerde, yüksek denetim kurumları kamuoyunun ve parlamentoların en güvenilir bilgi kaynakları konumundadırlar. Yasama organı yürütme üzerindeki denetimini bu bilgilere dayanarak yapmaktadır. Yüksek denetim kurumları, kuvvetler ayrımı ilkesinin hayata geçirilişinde en belirleyici bir dış kurum işlevini yüklenmiş olurlar (Bulutoğlu,1981:221).

Örgütsel yapıları, işlevleri, büyüklükleri, denetim alanları, uyguladıkları denetim yöntemleri v.b. açılardan ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, dünyadaki yüksek denetim kurumlarının büyük ölçüde, demokratik gelişmeyle birlikte gelişimini daha erken tamamlayan Batı Avrupa'daki özellikle Fransa ve İngiltere'deki benzer kurumları model aldıkları görülmektedir (Köse,2000:40).

Yüksek denetim kurumlarının yapılandırılmalarında Dünyada ofis (Westminster) ve kurul (Napoleonic) türü olmak üzere genelde iki model ön plana çıkmaktadır. Kurul türü model; yasalara ve mevzuata uygunluğun denetlendiği ve yar-

gılamasının yapıldığı uygunluk bazlı bir sistemdir. Kurul türü yüksek denetim kurumları genelde Kıta Avrupa'sı ülkelerde uygulanmakta olup, yargısal yetkileri olanlar ve olmayanlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Ancak yargılama yetkisi olan yüksek denetim kurumlarının, kamu kesimi hesap ve işlemlerinin denetimleri sonucu elde edilen denetim bulgularının buralarda sonuçlandırılması, bu denetim kurumlarının yargı organları oldukları anlamına gelmemektedir. Westminster modeli bazı ülkelerde Başkanlık esası yerine bir başkan ve üyelerden oluşan küçük kurullar marifetiyle yürütülmektedir (Endonezya, Japonya, Kore ve bazı Asya ülkeleri). İsveç, Finlandiya gibi bazı ülkelerde birden fazla yüksek denetim kurumlarının olduğu, birleşik veya eyalet Devlet sistemini benimsemiş ülkelerde (ABD, Kanada) her eyalette, her bölgede ayrı ayrı yüksek denetim kurumu oluşturulduğu görülmektedir(YDK, 2011).

Bütün yüksek denetim kurumları parlamentoya sunulmak üzere rapor hazırlarlar. Ancak yargısal yetkileri olan yüksek denetim kurumları denetim bulgularını ya yargılama yoluyla sonuçlandırmakta ya da uygunluk bildirim yoluyla denetim sonuçlarını parlamentoya bildirmektedirler. Bunlar kurul (Napoleonic) türü yüksek denetim kurumlarıdır. Diğer taraftan ofis (Westminster) türü yüksek denetim kurumlarında, yargı raporu ile sonuçlandırılan uygunluk denetimi yapılmaz, finansal ve performans denetimine yönelik raporlar hazırlanır ve periyodik olarak parlamentolara sunulur.

Yüksek denetim kurumlarının bağımsızlıkları ve özerklikleri Dünyanın birçok ülkesinde anayasa veya yasalarla güvence altına alınmaya çalışılmıştır. Ülkelerin gelişmişlik düzeyi ve siyasi yapılanmaları doğrultusunda yüksek denetleme kurumlarının kurumsal, bireysel ve mali bakımlardan bağımsızlıkları sağlanmaya çalışılmaktadır. Yüksek denetleme kurumları; bazı ülkelerde parlamentoya bağlı (İngiltere, Avusturya, Mısır, ABD, Kanada), bazı ülkelerde yürütme ve yasama organları dışında bağımsız (Fransa,

Almanya, İtalya, İspanya, Yunanistan, Türkiye-Sayıştay), bazı ülkelerde yürütmeye bağlı (hatta maliye bakanlığına bağlı) (İsveç, Finlandiya, Norveç, İzlanda, Türkiye-Yüksek Denetleme Kurulu) olarak görev yapmaktadırlar. Birçok ülkede yüksek denetleme kurumlarının mali bağımsızlığı bulunurken, bazılarında da mali bağımsızlıkları bulunmamaktadır (Kenger,2001:15).

Bununla birlikte ülkemiz Sayıştay'ının, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'nda kabul edilen ve 19 Aralık 2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile, yargısal faaliyetleri devam etmekle birlikte, ofis (Westminster) türü yüksek denetim kurumlarında olduğu gibi finansal ve performans ölçümüne yönelik raporlar hazırlaması ve periyodik olarak parlamentoya sunması öngörülmüştür. Buna yönelik olarak 6085 sayılı Kanunla yeni kurullar oluşturulmuştur.

3.1. Kıta Avrupası Uygulaması

Bütçe hakkının elde edilmesi bir anda değil yüzyıllar içerisinde olmuştur. 1215 yılında İngiltere'de kralla tebaa arasındaki Magna Carta adlı anlaşma ile ilk defa kralın iktidarı sınırlandırılmıştır. Daha önce istediği gibi vergi koyup istediği gibi harcamada bulunan kralın artık bu tasarrufları için parlamentonun onayını alması zorunluluğu getirilmiştir. İngiltere'de halktan toplanan para ve vergilerin bir düzene sokulmasından sonra 1314 yılında Hazine Murakıbbı (Auditor of Eschequer) Kurumunun çalışmaları başlamıştır. Bu kurum yüksek denetim kurumunun doğuşu olarak kabul edilir. 1866 yılında ise Hazine ve Denetim Dairesi (Exchequer Audit Department) kurulmuştur (İnan,1992:5).

Temeli 13. yüzyılda İngiltere'de atılan parlamenter demokrasinin gelişmesiyle kamusal alanda bağımsız denetim olgusunun, hem düşünsel planda ve hem de kurumsal düzeyde en fazla güçlendiği bölge, şüphesiz Avrupa kıtasıdır. Avrupa'daki yüksek denetim

kurumlarının uzun geçmişleri, Avrupa siyasal sistemi içinde bağımsız denetim fikrinin çok eskilere dayandığını göstermektedir. Bilindiği gibi Fransa, yönetim alanında köklü bir geleneğe sahiptir ve bu köklü yapı, diğer bir çok ülkede de model olarak alınmıştır. İngiltere'nin de özgün sistemiyle özellikle geniş bir coğrafyaya yayılmış bulunan Commonwealth ülkelerine model oluşturduğu bilinmektedir. Bir başka deyişle Avrupa dışındaki ülkelerin büyük çoğunluğunun Avrupa'daki diğer ülkelerle birlikte demokratik süreçte gelişimini daha erken tamamlayan Batı Avrupa'daki ve özellikle Fransa ve İngiltere'deki yüksek denetim kurumlarını model aldıkları ve halen de almaya devam ettikleri görülür (Köse, 2000:41).

Avrupa'da esas itibariyle dört türde yüksek denetim organı bulunmaktadır: Bunlar; yargısal fonksiyona sahip mahkeme tarzı örgütlenmeye sahip bulunanlar, Yargısal fonksiyonu bulunmayan kurul tipi örgütlenmeler, bağımsız denetim ofisi şeklinde örgütlenmeler ve yürütme organı yapısı içinde kalan denetim ofisi şeklinde örgütlenmelerdir (NAO, 2005:3,4).

Fransa, Belçika, Portekiz, İspanya, İtalya ve Yunanistan Yüksek Denetim Kurumlarında mahkeme tarzı örgütlenmeye gidilmiştir. İtalya, Yunanistan ve Portekiz'de Yüksek Denetim Kurumu yargının bir parçasıdır ve anayasal olarak diğer mahkemelerle eşit düzeydedir. Hollanda, Almanya ve Lüksemburg Yüksek Denetim Kurumları kurul şeklindeki yapılanmaya gidilmiştir. Bu tip kurumların yargısal fonksiyonları bulunmamaktadır (Köse, 2007:43). Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumu ECA da (European Court Of Auditors) aynı şekilde yargısal yetkileri bulunmayan kurul şeklindeki yapılanmıştır.

Danimarka ile Kıta Avrupası dışında kalan İngiltere (Birleşik Krallık) ve İrlanda da ise yürütme organından bağımsız, ofis türü bir yapılanma bulunmaktadır. Ofis

tarzı örgütlenmeye bir diğer örnek İsveç’de ise yüksek denetim kurumu yürütme organı bünyesinde (NAO, 2005:4).

Tablo 3: AB’ye Üye Ülke Sayıştaylarının Kurumsal Yapıları

Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Yapı Türleri	
Tanım	Üye Devletler
Yargısal yetkiye sahip bir mahkeme	Fransa, Belçika, Portekiz, İspanya, İtalya ve Yunanistan
Yargısal fonksiyonu olmayan Kurul Tipi yapılanma	Hollanda, Almanya, Slovakya, Çek Cumhuriyeti, Lüksemburg
Hükümetten bağımsız Genel Denetçi (General Auditor) veya bir Başkan tarafından yönetilen denetim ofisi şeklinde yapılanma	Macaristan, Malta, Polonya, Kıbrıs Rum Kesimi, İngiltere, İrlanda Cumhuriyeti, Letonya, Litvanya, Finlandiya, Danimarka ve Estonya
Bir başkan tarafından yönetilen ve merkezi, bölgesel ve yerel düzeyde denetim yapan ayrı bir model	Avusturya, Slovenya

Kaynak: NAO, State Audit In The European Union, National Audit Office of UK Publishes, (December 2005), Erişim Tarihi: 19.01.2011, <http://web.nao.org.uk/search/search.aspx>, s.4

3.1.1. Fransa Uygulaması

Fransa yönetim alanında köklü bir geleneğe sahip olup, diğer birçok ülkede de model olarak esas alınmıştır. Osmanlı'nın son dönemlerinden başlayarak Türkiye'nin, Fransa'nın yönetim yapısına öykündüğü görülmektedir. Bu nedenle yönetim yapımızın birçok alanında olduğu gibi mali yönetim alanında da Fransa ile Türkiye arasında temel benzerlikler göze çarpmaktadır (Köse,2007:120).

3.1.1.1. Tarihsel Gelişimi

1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesinin 15. maddesine göre; “Toplum tüm kamu görevlilerinden, görevleriyle ilgili olarak hesap sorma hakkına sahiptir.” 16. maddesine göre ise; “Hakların güven altına alınmadığı ve güçler ayrılığının

belirlenmediği bir toplumun anayasası yoktur.” Fransız Yüksek Denetim Kurumu’nun temel görevi bu bildirgenin hükümleri gereği olarak kamu kaynaklarının elde edilmesi ve harcanmasında hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesini sağlamak ve Fransız Parlamentosu, Hükümeti ve yurttaşlarını bilgilendirmektir (The Court of Account of France, The Court of Account, aktaran Köse ,2007:121).

Yüksek denetim kurumu yani ülkemizdeki adıyla Sayıştay, Fransız idaresinin en eski ve en itibarlı kurumlarından birisidir. Fransa’da yüksek denetim kurumu olarak faaliyet gösteren ve 1319 yılında Kral V. Philip tarafından kurulan Kraliyet Hesap Dairesi, 1790 tarihine kadar varlığını sürdürmüştür. İhtilalden sonra oluşan siyasi sistemin gereklerine uygun olarak I. Napolyon tarafından 1807 tarihinde yeniden teşkilatlandırılan kuruluş “Cour des Comptes” ismiyle günümüzde de çalışmalarına devam etmektedir. 1976 tarihli bir düzenleme ile sosyal güvenlik kuruluşları ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile kamudan fon kullanan özel kuruluşlar denetim kapsamına alınmıştır. Kamu payı %50’yi aşan kuruluşların tamamı, %50’nin altında kalanlarda ise kamu payı denetim kapsamındadır. 2005 tarihinde kurum, özerk bütçe hakkı elde etmiştir (NAO, 2005:91).

1982 tarihindeki reform yasaları çerçevesinde mali yönetim sistemine paralel olarak denetim sisteminde de köklü değişikliklere gidilmiş, 1983 yılında Bölge Sayıştayları oluşturulmuştur. Yerel yönetimlerin hesaplarının yargısal denetim ile görevli kılınan bu kuruluşların verdikleri yargısal kararların temyiz mercii Merkezi Sayıştay’dır. Böylece Sayıştay’ın bazı alanlardaki yetkileri bölgesel benzerlerine devredilirken, kendisine farklı bir nitelik de kazandırılmıştır (Köse,2007:121). Denetimde yerelleşme anlamına gelebilecek bu tür gelişmelerin aslında yüksek denetim kurumlarının varoluş felsefesine de oldukça uygun düştüğü söylenebilir. Bu kurumların en büyük özellikleri bütçe hakkının sahibi olan meclisler adına denetim yapmaları olduğuna göre yerel meclislere sahip yerel

yönetimlerin bütçelerinin denetimlerinin Bölgesel Sayıştaylar eliyle yerine getirilmesi yerleşmeye katkı sağlayacağı gibi, üst merci olarak Merkezi Sayıştay'ın nihai karar organı olması merkezi yönetimin otoritesinin devamını sağlamaktadır.

3.1.1.2. Örgütsel Yapısı

Anayasaya göre (madde 47) Sayıştay'ın temel görevi, Parlamento ve Hükümete mali kanunların uygulanmasının denetlenmesi konusunda yardımcı olmaktır. Bununla beraber bu kurum hem yasamadan hem de yürütmeden bağımsız olarak faaliyetlerini yürütür. Sayıştay'ın devlet kurumları arasındaki yeri Danıştay ve Yargıtay ile aynı düzeydedir (Magnet and Meller, 1992:3).

Kurumun 649 adet personeli bulunmaktadır. Birinci Başkan, kurumun başıdır ve 68 yaşına kadar görevine devam eder. Daire Başkanları ise Birinci Başkan tarafından atanır ve 65 yaşına kadar görevde kalırlar. Meslek mensupları dışında yeterli sayıda personel de destek hizmetlerini yürütmekle görevlidir. Hükümet tarafından atanan Savcı (Procureur General) tarafından yönetilen Savcılık (Parquet General) teşkilatı bulunmaktadır. Savcı, Sayıştay'ın görev alanına giren hukuki konularda görüş bildirir ve kamu idareleri ile Sayıştay arasında aracı işlevini görür. Savcı denetim çalışmalarını sonucuna dayalı olarak hazırlanan raporlar hakkında görüş bildirir (NAO,2005:92).

Meslek mensuplarının çoğu ENA (Ecole Nationale d'Administration) çıkışlı olup, kamu hukuku, ekonomi ve maliye konusunda yüksek düzeyde eğitilmiştir. Üyelerin üçte biri ile denetçilerin dörtte biri, Hükümet tarafından kıdem ve yaş koşulları dikkate alınarak yüksek düzeyli kamu görevlileri arasından atanır. Göreve geliş şekillerine bakılmaksızın bütün meslek mensupları (Savcı hariç) yargıç statüsünde olup görevden azledilemezler (Magnet and Meller,1992:3).

3.1.1.3. Denetimin Kapsamı ve Türleri

Sayıştay, kamu kurumlarını ve kamu şirketlerini denetler. Sayıştay, devletten ve denetimine tabi diğer kurum ve şirketlerden mali yardım alan özel kurumların hesaplarını da denetleme yetkisine sahiptir. Ayrıca 1976 tarihinde yapılan bir düzenlemeyle sosyal güvenlik kuruluşları, kamu girişimleri ve millileştirilmiş endüstriler de denetim kapsamına alınmıştır (Köse,2007:122).

1983 yılına kadar yerel kamu müesseseleri, şirketleri ve ortaklıklarının yönetim ve hesaplarının denetimi de Sayıştay'ın görevleri arasındayken bu tarihten itibaren Fransız kamu yönetiminde ademimerkeziyetleşme süreci yaşanmış ve bu çerçevede yeni oluşturulan Bölgesel Sayıştaylara (Chambre Regionales Des Comptes), bu tür kurumların hesaplarının denetlenmesi görevi verilmiştir (Köse,2007:123).

Sayıştay'ın devletin tüm mali faaliyetlerinin her yıl denetlenmesi fiilen mümkün olmadığından, Sayıştay tarafından yıllık denetim programları yapılır. Denetim faaliyeti denetçiler tarafından yürütülür. Bu faaliyet yerine getirilirken denetlenen kurumun büyük-lüğü, niteliği ve önemine göre denetçilerden oluşan ekipler oluşturulabilir. İncelenecek döneme ait kurum hesap evrakları denetim için merkeze gönderilebildiği gibi bizzat yerinde de denetlenebilir. Yapılan denetim sonucunda mevzuata aykırı hususlar yazılı olarak sorgu konusu yapılır ve sorumluların buna ilişkin savunmaları alınır.

Kamu kuruluşlarının mali denetimine ve mali kanunların uygulanmasına ilişkin olarak hazırlanan raporlar üyelerden ve daire başkanlarından müteşekkil Sayıştay Genel Kuruluna sunulur. Genel kurula Sayıştay Başkanı başkanlık eder.

Fransız Sayıştayı yargı denetimi ve yönetim denetimi olmak üzere iki tür denetim yapmaktadır (NAO, 2005:93):

Yargı denetimi; mali sorumluluğu bulunan kamu görevlilerinin kamu harcamaları ile kamu gelirlerine ilişkin olarak Sayıştay'a sundukları hesapların doğru ve denk

olup olmadığının tespiti esasına dayanmaktadır. Saymanlık görevini yürüten kamu görevlileri hesaplarını yıllık olarak Sayıştay'a vermekle sorumludurlar. Sayman dışındaki diğer kamu görevlilerinin Sayıştay'a karşı sorumlulukları bulunmamakla birlikte bu kişilerin mevzuata aykırı işlemlerinin Sayıştay tarafından tespiti durumunda, Sayıştay Savcısı tarafından Bütçe ve Maliye Disiplin Mahkemesine gönderilmesi yoluna gidilebilmektedir. Bütçe ve Maliye Disiplin Mahkemesi Danıştay ve Sayıştay üyelerinden oluşmakta olup, başkanı Sayıştay Başkanıdır (Magnet and Meller ,1992:6).

Devlet ve devlete ait kuruluşların mali işlemleri, bunların ita amirleri tarafından yürütülmekle birlikte, bu işlemlerin sonuçlandırılması, kamu gelirleri ve giderlerinin mevzuata uygun olarak toplanması, harcanması ve kontrolü ile yükümlü bulunan kamu saymanlarınca yerine getirilir. Sayıştay esas olarak, yargıç statüsüne sahip üyelerden oluşan ve saymanların sorumlulukları hakkında karar veren bir mahkeme olarak kurulmuştur. Sayıştay'ın bu fonksiyonu eskisine göre daha az önemli olmakla birlikte hala etkisini sürdürmektedir. Bunun nedeni saymanlarda mali işlemleri yaparken hata ve düzensizliklerden ötürü Sayıştay'a hesap vermek zorunda olduklarını hatırlatan etkin bir kontrol mekanizmasına sahip oluşudur (Magnet and Meller ,1992:5).

Yapılan denetim sonucunda hazırlanan rapora dayalı olarak mevzuata aykırı yapılan harcamaların ve tahsili yapılmayan kamu gelirlerinin sorumlu saymanlara ödetilmesine daire başkanı ve üyelerden oluşan hesap mahkemesince karar verilir. Sayıştay hesap mahkemelerince verilen hükümlere karşı ilgililerin Danıştay'a temyiz başvurusu yapma hakları mevcuttur (Köse,2007:124).

Tek kişi yönetimine dayanan Anglo-Sakson tipi Sayıştayların tersine, kurul halinde örgütlenmiş olan Fransız Sayıştay, yargı yetkisi yanında özelliği ne olursa olsun

kamu fonu kullanan tüm kuruluşları denetleme yetkisine de sahip olup yönetimin etkinliğini de denetlemektedir (Baş,1991: 38).

Mali işlemlerin mali mevzuata uygun olarak etkin bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin incelenmesi anlamına gelen ve yönetim denetimi denilen bu etkinlik kontrolü, son zamanlarda sürekli genişlemiş ve standart bir uygulama halini almıştır (Köse,2007:123).

Yönetim denetimi (management audits) düzenlilik denetimi yanında verimlilik ve etkinlik denetimini de içermekte olup Sayıştay'ın ağırlıklı denetim şeklidir. Yönetim denetimi; örgütün genel yapısı, yönetim yapısı, personel dağılımı, yatırım politikaları v.b. alanların incelenmesini gerektirmektedir (INTOSAI aktaran Köse,2007:124,125).

Yönetim denetimi sonucu elde edilen bulgular, Birinci Başkan tarafından imzalanmış özel bir mektup (Referes) aracılığıyla sorumlu bakanlara iletilir. Bu mektuba bakanlar tarafından üç ay içinde cevap verilmesi gerekir. Bu bulgular parlamentoya da iletilebilir (Köse,2007:125).

Fransız Sayıştayı 1995'ten beri yıllık olarak üç temel rapor üretmektedir (NAO,2005:95).

Birinci derecede öneme sahip ve Devletin en üst makamlarının harekete geçmelerini gerektiren bulgular, yıllık kamu raporunun hazırlanmasıyla görevli iç komiteye gönderilir. Sorumlu bakanların cevaplarını da içeren söz konusu raporlar, Sayıştay Genel Kurulunca kabul edilerek Birinci Başkanca Devlet Başkanına ve her iki Meclis Başkanına iletilir. İlgili rapora basın tarafından geniş yer verilmektedir. Basın ayrıca ilgili Bakanlarla ve denetlenen kurum amirleriyle yapılan mülakatları da yayınlar ve bu raporlar halka satışa sunulur (Magnet and Meller,1992:7).

Sayıştay; parlamentoya, Maliye Bakanlığı ile Hazine tarafından hazırlanan hesapların birbirine uygunluğunu değerlendiren Genel Uygunluk Bildirimini her yıl eylül ayında sunması gerekmektedir. Devletin genel hesabı her yıl Maliye Bakanlığınca hazırlanır ve Sayıştay'a sunulur. Sayıştay, bu hesaba ilişkin Genel Uygunluk Bildirimi ile birlikte mali yıl sonuçlarını yorumlayan ve Hükümetin bütçeyi uygulamasına ilişkin gözlemlerini belirten bir raporu (kesin hesap raporu) Parlamentaoya sunar (NAO,2006:95). Bu uygulama ülkemiz anayasasında da aynen benimsenmiştir.

Sayıştay sosyal güvenlik kuruluşlarına ilişkin olarak da parlamentoya yıllık raporlar sunmaktadır. Bunun dışında Sayıştay'ın denetim faaliyetlerinin sonuçları ile önerilerini içeren yıllık raporlar hazırlayıp devlet başkanı ve parlamentoyu bilgilendirir. Hazırlanan bütün raporlar kamuoyunun erişimine açık olup, isteyen herkes bu raporların içeriği hakkında bilgi sahibi olabilir (NAO,2006:95).

3.1.1.4. Bölge Sayıştayları

Yerel yönetimlere geniş yetkiler veren 2 Mart 1982 tarihli Ademimerkeziyet Yasasının 84. maddesi ile Bölge Sayıştayları ya da daha yerinde bir ifadeyle Bölge Hesap Mahkemeleri (Chambre Regionale des Comptes) oluşturulmuştur. Bu Kanuna uygun olarak, daha önce Merkezi Sayıştayca veya onun gözetiminde Maliye Bakanlığı elemanlarınca (Defterdarlarca) yapılan yerel yönetimlerin ve bunlara bağlı kamu işletmelerinin hesaplarının denetimi, bir üye veya uzman denetçi tarafından Başkanlığı yapılan ve Merkezi Sayıştay'ın çalışma yöntemlerine göre görev yapan Bölge Sayıştaylarına devredilmiştir (Köse,2007:126-127).

Bölgesel Hesap Mahkemeleri kararlarının temyiz mercii Sayıştay'dır (Tortop aktaran Köse,2007:127). Ayrıca bu mahkemelerce yapılan denetime ilişkin gözlemler de yıllık rapora alınır. Bölge Hesap Mahkemelerinin kurulması sonucunda yerel yönetimler üzerinde yapılan denetiminin etkinliği de önemli ölçüde artmıştır (Belanger, 1995:8).

Bölge Hesap Mahkemelerinin kurulması, tarihi açıdan yerinden yönetimin genişlemesi fikrine bir yanıt oluştursa da, gerçekte, diğer yerinden yönetim faktörlerinin ağırlığını dengeleme fikrini ifade etmektedir. Kurulanlar siyasi ya da idari değil, yargısal organlar olmuştur. Oluşturulan yargısal (hukuki) denetim bir bütün olup, saymanlar kadar, ita amirleriyle yöneticileri de kapsar (Belanger,1995:5).

3.1.2. Federal Almanya Uygulaması

Federal Almanya anayasasına göre ülkede, federal devlet, federe devletler ve yerel yönetimler olmak üzere üç ayrı yönetim düzeyi bulunmaktadır. Her yönetim düzeyinde kendine özgü denetim sistemleri bulunmakta olup, federal devletin yüksek denetim organı Federal Sayıştay (Bundesrechnungshof)'dır. Ayrıca her eyalette federe Sayıştaylar mevcut olup, federal Sayıştayla organik bağları bulunmamaktadır, bununla birlikte federal ve federe Sayıştaylar arasında işbirliği her zaman mevcuttur. Federal ve Federe Sayıştaylarca ortak denetimler yapılabilir, denetlenecek konularda karşılıklı olarak değişim yapılabilir (Köse,2007:128). Federal Sayıştay'da ortak çalışma grupları oluşturularak deneyim ve bilgi alışverişi yapılır. Federe ve Federal Devlet Sayıştay başkanları, ortak konuları görüşmek üzere düzenli aralıklarla bir araya gelirler. Yerel yönetimlerin denetim organları ise ayrıca bulunmaktadır (EUROSAİ Informative Matters, aktaran Köse,2007:134).

Federal Almanya Sayıştayını anayasal bir kuruluş olup, yapısında yapılacak herhangi bir değişiklik parlamentonun her iki organının üçte iki çoğunluğu ile yapacakları bir anayasa değişikliğine bağlıdır.

Federal ve federe devletlerin mali işlemleri otonom ve birbirinden bağımsız olup, aralarında yetki hiyerarşisi söz konusu değildir. Bazı önemli kamusal faaliyetler federal yönetim ve eyalet yönetimleri tarafından birlikte yürütülür. Ortak nitelikteki

gelirler de federal ve federe devlet hazinelerince birlikte toplanmaktadır. Bu ilişkiler, her iki düzeydeki denetim organları arasında yakın işbirliğini gerekli kılmaktadır (Köse, 2007:134).

Sayıştay Federal Almanya Anayasasında "Yüksek Devlet Organı", Sayıştay Kanununda ise "bağımsız mali denetim organı" olarak tanımlanmaktadır. Anayasa ile Sayıştay'ın bağımsızlığı hükümet ve parlamentoya karşı güvence altına alınmıştır. Sayıştay görevlerini yerine getirirken hükümet ve parlamentonun müdahalesini engelleyici hükümlere Anayasada yer verilmiştir (Köse, 2007:28,129).

Sayıştay'ın güçler sistemi içindeki konumu, geçmişteki tartışmaların değişmez konusudur. 1985 yılında yasa koyucu Sayıştay'ın konumunu, kararlarıyla yasama ve yürütme erklerine destek ve katkı sağlayan bağımsız bir mali denetim organı olarak tarif etmiştir. Bu niteliğiyle, bu iki gücün arasında yer aldığı söylenebilir ancak uygulamada giderek artan şekilde parlamentoya daha yakın bir duruş sergilemektedir (EUROSAI, Informative Matters, aktaran Köse 2007:129).

1949 tarihli Anayasanın 14-2. maddesine göre Federal Sayıştay, devletin genel hesaplarının düzenlilik denetimini yapar ve bütçenin ve ekonomik yönetimin etkinliğini kontrol eder. Üyeleri yargıç bağımsızlığına sahiptir (Köse,2007:128).

Federal Sayıştay her ne kadar kendi bütçe tasarısını hazırlama hakkına sahip ise de, bu konuda son sözü söyleme yetkisi Parlamento'ya aittir. Ancak Parlamento, Federal Sayıştay'a Anayasanın verdiği görevleri yerine getirebilmesi için gerekli mali olanakları vermemesi düşünülemez. Aksi halde Federal Sayıştay Anayasa Mahkemesine başvurabilir (Sayıştay, Federal Almanya ..., 1987:11).

Federal Sayıştay'ın üst yönetim kademesi; seçimi ve atanmaları hükümetin önerdiği isimler arasından, Parlamento tarafından yapılan Başkan ve Başkan Yardım-

cısından oluşmaktadır. Bu görevlere 12 yıllık bir süre için (65 yaşını geçmemek üzere) atanırlar. Diğer üyeler ise Federal Cumhurbaşkanı tarafından, Sayıştay Başkanının önerisi üzerine atanır. Üyeler, Anayasaya göre yargıç statüsündedir ve yargısal bağımsızlığa sahiptirler. Görevden alınmaları mümkün değildir, sadece hukuki sorumlulukları vardır. Bunun dışında denetçi statüsünde yeterli sayıda personel istihdam edilmektedir (NAO,2006:103).

Federal Sayıştay, 9 denetim bölümü ile bir yönetsel bölümden oluşmaktadır. Bölümlerin altında toplam 49 denetim şubesi bulunmaktadır. Bölüm ve şube başkanları üye statüsünde olup hakim teminatına sahiptirler. Federal Sayıştay'ın, Başkan ve yardımcısı dışında 61 üyesi bulunmaktadır (NAO,2006:103).

Bizdeki karşılığı genel kurul olarak da isimlendirilebilecek olan Büyük Senato; Başkan ve Başkan Yardımcısı, 9 bölüm başkanı ve 3 kısım başkanı ile 2 raportör olmak üzere toplam 16 üyeden müteşekkildir. Büyük Senatoda, Parlamento'ya sunulacak raporlar görüşülüp karara bağlanır (NAO,2006:104).

Federal Sayıştay'ın görev alanı idari ve anayasal denetim olarak ikiye ayrılır: İdari denetim idari birimlerin denetimi, anayasal denetim ise idarecinin parlamento'ya karşı sorumluluğunun gereği olarak mali faaliyetlerinin denetlenmesidir. İdari denetim idarecinin mali konulardaki duyarlılığını canlı tutarken, anayasal denetimde amaç temel denetleme bulgularını parlamentonun dikkatine sunmaktır (Shäfer, 1987: 11).

Anayasada Federal Sayıştay'ın görevi, "kamu hesaplarının denetimi ve mali yönetimin düzenliliğinin ve performansının incelenmesi" olarak açıklanmıştır. 1969 Federal Bütçe Yasası Sayıştay'ın görev alanını, özerk kuruluşlar dahil olmak üzere Federal Devletin mali yönetimi olarak belirlemiştir (Köse, 2007: 131).

Sayıştay ayrıca, tamamı ya da bir kısmı Federal Devlete ait, ticaret ya da sanayi alanında faaliyet gösteren özel hukuk teşebbüslerini, özelleştirilme aşamasına getirilmiş teşebbüslerdeki kamu hisselerinin durumlarını, özerk kamu kurum ve kuruluşlarını (Federal İş ve İşçi Bulma Kurumu, Radyo ve Televizyon Kurumu gibi) da denetleme yetkisine sahiptir. Eyaletler, yerel yönetimler ve özel kuruluş ve hatta kişiler, eğer Federal Devletin devrettiği bir görevi vekaleten yerine getiriyorlarsa (örneğin yol yapımı ve sosyal yardımların yürütülmesi gibi) ya da Federal Devletin mali yardımlarından veya garantörlüğünden yararlanıyorlarsa (örneğin bir özel sektör kuruluşunun belirli bir araştırma projesi için Federal Devletten yardım alması gibi), bu alanlarla sınırlı olarak Sayıştay'ın denetim alanına girmektedirler (Köse, 2007:131). Federal Devlet ile Federe Devletin ortaklaşa finanse ettikleri işlerin denetiminde ise Federal ve Federe Sayıştaylar arasında işbirliğine gidilmektedir. (Sayıştay, Federal Almanya, 1987: 11).

Sayıştay'ın yasama ve yürütmeyi, denetim alanındaki konularla ilgili olarak hazırladığı raporlarla bigilendirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Özellikle önemli denetim bulgularını içeren yıllık rapor (Observations) parlamentoya sunulur. Bu rapor parlamentonun Kamu Hesapları Komitesinde görüşülmektedir. Yıllık rapor parlamento tarafından yayımlanmakta ve kamuoyuna açıklanmaktadır. Sayıştay ayrıca, doğrudan doğruya parlamentonun alt çalışma organları olan komitelere yönelik yardımcı çalışmalar yapar (NAO,2006:107).

Federal Almanya Sayıştay'ının en önemli faaliyetlerinden biri olan “Ön Denetim”, ön denetim daireleri tarafından yerine getirilmektedir. Bu daireler mesleki açıdan Federal Sayıştay'ın yönetiminde olmakla birlikte, kadroları Federal Devlete bağlıdır. Bu dairelerin çok sayıda denetim personeli bulunmaktadır. Bunun dışında federe devletler ve belediyelerin de ön denetim daireleri bulunmaktadır (Köse,2007:132).

Ancak “ön denetim” deyiminden harcamadan önce yapılan denetim anlaşılmalıdır. Bu dairelerin görevi, idareyi, Federal Sayıştayca yapılacak nihai denetimden önce denetlemek ve Sayıştay’ın denetimine ön hazırlık yapmaktır (Sayıştay, Federal Almanya, 1987:13).

Diğer denetim faaliyetleri ise; bütçe yasasına ve diğer mali yasalara uygunluğun incelendiği uygunluk denetimi ile politik tercihler ve mevzuatla sınırları çizilen iktisadilik denetimidir. İktisadi denetimde esas olan bir kamu hizmetinin mümkün olan en az maliyetle yerine getirilip getirilmediğinin incelenmesidir. İktisadilik denetiminin sonucunda Sayıştayca oluşturulan tavsiye ve teklifler yasama ve yürütme organlarına rapor edilir (Sayıştay, Federal Almanya, 1987:13,14).

Federal Sayıştayca yapılan denetim sonucunda ulaşılan sonuçlar, uyarı ve öneriler denetlenen kurumlar için bağlayıcı değildir. Bununla birlikte genel olarak denetlenen kurumlar denetim sonuçlarını dikkate almakta ve yapılan tavsiyelere uymaktadırlar (Köse,2007:134). Denetimden beklenen faydaların elde edilmesinde kurumsal olgunluğun göstergesi sayılabilecek bu tip uygulamalar oldukça önemlidir. Aksi halde denetimlerden sonuç alınması yaptırımlarının güçlü olmasına bağlanabilir ki, bu anlayış denetimden fayda elde etmek yerine, cezalarından kaçınmaya dayalı mantıksız uygulamaların ortaya çıkmasına sebebiyet verecektir. Bu hususlar Federe Sayıştaylar ile mahalli idareler denetim daireleri içinde geçerlidir.

3.1.3. İtalya Uygulaması

İtalyan Sayıştayı (Corte de Conti), bir yüksek denetim kuruluşu ve yetki alanı tüm ülke topraklarına uzanan ilk hukuk mahkemesi olarak özerk devletlerin İtalya Krallığında birleşmesinden sonra (1860) sonra, 1862 yılında kurulmuştur (NAO,2006:145).

Sayıştay'ın görev ve yetkileri ile kuruluşuna ilişkin hükümler, 1948 Anayasasının 100 ve 103 üncü maddeleri ile 12 haziran 1934 tarih ve 1214 sayılı yasada yer almaktadır (Sayıştay, İtalya, 1987:7).

İtalyan Yargısı; İdari Yargı, Sayıştay, Vergi Mahkemeleri ve adli yargı olarak dört bölüme ayrılmıştır. Kuruluşunda yargı ve denetim işlevleri bir arada bulunan Sayıştay'ın bu yapısı değiştirilmeden muhafaza edilmiştir. Ancak 1948 Anayasası ile başlayan süreçte Sayıştay'ın bölge teşkilatları oluşturulmuştur. Sonuç itibariyle bugün Sayıştay'ın 20 bölgesel denetim ve yargı işlevini yürüten teşkilatı bulunmaktadır. 1958'de yapılan bir değişiklik ile ise Sayıştay'ın iç işleyişi ve yetkileri yeniden düzenlenmiş, 1981'de yapılan bir değişiklik ile yerel yönetimlerin denetimi yetkisi de Sayıştay'a verilmiştir. 1994'te yapılan kapsamlı değişikliklerle performans denetimine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Diğer taraftan harcamadan önce yapılan denetimin yerini, harcama sonrası denetim almıştır. En son 2001'de yapılan anayasa değişikliği ile Sayıştay'ın bölge yönetimleri ve yerel yönetimler üzerindeki denetim yetkisi daha da güçlendirilmiş, performans denetim yetkisi bu kuruluşların finansal yönetimlerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir (NAO,2006:145).

Sayıştay Başkanı daire başkanları arasından, bakanlar kurulunun teklifi üzerine, üyeler ise yapılan yarışma sınavının ardından doğrudan Cumhurbaşkanı tarafından atanırlar ve yargıç statüsündedirler. 72 yaşına kadar (Bu süre 75'e uzatılabilir) görevde kalırlar. Toplam 514 üye bulunmaktadır. Bunun haricinde denetim işleri ile idari işleri yürütmek üzere 2555 personeli bulunmakta olup, bunlardan 929'u denetim işlerini yürütmekle görevlidir. (NAO,2007:146).

Sayıştay'ın denetim alanı, tüm kamu kurumları, devlet tarafından subvanse edilen kuruluşlar ile yerel yönetimlerdir (Köse,2007:142).

Sayıştay'ın görevleri; devlet harcamalarını ve borçlarını denetlemek, hükümet gelirlerinin takibi, denetimi altındaki kuruluşların bilançolarını parlamentoya sunmadan önce kapatmak, devlet parasını ve değerli mallarını kullananların ve diğer kamu idarelerinin teslim ettiği hesaplarla ilgili kesin hüküm vermek , görevleri sırasında kamu görevlileri tarafından yol açılan kamu zararları ile ilgili hüküm vermek ve kanunla belirtilmiş hususlarda idari kararlar vermek olarak düzenlenmiştir.

Sayıştay ayrıca, idarelerce yapılan ve belli tutarı aşan sözleşmelerle ilgili olarak ön denetim yapmaktadır. Bu tür sözleşmeler Sayıştay'ın onayına sunulmakta, mevzuata uygun bulunan sözleşmeler için Sayıştay vize vermekte ve sicil defterine kaydetmektedir (Köse,2007:143).

Anayasa göre Sayıştay'ın Devlet maliyesinin yönetimine ilişkin olarak Parlamento'ya rapor sunması gerekmektedir. Bu raporlarla Sayıştay, denetim sırasında elde ettiği bulgular hakkında Parlamentoyu bilgilendirmektedir. Sayıştay, denetim işlevinin icrası sırasında yerel görevliler de dahil olmak üzere bir devlet memuru veya idarecinin kamu gelirlerini kurallara aykırı topladığını ya da devlet hazinesine zarar verdiğini tespit ederse savcının gözetiminde yargı prosedürü başlatılır ve ilgililerin sorumlulukları tespit edilir. Savunma harcamaları, asker ve sivillerin emekli ödenekleri de Sayıştay'ın yargı yetkisine girmektedir(Köse, 2007: 141-142).

Sayıştay'ın parlamentoya rapor verme hususundaki görevleri 23 Ağustos 1988 tarih 362 no'lu Kanunla genişletilmiştir. Gelirler konusunda ise Sayıştay, tahsilat üzerinde bir gözetim görevi yapar. Devlete ait mal depolarının ve mağazaların denetimi de Sayıştay'ın görev alanına girmektedir. Nihayet, halen yürürlükte bulunan 1923 tarih 2440 no'lu Kral Kararnamesi ile 1939 tarih 273 no'lu Kanun, kamu muhasebesi konuları başta

olmak üzere mali işlemlerle ilgili kanun tasarıları hakkında Sayıştay'a danışmanlık yapma görevi de vermiştir (Carbone,1991:23).

İtalya Sayıştayı Parlamento'ya rapor sunma fonksiyonunu üç alanda gerçekleştirmektedir. Bunlar (Giorgio, 1991: 38) :

- a) Devlet bütçesinin yönetimi
- b) Devletin düzenli bir şekilde katkıda bulunduğu kuruluşlar
- c) Yerel yönetimler

Parlamento'ya sunulan bu raporlarda, Sayıştay kapsamlı bir biçimde performans denetimine ilişkin bulgularını dile getirmektedir.

Sayıştay kamu kaynağı kullanan ve devlet tarafından yönetilen kamu şirketlerini de denetlemektedir. Bunlar yıllık hesaplarını iç denetim raporları ile birlikte Sayıştay'a sunmaktadırlar. Bu kuruluşların denetimi özel bir daire tarafından yapılmakta ve denetim sonuçları bu daire tarafından yıllık olarak parlamento'ya sunulmaktadır.

Sayıştay, devlete ait para, değerli kağıt, kıymetli ayniyat v.b. gibi şeyleri toplayan, ödeyen ve muhafaza eden saymanlıkların, vergi dairelerinin ve diğer kamu görevlilerinin hesapları ile ilgili ihtilafları hükme bağlamaktadır. Sayıştay'ın yargı yetkisi geleneksel olarak, genel, kendine özgü ve tahkiki olarak tarif edilmektedir. Nitekim Sayıştay yargılamasını sadece yasallık konusunda yapmamakta aynı zamanda kendisine intikal eden ihtilafların özünü ve varlığını da araştırmaktadır (Sayıştay, İtalya ..., 1987:13).

Sayıştay'a gönderilen hesaplar bir raportör yargıç tarafından incelenir. Mevzuata aykırı hususlar konusunda raportörün raporu, savcılığın görüşü doğrultusunda dairede yapılan yargılama sonucunda sorumlular hakkında tazmin ya da beraat hükmü verilir. Ayrıca her hangi bir suç unsuru tespit edilirse, savcılık vasıtası ile bu durum Adalet Bakanlığına ve ilgilinin dairesine bildirilir. Sayıştay'ın yargı kararlarına karşı ilgililer 30

gün içinde yine Sayıştay'a temyiz talebinde bulunabilirler. Bu talepler Sayıştay'ın birleşik dairelerinde (United Chambers) karara bağlanmaktadır. Yargılamanın iadesi talebi ise üç yıl içinde yapılabilmektedir (Sayıştay, İtalya ..., 1987:14).

3.1.4. İspanya Uygulaması

İspanyada devletin başı kral olmakla birlikte kralın yetkileri son derece sembolik olup, ülke parlamenter monarşi ile yönetilmektedir. Ülkede 1978 yılında yapılan anayasa geçerlidir. 17 otonom bölge ve 2 otonom şehir bulunmaktadır. Bu bölgeler kendi yüksek denetim kurumlarını oluşturabilirler (NAO,2005:241,242).

İspanya Sayıştay'ı kuruluşu 15 inci yüzyıla kadar giden Avrupa'nın en eski yüksek denetim kuruluşlarından biridir. Bununla birlikte, 1978 Anayasası ve 1982 tarihli kuruluş kanunu ile bugünkü yapısına kavuşmuştur. İspanya anayasasında Sayıştay (Tribunal de Cuentas) anayasal kuruluşlar arasında sayılmaktadır. Merkezi Sayıştay'ın yargısal yetkileri bulunmakta olup, otonom yönetimlerce kurulan Sayıştayların yargılama faaliyetleri de Merkezi Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Diğer taraftan Merkezi Sayıştay gerektiğinde otonom bölge Sayıştaylarınca yapılan denetim faaliyetlerini yeniden incelemeye tabi tutma yetkisine sahiptir (Köse,2007:157).

Sayıştay'ın en yetkili organı olan genel kurul hükümet tarafından atanan savcı ile parlamentonun iki kanadının seçtiği altışar üyeden oluşur. Üyeler belirli bir süre (dokuz yıl) görev yaparlar. Üyeler bağımsızdır ve görevden alınamazlar. Sayıştay Başkanı, üyelerin arasından parlamento tarafından seçilir ve Kral tarafından üç yıllığına atanır ve tekrar seçilebilir. Bunun dışında 450 adet denetçi ve 350 adet idari personel denetim faaliyetlerini yürütmek üzere istihdam edilmektedir. Sayıştay idari ve yargı olmak üzere iki ayrı bölüm halinde çalışmalarını yürütür. Denetim ve yargı bölümlerinin çalışmaları, her birinin başında bir üyenin bulunduğu şubeler eliyle gerçekleştirilir (NAO,2005:242,243).

Sayıştay'ın denetim alanı; merkezi idare (kraliyet bütçesi dahil), otonom bölgeler, mahalli idareler, sosyal güvenlik kuruluşları, iktisadi devlet teşekkülleri, bağımsız devlet kuruluşları, devlet desteğinden yararlanan özel kuruluşlardan oluşmaktadır (Köse,2007:157).

Sayıştay denetiminde iç denetim raporları önemli bir yere sahiptir. Denetimler genelde iç denetim raporlarının ulaştığı sonuçlara göre yapılmaktadır. Ancak gerektiğinde Sayıştay iç denetim kuruluşlarının faaliyetlerini de denetleyebilmektedir. İç denetim büyük oranda Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Genel Müdürlüğünce yürütülmektedir. Bununla birlikte mahalli idarelerin ve otonom bölgelerin kendi iç denetim kuruluşları bulunmaktadır (Köse, 2007:157,159).

İç denetim tamamlandıktan sonra Sayıştay'a belgeler gönderilmekte ve denetçiler tarafından mevzuata uygunluk denetimi yapılmaktadır. Bu safhada gerektiğinde sorumluların savunmalarına başvurulmaktadır. Denetim sonucu bir rapora bağlanmakta ve Sayıştay'ın savcılık birimine gönderilmekte ve savcı gerek görürse bunları yargı bölümüne havale etmektedir. Bunun dışında yapılan denetimler sonucu hazırlanan bütün raporlar Sayıştay Genel Kuruluna sunulmaktadır. Genel Kurulun onayından geçen denetim raporları parlamentoya sunulduğu gibi resmi gazetede da yayımlanmaktadır (Köse,2007:160).

Sayıştay'a karşı sorumluluğu bulunanlar, harcama yapmaya ve gelir toplamaya yetkili kamu görevlileridir. Bu kişiler kendilerini avukatları vasıtasıyla da Sayıştay yargısında savunabilirler. Yapılan yargılama sonucunda kamu zararının sorumlulardan tazminine ya da kamu zararı bulunmadığına ve sorumluların beraatine karar verilir. Sayıştayca verilen kararlar İspanya Yüksek Mahkemesinde temyiz edilebilir. Sayıştay dışında bir temyiz merciinin bulunmasının temel nedeni, İspanya'daki bütün yargı

kararlarının son temyiz merciinin Yüksek Mahkeme olmasıdır. Yüksek mahkemenin kararları kesindir (NAO,2005:244,245).

3.2. İngiltere Uygulaması

İngiltere Sayıştayını olan Ulusal Denetim Ofisi'nin (National Audit Office-NAO) geçmişi 14 üncü yüzyıla kadar uzanmaktadır. İngiltere yüksek denetim kurumu (Comptroller General of the Exchequer) dünyasında ilk yüksek denetim kurumu olarak kabul edilmektedir (Köse,2007:148).

İngiltere'nin denetim sistemi keskin çizgilerle Kıta Avrupasının denetim sisteminden ayrılmakta ve kendine has bir denetim sistemi olarak Anglo-Sakson denetim sistemi ismini almaktadır. Bu sistemin başlıca özellikleri, monokratik bir kurumsal yapıya sahip olması, yargısal boyutunun bulunmaması, Parlamento ile yakın ilişki içinde yürütülmesi, denetimden sonuç alınmasının da daha çok Parlamento ve kamuoyu baskısı aracılığıyla gerçekleşmesidir (Köse, 2007: 149).

3.2.1. Tarihsel Gelişimi

1314 yılında kurulan yüksek denetim kurumu (Comptroller General of the Exchequer), 19 yy. yasama ve yürütme alanında gerçekleştirilen büyük reformları takiben 1866'da Avam Kamarası bünyesinde Kamu Hesapları Komitesi ismini almıştır (NAO,2005:265). 1866 yılında kabul edilen Sayıştay (Exchequer and Audit Department) Kanunu ile "Komptrolör" ve "Genel Denetçi"lik görevi oluşturulmuştur. Bu yasa ile tüm kamu kurumlarının denetiminin bu daire tarafından yapılması kararlaştırılmıştır (Köse, 2007:148).

1977'de yeni Sayıştay Yasası ile Sayıştay'ın yetki ve sorumlulukları genişletilmiş, mali yapının yanı sıra yönetim işlerinin incelenmesi görevi de Sayıştay'a verilmiştir. 1983 tarihli yasa ile yeniden yapılandırılan Sayıştay'ın yürütme karşısındaki bağımlı-

sızlığı güçlendirilmiş ve parlamento ile ilişkileri artırılmıştır. Mevcut sistemde Sayıştay Başkanı Avam Kamarasının bir görevlisi olarak addedilmektedir. Sayıştay'ın adı da Ulusal denetim Ofisi (National Audit Office-NAO) olarak değiştirilmiştir (Köse, 2007:148).

National Audit Office (NAO), kamu fonlarının kullanımı üzerinde parlamentonun denetimini sağlamak üzere kurulmuştur. 1983 yılında kuruma performans denetimi yapma ve parlamentoya sonuçlarını raporlama yetkisi verilmiştir (NAO,2005: 265).

3.2.2. Örgütsel Yapısı

NAO Başkanı (The Comptroller and Auditor General), başbakanın geleneksel olarak ana muhalefet partisinin üyesi olan kamu hesapları komitesi başkanı ile uzlaşarak belirlediği kişinin ismini Avam Kamarasına teklif etmesi, Avam Kamarasının bunu uygun görmesi durumunda hazırlayacağı kararnameyi kraliçeye sunması üzerine kraliçe tarafından atanmaktadır. Atama belli bir süre ve yaş sınırına kadar yapılmamaktadır. NAO Başkanı ancak parlamentonun her iki kanadından gelen (Lordlar ve Avam Kamarası) talep üzerine Kraliçe tarafından görevden alınabilir (NAO, 2005:264).

NAO yönetimi, başkan kurumdaki yedi bölümün yönetimini üstlenen 7 başkan yardımcısından oluşmaktadır. 620'si denetçi olmak üzere toplam 800 personeli bulunmaktadır. Özellikle performans denetimlerinde görev alacak denetçileri çok çeşitli uzmanlık alanları arasından işe almaktadır. Kurumdaki 6 bölüm mali denetim ve performans denetimlerini yürütmekte, diğer bir bölüm ise denetime destek mahiyetindeki hizmetleri yürütmektedir (NAO,2005:264).

NAO Başkanı yürütmeden tamamen bağımsız olup sadece kendi yaptığı harcamalarla ilgili olarak parlamentoya hesap vermektedir. NAO Başkanı maaşını parlamento ve yürütmenin onayı olmaksızın doğrudan konsolide bütçeden alır. Başkan

kurumun her türlü faaliyetinden birinci derecede yetkili ve sorumludur. NAO, çalıştıracağı personelin sayısı, çalışma şartları ve ücretini doğrudan Başkanı aracılığıyla kendisi belirlemekte ve atamalarını doğrudan kendisi yapmaktadır (NAO,2005:264,265).

3.2.3. Denetimin Kapsamı ve Türleri

İngiltere'de kamu yönetiminin denetimi büyük ölçüde iç denetim organlarınca yürütülmekte, NAO'nun denetimi ise, ağırlıklı olarak büyük projelere ilişkin olarak gerçekleştirdiği performans denetimleri ile, iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının işleyişine dönük denetim faaliyetlerinden oluşmaktadır. NAO'nun başta gelen görevi, yürütmenin parlamentoya karşı sorumluluğunun gereklerinin yerine getirilmesine yardımcı olmaktır (Köse, 2007: 149).

NAO, bütün bakanlıkların ve kamu kuruluşlarının faaliyetlerini verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından denetlemek, hesaplarının doğruluğunu ve ve mevzuata uygunluğunu tasdik etmek, gelir ve mal hesaplarını incelemek ve bütün bu denetim sonuçlarını Parlamento'ya rapor etmekle görevli ve yetkili bir kuruluştur. NAO, kamu harcamalarını parlamento adına inceler ve hazırladığı raporları ve görüşleri "Kamu Hesapları Komitesi"ne sunar (Sayıştay Başkanlığı, İngiltere Sayıştay'ında İncelemeler,1990:8).

Muhalefetten bir parlamenterin başkanlığında on beş parlamenterden oluşan Komite olan "Kamu Hesapları Komitesi", kendisine sunulan raporları inceledikten sonra, ilgili idare veya bakanlığın yöneticilerini ve Muhasebe Dairesi Başkanını komiteye çağırarak gereken izahatı alır. Yüksek Denetim Kurumunun ilgilileri de toplantılarda hazır bulunur (Sayıştay Başkanlığı, İngiltere Sayıştay'ında İncelemeler,1990:9). Komite, bu açıklamalar ve NAO raporlarının incelenmesi sonucunda ulaştığı bulgu ve sonuçları Avam

Kamarasına bildirir. Görev alanıyla ilgili konularda parlamentoya tavsiyelerde bulunur (NAO, 1997:13).

İngiltere’de mali denetim kuruluşundan beri yapılmakla birlikte, “Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk Denetimi” olarak adlandırılan performans denetimi (Value For Money) 1983 yılında kabul edilen Ulusal Denetim Yasası (National Audit Act) ile başlamıştır. Bu Kanuna göre NAO, performans denetiminin yapılması, sonuçlarının Parlamento’ya raporlanması, denetim ve raporların içeriği konularında karar vermekle görevli ve denetimler sırasında gerekli her türlü bilgi ve belgeye ulaşabilme konusunda yetkili ve görevli kılınmıştır. Bu kanuna göre NAO, performans denetimlerinde politika hedeflerinin yerindeliğini sorgulayamaz (Köse, 2007: 149).

NAO her hangi bir alanda performans denetimine başlamadan önce Başkan, Kamu Hesapları Komitesince yapılan önerileri dikkate alması gerekmektedir. Diğer taraftan denetlenen kurumlara ilişkin geçmiş yıllarda düzenlenmiş raporlar ve uygunluk denetim sonuçları da göz önünde bulundurulur. Performans denetimi yapılacak alanın seçiminde kamu oyunun tercih ve beklentileri, medya, mesleki örgütlerin görüşleri de dikkate alınmaktadır (İngiltere Sayıştay, Performans Denetimi Özet El Kitabı, aktaran Köse, 2007:150).

Parlamento’ya sunulan performans raporları genel olarak büyük proje ve programların yönetilmesinde ve büyük harcamalar gerektiren diğer faaliyetlerle ilgili aksaklıkları ortaya koymakta ve bu konularda Kamu Hesapları Komitesi aracılığıyla parlamento’yu bilgilendirmektedir. NAO’nun son yıllarda yaptığı denetim çalışmaları için harcadığı bir pound karşılığı İngiliz vergi mükelleflerine sekiz pound kazandırdığı NAO tarafından yazılan her raporda dile getirilmektedir (Köse, 2007:150). Günümüzde performans denetimi (Value For Money) Sayıştay’ın faaliyetlerinin büyük bir bölümünü

oluşturmakta ve Parlamenta sunulan raporların çoğunluğu performans denetimi sonuçlarına ilişkin olmaktadır. Kurum yılda 60 civarında performans denetimi raporu hazırlamakta ve parlamentoya sunmaktadır. Bu denetimlerde 220 personel çalışmaktadır (NAO,2007:265).

Hazırlanan raporlara ilişkin olarak medyaya bilgi vermek amacıyla basın bültenleri hazırlanmakta ve Hazine ve Kamu Hesapları Komitesi basın bürolarına gönderilmektedir. Bu bültenlerde mümkün olduğunca objektif ve anlaşılır ifadeler yer verilmektedir (İngiltere Sayıştay, Performans Denetimi Özet El Kitabı, aktaran Köse, 2007:150).

İngiltere’de kamu denetim kuruluşlarının birlikte oluşturduğu ve başkanlığını NAO Başkanının yaptığı Kamu Denetim Forumu (Public Audit Forum) bulunmaktadır. Kamu Denetim Forumu’nun diğer üyeleri Kuzey İrlanda Sayıştay Başkanı, Scotland Sayıştay Başkanı, Wales Sayıştay Başkanı ve Denetim Komisyonu Başkanıdır (NAO,2005:268,269).

3.2.4. Yerel Yönetimlerin Denetimi

Yerel yönetimlerin hesapları Denetim Komisyonu (Audit Commission) tarafından denetlenir. Denetim komisyonu 1982 yılında kurulmuş olup, 1998 tarihli Denetim Komisyonu yasasına göre denetim faaliyetlerini yürütmektedir. Denetim komisyonları yerel yönetimlerde performans denetimleri de yapmaktadırlar (NAO,2005:268).

Denetim Komisyonu ve denetçilerin görevleri başlıca iki başlık altında toplanabilir (Sayıştay,1990:41):

-Öncelikle, yerel yönetimlerin harcamalarının mevzuata uygunluğunun, muhasebe kayıtlarında mali durumun doğru olarak gösterildiğinin ve zimmet, ihtilas gibi kötüye kullanmaların bulunup bulunmadığının saptanması.

-Yerel Yönetimlere, harcamalarda verimlilik, etkinlik ve tutumluluk derecesinin artırılmasında yardımcı olmak amacıyla, hizmetlerin görülüş biçimi ve yolları üzerinde görüş bildirilmesi.

Yerel yönetimlerin kamu kaynaklarını gereği gibi yönetip yönetmediğini ortaya koyan mali ve yönetsel denetim süreci, denetimin yasal çerçevesinde tamamlandığına ilişkin hazırlanan rapor ile seçilmiş yöneticilere hitaben yazılmış değerlendirmeleri içeren bir yönetim mektubu ile sonuçlanır. Yönetim mektubu, denetim çalışmalarının bir özetini ve bu çalışma sırasında ortaya çıkan önemli sorunların ayrıntılarını içerir (Köse,2007:154).

3.3. Avrupa Birliği Sayıştayı

Avrupa Birliğinin yüksek denetim kurumu olan ve teşkilatı içinde yer alan, European Court of Auditors (ECA), Avrupa Birliği'nin mali işlerinin dış denetimini gerçekleştirmektedir. 22 Temmuz 1975 tarihli Brüksel Antlaşması ile kurulmuştur. AB Antlaşması'nın 246-248. maddelerinde düzenlenen bağımsız bir Avrupa Birliği kurumudur. Avrupa Birliği genel bütçesinin uygulanmasını, Avrupa Kalkınma Fonlarını ve diğer Avrupa Birliği kurum ve ajanslarını denetler. Merkezi Lüksemburg'dadır (Avrupa Birliği Sayıştayı, 2011).

1977 Ekim ayında faaliyetlerine başlayan ECA, 1 Ekim 1993 tarihinde Maastricht Antlaşmasının yürürlüğüyle AB'nin asli kurumları arasına girmiştir. Denetim yetkileri açısından bu kuruma, kendi denetimlerini kendisinin organize etme ve mali yönetimin etkinliği alanında denetim faaliyetini genişletebilme yetkisi verilmiştir (ECA, 1996: 7).

Kuruluşunda Kıta Avrupası Sayıştaylarının oluşum şekli örnek alınmış olmakla birlikte yargı yetkisi bulunmamaktadır. ECA'da Avrupa Birliği üyesi her devletin bir üyesi bulunmaktadır. ECA kurul halinde çalışan bir yapıya sahiptir ve kararlar kurul halinde

alınır. ECA Üyeleri, Birlik üyesi devletler tarafından gösterilen adaylar arasından, Avrupa Birliği Parlamentosu'na danışıldıktan sonra Avrupa Birliği Konseyi tarafından oybirliğiyle atanmaktadırlar. Üyeler kendi ülkelerinin bağımsız denetim kurumlarında çalışan ya da çalışmış olan ya da bu görev için özel olarak seçilmiş kişilerdir. Üyeler altı yıllık bir süre için atanmaktadır ve yeniden seçilebilirler. Ancak görevleriyle bağdaşmayacak bir davranışları tespit edilirse görevden alınabilirler (Köse,2007:290).

ECA Başkanı üyeler arasından üç yıllığına seçilir. ECA Başkanı tek icra mercii değildir. Başkanın konumu primus inter pares (eşitler arasında birinci) olarak tanımlanmaktadır (ECA, 2004: 9).

ECA, tüzel bir kurum olarak örgütlenip hareket eder. Bu ilkenin bir uygulaması olarak, ECA'nın tüm kararları üyelerinin oy çokluğu ile alınmaktadır. Üyeler kurul halinde çalışan diğer yüksek denetim kurumlarında olduğu gibi; denetimlerden ve ECA'nın resmi söylemlerinden müştereken sorumludurlar. Denetim grupları tarafından hazırlanan rapor taslakları ve görüş bildirme (opinion) taslakları üyelerin mütalaaları alınmak üzere kendilerine sunulur (Sayın, 1998:74).

ECA personeli 27 üyesi dışında, Avrupa Birliği üyesi Devletlerin tamamından gelen yaklaşık 889 denetçi, tercüman ve yönetim destek personelinden oluşur. ECA denetçilerinin muhasebe, iç ve dış denetim, hukuk ve ekonomiyi kapsayan geniş bir alanda mesleki altyapı ve tecrübeleri bulunmaktadır (ECA, 2011).

Avrupa Birliği Antlaşması'nın 246 ile 248'inci maddeleri Sayıştay'ın yetki alanını düzenlemektedir. Buna göre ECA (Avrupa Sayıştayı, 2006:7):

-Aksi belirtilmediği sürece Birlik tarafından kurulan bütün kurumları ve Avrupa Birliği'nin gelir ve gider hesaplarını denetler;

-Avrupa Birliği'nin bütün gelir ve giderlerinin mevzuata uygun bir şekilde toplanıp toplanmadığını veya harcanıp harcanmadığını ve verimlilik, etkinlik ve tutumluluk konularını da dikkate alarak mali yönetimin kanunlara uygun olup olmadığını denetler;

-Söz konusu mali yıl için Avrupa Birliği hesaplarının güvenilirliği ve bu hesapların temelini oluşturan işlemlerin yasallığı ve düzenliliği hakkında Teminat Bildirimi (DAS) 'ni içeren, her bir mali yılın Avrupa Birliği bütçe uygulamaları ile ilgili kendi denetim bulgularını da ihtiva eden bir "Yıllık Rapor" sunar;

-Özellikle "Özel Raporlar" şeklinde, herhangi bir zamanda kendi seçeceği özel konular hakkındaki denetim bulgularını sunabilir;

-Kendi denetim çalışması sırasında bulduğu usulsüzlük veya dolandırıcılık şüphesi olan durumları rapor eder;

-Avrupa Birliği'nin mali nitelikli bir "yasa tasarısı" hakkında resmi görüşünü bildirir;

-Dolandırıcılığa karşı mücadelede herhangi bir "yasa tasarısı" hakkında görüşü alınır;

-Denetim raporları ve görüşlerinin yayınlanması aracılığı ile Avrupa Birliği bütçesinin uygulanması üzerinde denetim yetkisini kullanarak ibra makamı olan Avrupa Parlamentosu'na yardım eder.

Avrupa Birliği Antlaşmasında öngörüldüğu üzere, ECA, tüm Avrupa Birliği kurum ve kuruluşlarının mali tablolarının yıllık olarak incelemesi yanında, kendi takdirine bağlı olarak uygun göreceği herhangi bir Birlik bütçesiyle veya özel ilgi kapsamına giren yönetim konusu ile ilgili seçilmiş denetim faaliyetleri de yürütebilmektedir. ECA, Avrupa Birliği fonlarını yöneten ya da bunlardan faydalanan tüm kuruluş veya kişileri

denetleyebilir. ECA, denetimleri için ihtiyaç duyacağı her türlü bilgi ve belgeyi incelemeye yetkilidir (Avrupa Sayıştay, 2006:14).

ECA'nın denetim faaliyetleri süreklilik arzeder ve dolayısıyla herhangi bir mali yıl ile sınırlı olmak zorunda değildir. Özellikle bu, yıllara sari (yaygın) altyapı yatırımlarında olduğu gibi, topluluk faaliyetlerinin yürütülmesinin ve bu faaliyetlerin finansmanının birkaç yıllık bir döneme yayıldığı durumlarda gerçekleşir. (Sayın, 1998:81).

ECA'nın işlevi, Avrupa Birliği bütçesinin gelir ve giderlerinin bağımsız olarak denetimini gerçekleştirmek ve bu yolla Avrupa kurumlarının bütçede kendilerine tanınan mali imkanları nasıl kullandıklarına ve işlevlerini yerine getirip getirmediğine ilişkin değerlendirme yapmaktır. Bu amaçla ECA mali denetim ve performans denetimi olmak üzere iki tür denetim gerçekleştirmektedir.

Mali denetim faaliyetleri; Avrupa Birliği'nin ve aksi belirtilmedikçe Birlik tarafından kurulmuş olan bütün kurumların tüm gelir ve gider hesaplarının güvenilirliğini, mali işlemlerin yasalara uygun ve düzenli olarak doğru ve denk bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğini, AB gelir ve giderlerinin temelini oluşturan işlemlerin yasalık ve düzenliliğini kontrolü işlemlerini kapsamaktadır (Avrupa Sayıştay, 2006:17).

ECA ayrıca performans denetimi kapsamında; Birlik bütçesinin, kurumları tarafından verimlilik, tutumluluk ve etkinliği sağlayacak şekilde yönetilip yönetilmediğini inceleyerek, tarafsız ve zamanlı raporlar yayınlamak suretiyle çalışmalarının sonuçlarını kamuoyuna duyurmakla görevlidir. ECA gerçekleştirdiği denetim faaliyetleri ile Birlik vatandaşları açısından paranın karşılığının en iyi şekilde alınmasının sağlanması için Avrupa Birliği kaynaklarının mali yönetimine katkıda bulunmaktadır.

ECA'nın en önemli faaliyeti parlamentoya sunduğu raporlardır. Denetim bulguları denetlenen kurumla karşılıklı teyit edildikten sonra rapor haine getirilir. Denetim

raporları, Avrupa Birliği Parlemontosu ile Avrupa Birliği Konseyine gönderilir ve yayımlanır. Denetim sonuçları Üye Devletler'in ulusal parlamentolarına da bildirilmektedir. Denetim Raporları sadece aksaklık ve eleştirileden oluşmaz, iyileştirme ve geliştirmeye yönelik tavsiyeleri de içerir. Denetim çalışmaları sırasında herhangi bir düzensizlik ya da usulsüzlük tespit edilmişse, bunlar hakkında Avrupa Yolsuzlukla Mücadele Ofisi'ne (OLAF) bilgi verir (Avrupa Birliği Sayıştay,2011).

ECA tarafından üretilen başlıca raporlar; her mali yıl için Avrupa Birliği bütçesi ve Avrupa Kalkınma Fonlarının uygulanması ile ilgili olarak, mali tabloların güvenilirliğine ve bunların temelini oluşturan mali işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin Güvence Bildirimini de içeren bir Yıllık Rapor, her bir mali yılda, bütün AB kurum ve ajansları hakkında Özel Yıllık Raporlar, yıl boyunca kendisinin belirleyeceği özel denetim konularının sonuçlarına ilişkin Özel Raporlar, Mali nitelikteki Avrupa Birliği mevzuatı ve yolsuzlukla mücadele önlemlerine ilişkin teklifler hakkında öneri ve görüşlerini içeren raporlar. Bütün bu raporlar parlamentoya gönderilir ve yayımlanır (Avrupa Sayıştay, 2006:29,30).

ECA'nın raporlarında yer alan gözlem ve denetim sonuçlarına bağlı olarak geliştirilen öneriler, Avrupa Parlemontosu Üyelerinin, Komisyonu ibra etme-etmeme ya da ibrayı erteleme konusunda karar vermelerini mümkün kılar. Avrupa Parlemontosu, Komisyonun idari ve mali faaliyetleriyle ilgili olarak Konseyin "tavsiyelerini" dinledikten sonra görüşünü bildirir (Sayın, 1998:85).

3.4. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay

50 eyaletten oluşan federal bir devlet olan Amerika Birleşik Devletleri'nde, eyaletlerin her birinde görev yapan Federe Devlet bünyesinde bir yüksek denetim kurumu bulunmaktadır. Bunların yanısıra 1921 yılında Washington'da kurulan ve federal düzeyde

denetim yapmakla görevli bir federal yüksek denetim kurumu Kongre adına denetim işlevini sürdürmektedir (Köse, 2007:161). Temmuz 2004'den önce kurumun adı "General Accounting Office" iken bu tarihten sonra "Government Accountability Office" olarak değiştirilmiştir (GAO,2011). Federal ve Eyalet Sayıştayları birbirlerinden bağımsız olarak denetim yapmakla birlikte, işbirliği içinde çalışmaktadırlar (Alptürk, 1991:43).

Anayasal bir kuruluş olan GAO 'nun bağımsızlığı Anayasa ile değil, yasa ile teminat altına alınmış çok kısa bir kanun olan Anayasada, ismen belirtilmesine rağmen görevleri ve diğer özelliklerine ilişkin hükümlere yer verilmemiştir (Alptürk, 1991: 43).

GAO bağımsız, kongre için çalışan bir denetim organı olup, Kurum için "kongrenin bekçi köpeği" (congressional watchdog) terimi kullanılmaktadır. GAO Başkanı olan Genel Komptrolör (the Comptroller General of the United States) kongrenin önerdiği adaylar arasından 15 yıllık hizmet süresi için Birleşik Devletler Başkanı tarafından atanır (GAO,2011). Ayrıca üç adet başkan yardımcısı bulunmaktadır. Genel Komptrolör, yeniden atanma hakkına sahip değildir. Başkanın ve yardımcılarının görevine, Senato ve Temsilciler Meclisinin ortak kararı ile son verilebilir. Yaş sınırı ise 70'dir (Köse,2007:169).

GAO'nun merkezi Washington'da olmakla birlikte, 11 büyük eyalette ofisi bulunmaktadır. Kurumun 3300 civarında personeli bulunmakta olup, personelin 2/3'ü merkezde görevlidir (GAO,2011).

GAO, parlamento adına denetim yapan bağımsız bir organ olup, gerçekleştirdiği denetimlerin %90'lık bir oranı performans denetimi niteliğindeki denetimlerdir. (Alptürk, 1991: 46). GAO kendi denetim programına ya da Kongre'den gelen talepler üzerine gerçekleştirdiği denetimler sonucunda Kongre'ye raporlar sunmakla görevlidir. GAO'nun diğer bir fonksiyonu ise danışmanlık faaliyetleridir. Bu yönde hükümet ve parlamentodan gelen talepleri cevaplar (Köse,2007:171,172).

GAO'nun tüm resmi dairelerin elinde bulunan her türlü bilgi ve belgeyi isteme ve incelemeye yetkilidir. Buna ek olarak GAO'nun tarafsızlığı ve işine gösterdiği özen, diğer araştırmacıların ulaşamayacağı devlet dışı bilgi kaynaklarına ulaşmasında ve ulaşılan bu bilgilerin incelenip değerlendirilmesinde ona ayrıcalıklı bir konum kazandırmaktadır (Köse, 2007:170).

GAO denetimlerinin tamamına yakını (%90) kongrenin talebi üzerine gerçekleştirilmektedir. Görev alanı yasa ile belirlenmemiştir. Kongrenin görev verdiği her konuyu denetlemekle yükümlüdür. Her ne kadar GAO'nun destek hizmetleri veren ofisleri içinde bulunan planlama ünitesi yıllık denetim planını yapmakta ise de Kongre ile mevcut ilişkilerin yakınlığından ötürü hangi alanlarda denetim yapılmasının isteneceği kolaylıkla tahmin edilebilmekte ve o konular denetim planı içinde yer almaktadır (Alptürk, 1991:46).

GAO'nun denetimlerine Kongre'nin talebi üzerine başlaması ve denetim konularının Kongre tarafından belirleniyor olmasına rağmen, denetim şekli, metodolojisi, tekniği, süresi ve de sonuçlarının raporlanmasının GAO'nun tamamen kendi yetkisinde olması ve objektifliğin asıl olup sonuçların Kongre'yi memnun etmeye yönelik olmaması nedenleriyle GAO yetkilileri bağımsızlıklarını kısıtlanmış hissetmemektedirler (Alptürk, 1991:47).

Denetim süreci, Kongre'nin her hangi bir komisyonunun en az iki üyesinden gelen denetim talebi ile başlamaktadır. Bu talepler GAO'nun "Kongre ile İlişkiler Ofisi" ne iletilir. Bu talepler Sayıştay tarafından incelendikten sonra, denetim programına alınıp alınmamasına karar verilir. Eğer gelen talep GAO'nun görev alanı içerisinde ise ve talep yerinde görülmüşse denetim sürecinin ikinci aşaması olan ilgili kurum yetkilileri ile yapılacak görüşmelere geçilir. Bu görüşmelerde işin niteliği, denetimin detayları netleştirilir ve bir denetim planı hazırlanır (Köse,2007:173,174).

Denetim planında yapılacak denetimin süreçleri ve yöntemleri belirlenir ve bu plana göre denetim gerçekleştirilir. Yapılan denetimin sonucunda denetimden sorumlu ekip ulaştığı bulguları kanıtlarıyla birlikte bir araya getirir ve bir taslak rapor hazırlar. Taslak raporda yer alan hususlar kurum yetkilileriyle yeniden değerlendirilir ve kurum yetkililerinin bir ay içinde verecekleri cevaplara göre rapor son şeklini alır (Köse,2007:174,175).

Hazırlanan raporlarda asıl amaç, kamuoyunu denetlenen konu hakkında bilgi sahibi olması, denetlenen kurumun GAO'nun tavsiyelerine ne şekilde uyduğunun izlenmesi ve denetlenen kurumun görevli ve yetkililerinin ulaşılan sonuçları yanlış anlamalarına olanak tanımayacak açıklıkla iletilmesidir. GAO'nun raporlarında, denetimin amacı, denetim alanı ve metodolojisi, denetim bulguları, ulaşılan sonuç, bu sonucun doğurduğu etkiler, bunları ortadan kaldıracak tavsiyeler ve denetlenen kurumun bu konudaki görüşü yer alır (Köse, 2007:175).

Bu şekilde her konuya ilişkin olarak yayımlanan spesifik raporların dışında bir de yıllık rapor yayınlanmakta ve bu yolla GAO'nun geçmiş bir yıl içindeki faaliyetleri hakkında Kongre'ye ve Kamuoyuna bilgi verilmektedir. Bu rapor aracılığıyla GAO bir yıl içinde yaptığı denetimler sonucu yayınladığı raporların özetini ve bu denetimler sonucunda bütçede sağlanan tasarruflar ile mevcut kaynakların nasıl daha rasyonel bir şekilde kullanıldığı hakkında Kongre'yi ve kamuoyunu bilgilendirmektedir. Hazırlanan raporlar kongre üyelerine ve ilgili komisyona gönderilir. Bunların dışında, talep etmesi halinde ABD Başkanı'na da rapor gönderilir (Köse,2007:175,177).

GAO raporlarının bir özelliği de çok çeşitli alanlarda yapılan denetim faaliyetlerine ilişkin olabilmesidir. Örneğin nükleer silahların durumu ya da zehirli atıkların temizlenmesi alanındaki ilerlemeler hakkında sorular belirmeye başlayınca, GAO

resimlerle veya ilk elden yapılan gözlemlerle doğruluğu kanıtlanmış kesin delillerle problemi analiz ederek açıklık kazanmasını sağlar (Köse, 2007:177).

3.5. Diğer Ülke Uygulamaları

Dünyada küreselleşmenin de etkisiyle, devletlerin birbirleriyle olan etkileşimlerinin artmasıyla birlikte, Avrupa kıtası ülkelerinde olduğu gibi yüksek denetimin varlığı bir zorunluluk olarak algılanmaktadır. Bütün parlamenter rejimlerde, kendi tarihsel geçmişleri ve kültürel gelişimlerine göre yüksek denetim kurumlarını şekillendirdikleri görülmektedir.

3.5.1. Japonya Uygulaması

Japon Sayıştayı “Dajokan” ilk olarak maliye bakanlığı bünyesinde 1869 yılında kurulmuş, 1880 yılında denetim organı olarak “Dajokan” adı ile yeniden örgütlenmiştir. 1889 yılında Meiji Anayasası ile anayasal statüye kavuşmuş ve 60 yıl boyunca doğrudan İmparatora bağlı bağımsız bir organ olarak denetim faaliyetlerini yürütmüştür. 1947 Anayasası ile birlikte, kurumun mevcut yasası yürürlüğe konulmuş, parlamento ile ilişkileri güçlenmiş, denetim alanı genişletilmiş, kurumun denetim sonuçlarının kamu yönetimindeki etkileri artmıştır (Board of Audit of Japan, 2011).

Japon Sayıştayı Denetim Komisyonu ve Genel icra Bürosu olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Denetim komisyonu kara organı olup üç üyeden oluşur. Genel sekreter ve yardımcısının bağlı olduğu Genel İcra Bürosu ise beş adet büroya ayrılmıştır. Denetim Komisyonu karar alıcı üst organ olup, genel icra Bürosu tarafından yürütülen denetim faaliyetlerini yönetir. Denetim Komisyonu üyeleri parlamentonun onayı üzerine hükümet tarafından yedi yıllığına atanırlar. Yapılan atamaları en son Japon imparatoru onaylar. Üyelerin kendi arasından seçtikleri kişi hükümet tarafından Başkan olarak atanır (Board of Audit of Japan, 2011) .

Japon Sayıştay Yasasında denetim konusundaki genel yetki ile ilgili olarak şu hükümler yer almaktadır: Sayıştay, Japon Anayasasının 90. Maddesinde hüküm altına alınan devletin gelir ve gider hesaplarının ve ayrıca yasal düzenlemelerle yetki alanına dahil edilen diğer hesapların nihai denetimini yapar (md.20). Sayıştay kamu hesaplarının uygunluğunu güvence altına almak ve eksiklerini düzeltmek için onları sürekli denetler ve izler. Sayıştay denetimlerini doğruluk, düzenlilik, tutumluluk, verimlilik ve etkinlik açılarından ve denetime ilişkin diğer gerekli açılara göre yürütür (Azuma, 2009: 96).

Kurumun denetim alanı, Denetim Kurulu Kanunu göre kamu girişimleri ve Japonya Bankası da dahil olmak üzere sermayesinin en az yarısı Devlete ait tüzel kişiliklerin hesapları da dahil olmak üzere bütün devlet hesaplarıdır, Bunlardan başka doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devletten ya da kamu kurumlarından sübvansiyon, bağış, kredi veya zararın telafisi şeklinde mali yardım gören kuruluşların hesapları, borçlarına devletin ya da bir kamu kurumunun kefil olduğu kuruluşların hesapları, devlete veya bir kamu kurumuna karşı hizmet ifası ya da mal teslimini taahhüt eden kişilerin söz konusu taahhütle ilgili hesapları Sayıştay'ın denetim alanı kapsamındadır (Köse, 2007: 191).

Sayıştay tarafından yapılan denetim sonuçları Parlamenteoya raporlanmaktadır. Bu raporlar şu konuları içermektedir (Köse,2007:191):

- Devletin gelir ve harcamalarına ilişkin yıl sonu kesin hesap verileri,
- Kesin hesap verilerinin Japon Merkez Bankası hesapları ile uygunluğu,
- Bütçe mevzuatına ve diğer düzenlemelere aykırı işlemlerin bulunup bulunmadığı,
- Hazineden parlamentonun onayı ve bilgisi dışında her hangi bir harcama yapılıp yapılmadığı ,
- Öneri ve tavsiyeler ile Sayıştay'ın gerekli gördüğü diğer konular.

3.5.2. Pakistan Uygulaması

Pakistan yüksek denetim kurumu, The Auditor of General of Pakistan (AGP) Anayasa hükümlerine kurulmuş, kamuda hesap verilebilirliği ve şeffaflığı sağlamakla görevli ülkedeki başlıca kuruluştur (AGP, 2011).

Pakistan'da federal Devletin ve eyaletlerin muhasebesinin tutulması görevi ile denetim faaliyetleri AGP'nin ortak sorumluluğunda yer almaktadır. Bir başka deyişle yönetimin bir iç denetim işlevi olması gereken saymanlık görevi de AGP'nin denetim elemanlarınca yürütülmektedir. Bu durum AGP'nin bağımsızlığını büyük ölçüde zayıflatmaktadır. AGP denetim programını kendisi yapmakla birlikte, Kamu Hesapları Komitesinden gelen denetim talepleri üzerine de yapılabilmektedir (Köse, 2007: 186,187).

AGP anglo-sakson tipi yani ofis tarzı bir örgütlenmeye sahip olup, yargı yetkisi bulunmamaktadır. Bu yönüyle İngiltere Yüksek Denetim Kurumunu örnek alarak örgütlendiği görülmektedir.

Pakistan'da 1970'li yıllardan itibaren kamu sektörü genişleye başlamıştır. 1972 ve sonrasında ticari ve sanayi alanında devletleştirilmeye gidilmesi dolayısıyla kamu girişimlerinin sayısında dikkate değer artışlar olmuştur (Abid, 1998: 109).

AGP mali denetim ve performans denetimi olmak üzere iki tür denetim faaliyeti yürütmektedir. Mali denetimin geçmişi AGP'nin kuruluşuna kadar dayanmakta iken, Performans Değerlendirme Ünitesi AGP'de 1978 yılında Pakistan Hükümeti tarafından Eylül 1977'de yapılan bir konferanstan sonra bu siyasi beyana uygun olarak kurulmuştur. Performans Değerlendirme Ünitesine paralel olarak AGP'de bir Performans Değerlendirme Kurulu oluşturulmuştur. Ünite kamu sektöründeki ticari ve sanayi teşebbüslerin işletme performanslarını değerlendirirken, Kurul performans denetiminin teknikleri ve metodolojisi üzerine eğitim vermektedir. Bu teknikler ve metodoloji daha

sonra devlet kurum ve kuruluşlarında, program ve projelerde uygulamaya geçirilmektedir (Abid, 1998:109-110). Denetim sonuçları Parlatentonun Kamu Hesapları Komitesine sunulmaktadır (Köse,2007:187).

Yasama ile olan ilişkinin olmaması, ve/veya Kamu Hesapları Komitesinin oluşturulmamış olması, sorumluluk sürecinde bir sekteyi-durmayı gerektirir. Performans denetim sonuçlarını da içeren AGP Raporları tartışılmayacak ve bekleyen işler arasındda kaybolacaktır. Sonuç olarak performans raporlarının Kamu Hesapları Komitesine zamanında sunulması mümkün olmayacaktır. Böylece politik istikrarsızlığa bağılı olarak performans denetçilerinin raporlarını yasamaya sunma ve tartışılmasını sağlamak konusundaki hevesleri kırılmakta, yasamanın da bu raporlar üzerine idareye durumun geliştirilip düzeltilmesi yolunda direktifler vermesini engellemektedir (Chaudhary, 1995: 29).

IV. BÖLÜM

TÜRKİYE'DE YÜKSEK DENETİM

4.1. Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi

Sayıştay Anayasal bir kurum olarak Türk Kamu Mali Yönetiminde çok köklü bir geçmişe dayanmaktadır. Denetim kurumları gerek Osmanlı Devlet sisteminde, gerekse Osmanlı İmparatorluğu öncesi Türk Devletlerinde mevcut olmakla birlikte, esas itibariyle bunlar günümüz anlamında yüksek denetim kurumları değildirler. Zira yüksek denetim kurumlarının en önemli ayırıcı özelliği seçilmiş parlamento adına denetim yapmalarıdır.

4.1.1. Osmanlı İmparatorluğu Öncesi Dönemde Denetim Teşkilatı

Büyük Selçuklu Devletinde, devletin mali ve idari işlerini teftiş ve denetleme vazifesiyle görevli Divan'a Divan-ı Müşrif veya Divan'ül İşraf, başındaki kişiye de İşraf-ı Memalik veya Sahib-i Divan-ı İşraf-ı Memalik denilirdi. İşraf-ı Memleket de denen bu kişi, icap ettiği takdirde, bugünkü Sayıştay Murakıpları ve Müfettişleri tarzında şehir ve kazalara naib adını verdiği vazifelileri gönderir ve devletin mali işlerini denetletirdi. Abbasilerde olduğu gibi Müşrif de denen bu görevliler son derece güvenilir, divan ve devlet işlerine vakıf olan kimseler arasından seçilirdi. Naiblerin de böyle kimselerden tayin edilmesi gerekiyordu (Uzunçarşılı, 44: 1989).

Anadolu Selçuklularında Divan-ı İşraf adıyla bir kurum bulunmakta ve bu divanın reisine de Müşrif-i Memalik, Müşrif-i Mülk veya Müşrif denilmekteydi. İfa ettiği vazifeler, bugünkü Sayıştay'inkine oldukça yakındı (Uzunçarşılı, 1989: 97).

Moğolların İlhanlı Devletinde de Sayıştay Teşkilatı, İşraf-ı Memalik adı altında aynen devam etmiştir. Reisine Müşrif-i Memalik denilen ve Sayıştay gibi vazife gören bu teşkilatın teftiş yetkisi tüm ülkede geçerliydi. Lüzum hasıl oldukça "İşraf" denilen memur-

lar, çevre vilayetlere ve şehirlere de gönderilirdi. İlhanlıların ilk zamanlarında Sayıştay Teşkilatının Şark ve Garb İşraflığı adı altında iki kısma bölüdüğü ve Hülagı Han İran'a geldiği zaman Garb Müşrifliğini Cemal Has Hacip isimli bir zat tarafından yürütüldüğü çeşitli kaynaklarda yazılıdır (Akgündüz, 1997: 11).

4.1.2. Osmanlı İmparatorluğu Döneminde Denetim Teşkilatı

Osmanlı İmparatorluğu'nun Tanzimat öncesi döneminde denetim teşkilatı olarak karşımıza, o günün mali işlerinde en yetkili isim olan "Defterdar" a bağlı olarak çalışan "Başbâkî Kulluğu" çıkmaktadır (Akgündüz, 1997: 15-19).

Osmanlı Devletinde Başbâkî Kulluğunun ne zaman bu ad ile göreve başladığı tam olarak bilinmemektedir. Bu memuriyetin Yavuz Sultan Selim zamanında ihdas edildiği bilinmekte ve bir Dâire tarzındaki teşekkülünün ise XVI. yüzyılın ikinci yansından itibaren olduğu tahmin edilmektedir. Ancak bu müessesenin çekirdek tarzında da olması, başlangıçtan beri bulunmadığı anlamına gelmemektedir. Zira XVI. yüzyıl vesikaları arasında bekaya teftişiyle görevlendirilen vazifelilere belgelerde rastlanmaktadır (BOA. MMD, aktaran Akgündüz , 1997: 19).

XVII. yüzyılda bütün yönleriyle teşkili tamamlanan ve artık belgelerde Baş Bakî Kulluğu diye anılan bu teşkilât, bugünkü Sayıştay'ın ifa ettiği görevlerin hemen hemen aynısını yerine getirmekteydi. Devletin gelir ve giderlerini incelemekte, denetlemekte ve icab ederse bu konuda karar dahi vermektedir. Emrinde çalışan ve Selçuklular ile diğer Türk Devletlerinde nâib ve işrâf adı verilen görevlilere Osmanlı Devletinde baki kulları adı verilmektedir. XVII. yüzyılda bu teşkilat, Defterdarlığa bağlı beş büyük dâireden biri haline gelmiştir ve emrinde çalışanların sayısı 60'ı geçmektedir (Akgündüz, 1997: 20).

4.1.3. Divan-ı Ali-i Muhasebenin (Divan-ı Muhasebat) Kuruluşu

Klasik Osmanlı Devlet teşkilâtında devletin gelir ve giderleri, Defterdara bağlı Başbaki Kulluğu denilen bir Daire tarafından yürütülmekte iken, 1838 tarihinde Maliye Nezâreti kurulunca, Defterdarlık bünyesindeki kurumlar da lağvedilmiş oldu. Bütün görevler Maliye Nezâretine devredildi ve bu arada kamu gelir ve giderlerinin inceleme, denetim ve teftiş görevi de maliye müfettişlerine devredildi. Ancak Maliye Nezâreti bu yükü fazla çekemedi. İşte asırlarca Başbaki Kulluğu Dairesinin ifa ettiği umûr-ı maliyenin rü'yet ve tetkiki vazifesini ifa etmek üzere, Meclis-i Vâlây-ı Ahkâm-ı Adliye veya Meclis-i Tanzimat'a bağlı gibi çalışan bazı meclisler ve komisyonlar kuruldu. Bu meclis ve komisyonların aldığı kararlar zikredilen meclislerce de tasdik edilmekteydi (Akgündüz, 1997: 35-36).

Tanzimat'tan sonra Türk yönetim sisteminde etkili olan Fransız sistemi, denetimin yeni oluşturulan kurumlarında da etkisini göstermiştir. Bunun sonucu olarak ilk teftiş birimleri Dahiliye, Maliye ve Adliye Vekaletlerinde kurulmuştur. Sonraki aşamalarda da bu teftiş ve denetim sistemi benimsenmiş, mevcut ve yeni kuruluşlar kendi bünyelerinde teftiş birimlerine yer vermişlerdir (Coşkun, 1997: 258).

Başbaki Kulluğu Makamı ilga edildikten sonra bunun yerine kurulan komisyon ve meclisler, ya malî uyuşmazlıklara bakıyor veya malî problemlerde teftiş ve denetleme görevini ifa ediyorlardı. Sayıştay'ın vazifeleri, sırasıyla Meclis-i Muhâsebe-i Maliye, sonra Zimemât Komisyonu, sonra Meclis-i Maliye ve Meclis-i Muhasebe, Meclis-i Maliye'nin ilgasından sonra Meclis-i Muhasebe ve nihayet bazı görevlerini de Meclis-i Âlî-i Hazâin yürütüyordu. Muharrem 1283/Mayıs 1866 tarihinde Meclis-i Âlî-i Hazâin de, tamamen ilga olunmuştur (Mehmed Süreyya, aktaran Akgündüz, 1997: 67).

Bu yıllarda, gerek yeni reformların uygulanışından doğan sorunları çözmek, gerekse mali idareye yardımcı olmak amacıyla bir çok komisyon kurulmuş, bu komisyonlardan biri olan ve 1840 yılında kurulan Meclis-i Muhasebe-i Maliye, bugünkü Sayıştay'ın ilk çekirdeğini oluşturmaktadır (Gürhan, 1997: 38).

Sayıştay'ın vazifelerinin sadece Meclis-i Muhâsebe'ye kaldığı bu dönemde, Divân-ı Muhasebat, Selh-i Zilka'de 1278/29 Mayıs 1862 tarihinde kurulmuş; bu Divân'a Meclis-i Vükelâ yani o zamanın Bakanlar Kurulu Üyeliği verilmiş ve protokoldeki yeri de Maliye Nezâretinden sonra tesbit edilmiştir. Divân-ı Muhasebat, Mayıs 1862 tarihinde kurulmuş ise de teşkili ve bilfiil vazifeye başlaması uzun sürmüştür. Hatta Ahmed Vefik Paşa'nın başkanlığından sonra bir süre askıya alındığı görülmektedir (Akgündüz, 1997: 70).

Divân-ı Muhâsebât'ın yani bugünkü Sayıştay'ın kuruluşu, buna ilişkin Sadâret Tezkiresi ve bu tezkireye binâen Selh-i Zilka'de 1278/29 Mayıs 1862 tarihli Padişah Abdülmecid'in İrâde-i Seniyye'si ile gerçekleşmiştir.¹

¹ Padişah Abdülmecid'e sunulan Sadâret Tezkiresi:

“Atûfetlü Efendim Hazretleri,

Sâye-i muvaffâkiyet-vâye-i Hazret-i Şahanede teşebbüs olunmuş ıslâhât-ı mâliyenin esasî müşkilât-ı maliyenin esbâb-ı indifâ'ını bulmakla beraber idâre-i âtiyeyi te'min için muvâzene usûlünün bir sûret-i sahîha ve kavîyyeye rabtî ya'nî masârifat-ı devletin vâridât-ı hâsılâya göre ta'yini ile îrâddan ziyâde masraf edilmemesi için her bir memur dâiresine tahsis olunan masrafın haddini geçmeyerek sene âhîrinde muvâzenesine göre masrafı hesabını vermesi ve îrâd tarafında dahi Hazine-i Devlete gelen varidatın mecârîsinde telef olmayarak doğruca götürülmesi kaidesini ibaret olub bu dahi her devletde olduğu gibi umûr-ı hesâbiyenin bir Mahkeme-i Kübrây-ı Tetkik'e havalesiyle hâsıl olacağına ve Divân-ı Âlî-i Muhasebe nâmıyla bir Meclis Teşkili tahattur olunarak bunun Nizâmı Lâyihası derdest-i tanzîm ve takdim olub fakat esasî makrûn-ı emir ve irâde-i seniyye-i Hazret-i Padişâhî buyurulduğu halde şimdiden reisinin nasbıyla kavâmi-i nakdiyenin tedavülden alınması ve düyûn-ı müferrikanın tetkikiyle tesviyesi komisyonları dahi ana havale olunarak bu işler bitdikde zikr olunan Divân Azasının ta'yiniyle nizâmı mücebince işine başlattırılması her halde fevâdi-i maddiye ve ma'neviyeyi hâsıl edeceğine binâen bu riyasete bir münâsib zat düşünülerek Evkâf-ı Hümâyûn Nâzın Atûfetlü Ahmed Vefik Efendi Hazretleri derkâr olan dirayet ve ma'lûmâtından başka gayet iffet ve istikamet ashabından olmasıyla Meclis-i Vükelâ azasından olmak ve Defter-i Teşrifât'da Maliye Nezâreti'nin altında bulunmak üzere Divân-ı Muhasebe Riyasetinin müşarünileyhe tevcihi ve bu halde açılacak olan Evkaf Nezâretine dahi oraca teşebbüs olunmuş olan ıslâhat ve hüsn-i idâresinin devamı için müstakim ve afif bir zatın tayini lâzım olduğuna; Ve Sadâret Müsteşarı Atûfetlü Hakkı Bey Efendi Hazretleri sıfât-ı matlûbeyi cami' olacağından müşarünileyhin dahi Nezâret-i mezkûreye tayini ile açılacak müsteşarlık hizmetinin dahi haysiyyet ve dirâyet-i müsellemesi iktizâsınca Maliye Nâzın Atûfetlü Mümtaz

Bu arz tezkeresinde devletin gelirlerinden fazla harcama yapmaması, dairelerce yapılan harcamaların yıl sonlarında ilgili memurlar tarafından hesabının verilmesi ve bunu sağlamak üzere her devlette olduğu gibi Divan-ı Muhasebat adıyla bir yüce mahkeme kurulması gerekliliğine vurgu yapılmaktadır (Köse, 2007: 211). Arz tezkereleri, günümüzde TBMM'ye sunulan kanunların genel gerekçesi niteliğindedir.

Divan-ı Muhasebat'ın kuruluş aşamasında Osmanlı idarecilerinin Kıta Avrupası denetim sisteminden esinlenerek mahkeme şeklinde bir örgütlenmeye gittikleri söylenebilir. Bu etki Osmanlı dönemi Divan-ı Muhasebat'ında olduğu gibi günümüz Sayıştay'ında da görülmektedir.

1863 tarihli bir Nizamname ile Divan-ı Muhasebat bir Başkan, yedi üye ve dört mümeyyizden (denetçi) oluşan bir yapıya kavuşturulmuş, bu görevlilerin Padişah irade- siyle atanacağı ve istifa etmedikçe, kanunen azilleri gerekmedikçe görevden alınama-

Efendi Hazretlerine ve Maliye Nezâret-i Celîlesinin dahi umûr-ı maliye ve ahvâl-i hazâine derkâr olan ma'lûnîlâtı cihetiyle rütbesinin bâlâya terfî'yle Maliye Müsteşarı Sa'âdetlü Mecdî Efendi Hazretlerine tevcihi ve müsteşarlık maaşı 35.000 ve Maliye Nezâreti maaşı 50.000 ve Evkaf Nezâreti 40.000 kuruş ise de bu üç memuriyet bir derecede bulunduğundan her birine kırkar bin kuruş verilerek hâsıl olacak 5.000 kuruş ve tasarruf üzerine Divân-ı Muhâsebe'nin umûm masarifi için yapılacak tahsîsât-ı cedîdeden 25.000 kuruş ilâvesiyle Ahmed Vefik Hazretlerinin memuriyet-i cedîdesi için 30.000 kuruş maaş tahsisi münâsib gibi vârid-i hâtır-ı acz mezâhir olmuş ise de, yine her ne vechile enir ü fermân-ı hakâik-beyân-ı Hazret-i Şehinşâhî şeref-sudûr ve sünûh buyurulur ise mantûk-ı celîli infaz olunacağı beyanıyla tezkire-i senâverî terkîmine ibtidâr olundi Efendim."

Fî Selh-i Zilka4de 1278/29 Mayıs 1862". (BOA. İrâde-Dâhiliye, aktaran Akgündüz, 1997: 71-72)

Padişah Abdülmecid'in İrâde-i Seniyye'si:

"Ma'rûz-i Çâker-i Kemîneleridir ki,

Hâmc-i zîb olan iş bu tezkire-i sâmiyc-i sadâret-penâhileri manzûr-ı şevket-nievfür-ı Cenâb-ı Padişahı buyurulmuş ve istizân-ı sâni-i âsâfâneleri vechile Meclis-i Vükelâ azasından olmak ve Defter-i Teşrifât'da Maliye Nezâretinin altında bulunmak üzere Divân-ı Muhasebe Riyasetinin müşarünileyh Ahmed vefik Efendi'ye tevcihi ve Evkaf Nezâretine müşarünileyh Hakkı Bey Efendi'nin tayini ile Müsteşarlık hizmetinin müşarünileyh Mümtaz Efendi'ye ve Maliye Nezâretinin rütbesinin bâlâya terfisiyle Müşarünileyh Mecdî Efendi'ye tevcihi ve maaş hususunun dahi ber vech-i muharrer tesviye icabı müte'allık ve şeref-sudûr buyurulan emrî fermân-ı hümâyûn-i Hazret-i Mülûkâne muktezây-ı münifinden bulunmuş olmağla ol bâbda emr ü ferman Hazret-i Men Leh'ül-emrindir."

Fî Selh-i Zilka'de 1278/29 Mayıs 1862" (BOA. İrâde-Dâhiliye, aktaran Akgündüz, 1997: 72-73).

yacaklarına ilişkin düzenlemeler getirilmiş, başkan ve üyelerine Meclis-i Valayı Ahkam-ı Adliye (Danıştay) üyelerinin sahip olduğu imtiyazlar tanınmıştır. Divan-ı Muhasebat'a temyiz mercii niteliği de kazandırılmış ancak Hazine ile mültezimler ve müteahhitler arasındaki ihtilaflara ilişkin temyiz taleplerinin Meclis-i Vala'da değerlendirilmesi yönünde bir istisna getirilmiştir (Köse, 2007: 211)

1865 tarihli bir nizamname ile Divan-ı Muhasebat "Maliye" ve "Muhakeme" adıyla iki daireye ayrılmıştır. Maliye Dairesi merkez, eyalet ve vilayet idarelerinin gelir ve gider hesaplarını inceleyip sonuçlarını Maliye Nezaretine bildirmekle görevliydi. Muhakeme Dairesi ise aşar ve rüsum ihaleleri gibi hazine ile kişiler arasındaki çeşitli konularda meydana gelen uyuşmazlıkları çözmekle görevliydi (Öner, 2001: 246).

1876 yılında kabul edilen Kanun-i Esasi ile Divan-ı Muhasebat'ın Anayasal bir hüviyet kazanmıştır. 1876 Anayasasının yürürlüğünün dondurulduğu 1878 yılından sonra da Divan-ı Muhasebat görevine devam etmiştir.

1878 yılında hazırlanan ve Fransız Sayıştay Yasası'nın tercümesi olan "Divan-ı Muhasebat'ın Sureti teşkil ve Vezaifine Dair Kararname", 1879 tarihinde yürürlüğe konarak Sayıştay yeniden yapılandırılmıştır. Mal memurlarının hesaplarını denetlemek ve yargılamasını yapmak ve devlet giderlerini harcamadan önce vize etmek görevlerini de Sayıştay'a veren bu düzenleme, 1934 yılına kadar yürürlükte kalmıştır (Köse, 2007: 211).

Bu kararname Divan-ı Muhasebat'ı hiçbir bakanlığa tabi tutmamıştır. 1908 yılına kadar sadece merkezdeki muhasebeciler ile belediye hesaplarının ve diğer mali idare hesaplarının incelenmesi yapılabilmiş, vilayet hesapları Divanın denetimine tabi tutulamamıştır (Faik Bey, aktaran Öner, 2001: 247).

1911 yılında Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun kabulü ile Divan-ı Muhasebat'a harcamadan önce vize hakkı verilmiş, kurumun etkinliği artırılmıştır. Ancak,

kurum bu dönemde de 1. Dünya savaşı ve diğer nedenlerle kendisinden beklenen görevleri yerine getirememiş ve İstanbul Hükümeti sona ererken faaliyetine ara vermiştir. Bu ara önemde 22 Şubat 1922 tarihli ve 198 sayılı 1922 senesi Birinci Avans Kanununa istinaden Bakanlıklar hesapları Meclis Genel Kurulunca seçilen üyelerden oluşan komisyonca denetlenmiştir (Öner, 2001: 247).

4.1.4. Cumhuriyet Döneminde Yüksek Denetim

Kurtuluş Savaşı yıllarında Meclis içinden kurulan bir komisyon Sayıştay'ın görevlerini ifa etmiştir. Cumhuriyetin ilanından kısa bir süre sonra, 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun ile Sayıştay yeniden kurulmuştur. Sayıştay, 1924 Anayasasının 100. maddesinde de, TBMM'ne bağlı ve devletin gelir ve giderlerini denetlemekle görevli bir kuruluş olarak yerini almıştır (Köse, 2007: 213). 01.6.1927 tarihinde 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile Sayıştay'ın vize ve tescil işlemleri, Sayıştay'a karşı sorumlu kamu görevlileri, hesapların kapsamı ve Sayıştay'a verilme şekli açıklığa kavuşturulmuştur.

1934 yılında yürürlüğe giren ve ilk kapsamlı Sayıştay Teşkilat Yasası olma niteliğine sahip 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile bu tarihe kadar uygulanan dağılmış Sayıştay mevzuatını yürürlükten kaldırmış, Sayıştay'ın görevleri, teşkilat yapısı ilk defa kapsamlı bir şekilde belirlenmiştir.

Sayıştay; 1961 Anayasasının 127. maddesinde:

Genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli kılınmıştır.

Sayıştay'ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenecektir.

Ayrıca, Silâhlı Kuvvetler elinde bulunan Devlet mallarının Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlenmesi usulleri, millî savunma hizmetlerinin gerektirdiği gizlilik esaslarına uygun olarak kanunla düzenlenecektir.

1961 Anayasası sonrası, 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu yürürlükten kaldırılmış, 21.2.1967 tarihinde 832 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılarak, Sayıştay kuruluş ve teşkilat yapısı, mensuplarının görev ve yetkileri yeniden belirlenmiştir.

Bununla birlikte, gerek 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu, gerekse 832 sayılı Sayıştay Kanunu, kamu mali sistemimizin o dönemde anayasası kabul edilen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile uyumlu kanunlardır. Günümüze kadar çeşitli değişikliklerle günümüz ihtiyaçlarına cevap verebilir hale getirilmeye çalışılmakla birlikte genel çerçeve bu üç kanunda da korunmuştur.

07.3.1985 tarih ve 3162 sayılı Kanunla Sayıştay Dairelerindeki üye sayısı altıya çıkarılmıştır. 26.6.1996 tarih ve 4149 sayılı yasa ile "kısmi denetim" ve "performans denetimi" yapma yetkisi tanınmış, Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir, denilmek suretiyle performans denetiminin önü açılmıştır. Aynı kanunla performans denetimi sonuçlarının Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulacağı ifade edilmiştir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yürürlükten kaldıran 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı KMYKK ile Sayıştay'ın denetim alanı sosyal güvenlik kurumları da dahil edilmek suretiyle genişletilmiş, çeşitli kanunlardaki Sayıştay'ın denetim

kapsamını sınırlandıran hükümler yürürlükten kaldırılmış, vize ve tescil görevleri sona ermiştir.

22.05.2004 tarihli Anayasa Değişikliği ise silahlı kuvvetler elinde bulunan devlet mallarının denetimine sınırlama getiren hükümleri yürürlükten kaldırmıştır.

29.10.2005 tarih ve 5428 sayılı Kanunla Sayıştay'ın Anayasa'nın 160. maddesinde belirtilen denetim alanı; 5018 sayılı KMYKK ile uyumlulaştırılarak, “genel ve katma bütçeli idareler” ifadesi çıkarılmış, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları olarak değiştirilmiştir. Ayrıca bu Kanunla, Sayıştay tarafından yapılan mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması işleri Anayasa hükmü haline getirilmiştir.

Sayıştay mevzuatında yapılan en son değişiklik, 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile adeta bir zorunluluk haline gelen ve 19.12.2010 tarih, 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunudur. Gerek 5018 sayılı Kanun gerekse 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte Osmanlı döneminden beri yürürlükte olan mali mevzuattaki en köklü değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

4.2.Yüksek Denetimin Anayasal Çerçevesi

İlk Anayasamız olan 1876 Kanun-u Esasi'nin 105'inci maddesinde anayasal bir kurum olarak yerini alan Sayıştay, bu statüsünü 1924 Teşkilât-ı Esasiye Kanunu ile 1961 ve 1982 Anayasalarında da korumuştur.

Sayıştay'ın yargısal yetkisi ve dolayısıyla bir mahkeme olup olmadığı konusunda sağlıklı bir sonuca ulaşılmasını sağlayacak açıklıkta pozitif düzenlemelerin bulunmaması ve başta Anayasa Mahkemesi olmak üzere yargı organlarınca verilmiş birbiriyle çelişkili kararlar karşısında konunun sağlam bir hukuki zeminde aydınlığa kavuşturulması oldukça zor ve bir o kadar da önemlidir (Uz, 2005:362).

Diğer taraftan Sayıştay'ın anayasal konumu ve işlevi konusunda doktrinde de bir görüş birliği yoktur. Sayıştay'ı bir mahkeme olarak görmeyenler yanında Sayıştay'ı bir yargı mercii olarak görenler hatta yüksek bir mahkeme olarak görenler de vardır (Uz, 2005:369).

Sayıştay, sadece TBMM adına denetim yapan bir kuruluş değildir, yargı yetkisi de bulunmaktadır. Sayıştay, 1982 Anayasası'nın Yargı bölümünde düzenlenmiştir. Ancak, Sayıştay'ın Anayasanın yargı bölümünde düzenlenmiş olması, yargı yeri olarak kabul edilmesi açısından yeterli değildir. 1982 Anayasası'nın III. Bölümünde Genel Hükümler başlığı altında mahkemelerin bağımsızlığı, hakimlere savcılık teminatı, hakimlik ve savcılık mesleği, duruşmaların açık ve kararların gerekçeli olması, mahkemelerin kuruluşu, hakim ve savcılarının denetimi ve askeri yargı yer almaktadır. Yüksek mahkemeler başlığı altında Anayasa Mahkemesi, Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay, Askeri Yüksek İdare Mahkemesi ve Uyuşmazlık Mahkemesi düzenlenmiştir. Yüksek Mahkemeler arasında Sayıştay sayılmamaktadır (Gözübüyük ve Tan, 2001: 205).

Sayıştay'ın statüsü ile ilgili olarak Anayasa Mahkemesi'nin değişik tarihlerde verdiği kararlar mevcuttur.

1961 Anayasası döneminde Danıştay, 832 sayılı Sayıştay Kanununun 45'inci maddesindeki "Sayıştayca verilen ilâmlar aleyhine Danıştaya başvurulamaz." hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla beş kez Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi ilk dört dört kararında anılan hükmün Anayasaya aykırı bulmamıştır (14,15,16.01.1969 tarih ve E.67/13, K.69/5 sayılı karar, R.G. 14.04.1970–13471; 16.01.1969 tarih ve E.67/19, K.69/6 sayılı karar, R.G. 17.04.1970–13474; 10.06.1971 tarih ve E. 71/24, K.71/55 sayılı karar, R.G. 27.04.1972–14171; 17.10.1972 tarih ve E. 72/20, K.72/55 sayılı karar, R.G. 30.04.1973–14522). Danıştay, aynı konuyu beşinci kez Anayasa

Mahkemesine götürmüş, Anayasada ve yasalarda konuyla ilgili herhangi bir değişiklik olmadığı halde, Yüksek Mahkeme söz konusu yasa hükmünü bu kez Anayasaya aykırı olarak iptal etmiştir (06.03 1973 tarih ve E. 72/56, K. 73/11 sayılı karar, R.G. 09.11.1973-14707). Anayasa Mahkemesi'nin konuyla ilgili son kararında ise, Sayıştay “kendine özgü denetim yapan ve yargısal sonuçlu kararlar veren” anayasal bir kurum olarak tanımlanmıştır. Sayıştay'ın 1982 Anayasasının yargı bölümünde yer almasının dayanakları bu şekilde açıklanmıştır (20.11.1996 tarih E.1996/58, K.1996/43 sayılı karar, R.G. 06/11/1997-23162) (Sayıştay Kararları, 22.10.2004 tarih ve 5105/1 nolu Sayıştay Genel Kurul Kararı,2005:10-11).

Sayıştay'ın, 1982 Anayasasındaki düzenlemelere göre yüksek mahkeme olarak değerlendirilmesinin zorlama bir yorum olduğunun kabulü durumunda, en azından Sayıştay'ın yargı mercii olduğu konusunda tereddüt duyulmaması gerekir. Aksi halde Sayıştay'ın gördüğü işlevi, yargı yetkisinin bağımsız mahkemelere ait olduğu hükmünü içeren Anayasanın 9. maddesi ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaştırmakta güçlük çekeceğimiz muhakkaktır (Uz, 2005:373).

Anayasa koyucunun Sayıştay'a verdiği yer açısından, onu yargı işlevi içinde düşündüğünde kuşku bulunmamaktadır. Sayıştay'ın sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlama yolundaki yargılama işlevi yanında ayrıca inceleme ve denetleme işlevleri de bulunmaktadır. Bu nedenle Sayıştay; hem bir hesap mahkemesi, hem de bir anayasal denetleme ve inceleme kuruluşudur (Kaneti,1990 :7).

Sayıştay'ın yargısal fonksiyonları bulunmakla birlikte bu, nev'i şahsına münhasır (sui generis) bir yargılama biçimidir. Anayasanın “hesap yargılaması” olarak isimlendirdiği bu yargılama, sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması ile sınırlıdır. Sorumlular ve sorumluluk halleri ise kanunla belirlenmektedir.

1982 Anayasası'nın Sayıştay ve Sayıştay Mensupları ile ilgili maddeleri ise şunlardır: 68. maddesinde Sayıştay dahil yüksek yargı organı mensuplarının siyasi partilere üye olamayacakları, Siyasi partilerin denetimini düzenleyen 69. maddesinde, Anayasa Mahkemesinin siyasi parti denetimlerinde Sayıştay'dan yardım sağlayacağı, 146. maddesinde Anayasa Mahkemesinin iki üyesinin Sayıştay Genel Kurulunca gösterilen üçer aday arasından TBMM tarafından seçileceği, 148. maddesinde Sayıştay Başkanı ve Üyelerinin görevleri ile ilgili suçlarının yargı mercii, 160. maddesinde Sayıştay'ın kuruluşu, görevleri, mensupları, 164. maddesinde kesin hesap kanunu tasarısı ile ilgili genel uygunluk bildirimlerinin Sayıştay tarafından verilme usulü, 165. maddesinde Kamu İktisadi Teşebbüslerinin denetimi düzenlenmektedir.

1982 Anayasasının Sayıştay'ı düzenleyen 160. maddesinde Sayıştay'ın merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli olduğu ifade edilmektedir.

Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz. Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır.

Anayasa koyucunun bu ifade ile 1961 Anayasası dönemindeki tartışmalara son verme amacı güttüğü görülmektedir. Böylece vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler dışında, Sayıştay'ın kesin hükümleri dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamayacağı Anayasal hüküm haline getirilmiştir.

Anayasa’da 2005 yılında yapılan bir değişlikle Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması görevi Sayıştay’a verilmiştir. Daha önce belediye ve özel idarelerin denetimi ve kesin hükme bağlanma işlemleri 1934 tarih ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu hükümlerine göre “ikinci derece denetim” olarak yerine getirilmekteydi. İlk derece denetimi belediye meclisleri ile il genel meclisleri yapmaktaydı.

Mahalli idarelerde yapılan denetimi, Sayıştay’ın diğer denetim görevlerinden ayrı tutmak yerinde olur. Zira mahalli idarelerin bütçeleri ve kesin hesap işlemleri kendi yerel meclislerinde görüşülmekte ve onaylanmaktadır. Dolayısıyla Sayıştay mahalli idarelerde TBMM adına denetim yapmamaktadır. Bu denetim türü vesayet denetimine daha yakın olup, Sayıştay mahalli idareler üzerindeki denetim görevi bakımından merkezi idarenin yerel idareler üzerindeki vesayet aygıtı konumunda bulunmaktadır.

Anayasa’ya göre Sayıştay’ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.

4.3. 6085 Sayılı Kanun Öncesi Yüksek Denetimin Yasal Çerçevesi

Gerek 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanunu gerekse 832 sayılı Sayıştay Kanunu’nun yürürlükte olduğu dönemde Sayıştay, yargı odaklı denetim faaliyetleri yürütmüştür. Devlet gelir ve giderlerinin denetimiyle yıl sonlarında ilgili memurların hesaplarının görülmesi amacıyla yüce bir mahkeme (Mahkeme-i Kübra) olarak Divan-ı Ali-i Muhasebe adı altında kurulan Sayıştay, bir denetim organından daha çok yargı organı gibi faaliyet göstermektedir.

Bununla birlikte 19.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay denetiminin raporlama odaklı yürütülmesinin amaçlandığı görül-

mektedir. Kanunda Sayıştay'ın Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunması düzenlenmektedir.

Mülga 832 sayılı Sayıştay Kanununda, idare hesabı ve eklerinin denetimi ve yargı raporuna bağlı olarak yargılanması genel bir kural iken, 6085 sayılı Kanun sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususların kesin hükme bağlanmasını öngörmektedir.

Türkiye'de yüksek denetimin geçirdiği değişimi daha iyi anlayabilmek için, Türk Kamu Mali Yönetimindeki reform çalışmalarına paralel olarak son dönemlerde yapılmış olan mevzuat değişikliklerinin üç döneme ayrılarak incelenmesi gerekmektedir.

Birinci dönem 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun yürürlükte olduğu reform öncesi dönemdir. İkinci dönem reform çalışmalarının sonucu olarak, 1050 sayılı kanunu yürürlükten kaldıran 5018 sayılı KMYKK'nın yürürlüğe girdiği, Anayasa'da Sayıştay'la ilgili 5018 sayılı Kanuna uyumlu değişikliklerin yapıldığı ancak buna bağlı olarak 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun değiştirilemediği ara dönemdir. Üçüncü dönem ise reform çalışmalarının sonuçlandırıldığı 5018 sayılı Kanuna paralel düzenlemeleri içeren ve 832 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun yürürlüğe girdiği üçüncü ve içinde bulunduğumuz son dönemdir.

4.3.1. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 832 Sayılı Sayıştay Kanununa Göre Yüksek Denetim

2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu'nu yürürlükten kaldıran 17.02.1967 tarihli 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun getirdiği düzenlemeler, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile paralellik içerir. Performans denetimleri de yürütülmekle birlikte,

sayman hesaplarının denetlenmesi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay'ın ağırlıklı faaliyet alanıdır.

4.3.1.1.Denetim Alanı ve Şekli

Sayıştay'ın denetim alanı; genel ve katma bütçeli daireler, bu daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüsler, belediyeler ve özel idarelerdir.

Sayıştay esas itibariyle uygunluk denetimi ve performans denetimi olmak üzere iki tür denetim yapmaktadır.

Sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması ile sonuçlanan uygunluk denetimi, denetime tabi idarelerin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimdir. Bu denetim sonucunda sorumluların savunmaları alınarak düzenlenen yargılamaya esas raporlar, dairelerce yargılandıktan sonra ilama bağlanır ve sorumlulara tebliğ edilir. Sorumluların temyiz ve yargılamanın iadesi yollarına başvurma hakları saklıdır. Sorumlular son olarak karar düzeltme talebinde bulunabilirler. Sayıştay'ın vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında verdiği yargısal nitelikli kararlar kesindir. İdari yargı yoluna başvurulamaz.

Performans denetimi ise denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarının incelenmesidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.

Performans denetimi konusunda kanuni düzenlemeler dışında yönetmelik ve başkanlık genelgeleri bulunmaktadır. Performans Denetimi çalışmaları, 18.05.1999 tarihli Sayıştay Başkanlığı onayı ile oluşturulan "Performans Denetimi Grubu Çalışma Reh-

ber”inde belirtilen esaslara göre sürdürülmekte olup, 2009 yılı sonuna kadar on altı performans denetimi raporu tamamlanmıştır (Sayıştay, 2010: 45).

Devam eden performans denetimi çalışmaları ise şunlardır: “İçme Suyu Yönetimi” konusunda başlatılan çalışmalar, konuyla ilgili görev ve yetkileri olan; Çevre ve Orman Bakanlığı, Sağlık bakanlığı, DSİ, İller Bankası, Büyükşehir ve İl Belediyeleri ile bunlara bağlı su ve kanalizasyon idareleri ile il özel idarelerinde, “Gıda Denetim Faaliyetleri” konusunda başlatılan çalışma, konuyla ilgili asli faaliyetleri sürdüren, Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Koruma Kontrol Genel Müdürlüğü, Sağlık Bakanlığı, Belediyeler ve il özel İdarelerinde ve “TÜBİTAK’ın Akademik Çevrelere Uyguladığı Ar-Ge Destekleri” konulu çalışma, devam eden performans denetimleridir. Bahsi geçen üç denetim çalışması da raporlama aşamasında olup, denetlenen kurumların görüşlerinin alınması ve raporlara son şeklinin verilmesinden sonra TBMM’ye sunulacaktır (Sayıştay, 2010: 45,46).

Son olarak Sayıştay 30.7.2003 tarihinde yapılan bir değişiklikle, Türkiye Büyük Millet Meclisi araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının isteği ve Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığının talebi üzerine talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tâbi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere, Cumhurbaşkanlığı hariç tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetlemekle görevlendirilmiştir. Söz konusu kanun hükmü 6085 sayılı Kanunda da aynen yer almaktadır.

Bu denetim Meclis iradesine bağlı olarak yapılmakta olup, Sayıştay’ın normal denetim faaliyetlerinin tamamen dışındadır. Kanuna göre denetim sonuçları, ilgili

komisyonlarda değerlendirilmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.

4.3.1.2. Genel Uygunluk Bildirimleri

Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan kesinhesap kanunu tasarılarının bir nüshası da Sayıştay'a verilir. Genel uygunluk bildirimleri, bu tasarıların Sayıştay'a verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması gerekmektedir.

Kesinhesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlememekte ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmemektedir. Genel uygunluk bildirimlerinin sunulmasından sonra denetim ve yargılama sonucunda kesinhesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildirimini ile birlikte ek olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur (832/81).

4.3.1.3. Vize ve Tescil İşlemleri

Sayıştay kamu harcamalarının taahhüt, tahakkuk, verile emrine bağlama ve ödeme aşamalarında "idari denetim" yapmaktadır. Diğer bir ifadeyle idari denetim, saymanlık hesaplarının Sayıştay'a verilmeden önceki aşamalardaki denetimidir ki bu tür denetime "ön denetim faaliyeti" de denilmektedir. Saymanlık hesaplarının gerek 1050 sayılı Kanun gerekse 832 sayılı Kanun hükümlerince Sayıştay'a intikalinden itibaren Sayıştay'ın yargısal denetimi başlar (Çöker, 1998: 77).

832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 30,31 ve 32. maddeleri vize ve tescil işlemlerini düzenlemektedir. 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 30 uncu maddesinin ilk fıkrasında yer alan "Sayıştay'ın denetimine tabi daire ve kurumlarca harcamaya ilişkin olarak yapılan sözleşmelerle her türlü bağitlar tescile, genel ve katma bütçeli dairelerin kadro ve ödenek dağıtım işlemleri önceden vizeye tabidir" hükmüne göre kadro ve ödenek

dağıtım işlemleri vizeye, her türlü sözleşme de tescil işlemine tabidir. 1050 sayılı Kanun'un 74 üncü maddesinde de buna paralel düzenleme bulunmaktadır.

Tescil Yöntemi Sayıştay Kanununun 32. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hükme göre; vize edilmek veya tescile tabi tutulmak üzere Sayıştay'a gönderilen kadro ve ödenek dağıtım işlemleriyle sözleşme ve bağitlardan mevzuata uygun bulunanlar incelemeyi yapan Denetçi ve Grup Şefi tarafından vize veya tescil edilir. Mevzuata uygun bulunmayanlar düzeltilip tamamlanmak üzere Denetçi ve Grup Şefinin yazılı düşünceleriyle birlikte dairesine geri gönderilir. Alınacak karşılık üzerine bunlar ya vize veya tescil edilir. Ya da bir müzekkere ile Birinci Başkanlığa verilir. Birinci Başkan bu işlemleri, görüşünü bildirmesi için dairelerden birine verir. İşlem dairece mevzuata uygun görülmezse ilgili belgeler daire kararı gereğince dairesine geri gönderilir. İlgili ita amirinin bu karar usulü dairesinde itirazda bulunması halinde, Birinci Başkan bu belgeleri incelemek üzere Daireler Kuruluna verir. Bu kurulca tereddüt konusunun mevzuata uygun olduğuna karar verildiği takdirde işlem vize veya tescil edilir. İtiraz yerinde görülmeyip, işlemin mevzuata aykırı bulunduğu karar altına alınırsa işlemle ilgili belgeler karar gereğince geri gönderilir.

Daireler Kurulunca vize veya tescilinden kaçınılan, mevzuatın açıkça yasaklamadığı sözleşmeler ve bağitlar ita amirlerinin sorumluluğu yüklenmeleri halinde, keyfiyetin Sayıştay'a gerekçesiyle bildirilmiş olması şartıyla uygulanabilir. Bu takdirde Sayıştayca kabul edilmeyen hususlara ilişkin ödeme ve harcamalardan doğacak sorumluluk o ita amirine aittir. Bu sorumluluk ödeme ve harcamanın yapıldığı yıla ait sayman hesabının yargılanması sırasında hükme bağlanır.

Birinci derecede ita amiri bulunan Bakanların sorumluluğu yüklenmeleri halinde keyfiyet yapılan ödeme ve harcama miktarları ile birlikte usulüne göre Millet

Meclisi Başkanlığına bildirilir. Bir işlemin vize veya tescil edilmiş olması sorumluları bağlamayacağı gibi Sayıştay'ın yargı yetkisini de kısıtlamaz.

4.3.1.4. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri

Sayıştay yargılamasında sorumluluk mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu hükümlerine göre belirlenmiştir. Bunlar ita amirleri (Md.10,13), tahakkuk memurları (Md.8,11,13) ve saymanlar (Md:9,11 13,96,) ve diğerleri (Md.12, 21,22.e)'dir.

Yürürlükten kaldırılan 1050 sayılı Kanun, görevler, görevliler ve bunların sorumlulukları konusunda, mükemmel denebilecek seviyede, düzenlemeler içermektedir (Bayar, 2010: 51).

Bakanlar ve Bakan adına yetki kullanabilecek üst yöneticiler birinci derece ita amirleri olup bunları Sayıştay'a karşı sorumlulukları bulunmamaktadır. Bakan onayı ile veya tediye emirleri (ödenek gönderme belgeleri) ile yetkilendirilen ikinci derece ita amirleri ise yapılan ödemededen dolayı yazılı sorumluluk (Deruhte-i Mesuliyet) üstlenmeleri halinde Sayıştay'a karşı sorumludurlar (Md.13).

Tahakkuk memurları düzenledikleri belgelerin doğruluk ve mevzuata uygunluğundan (Md.13) Sayıştay'a karşı sorumlulukları bulunmaktadır.

Hesap verme yükümlülüğü Saymana aittir. Sayman, 1050 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre; geliri toplayan, nakit ve malları saklayan, giderleri hak sahibine ödeyen ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı verenlere Sayman denir (Çöker, 1998: 82).

Saymanlar düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygunluğundan sorumludurlar (Md.13). Saymanlar, aldıkları ve elden çıkardıkları nakit ve mallardan ve görevlerine ilişkin her türlü işlemlerden sorumlu olup hesaplarını bu Kanunda yazılı esaslar çerçevesinde Sayıştay'a vermekle yükümlüdürler (Md.14).

Adı ne olursa olsun bir komisyon veya kurul gibi bir organ ya da uzman bir görevli tarafından düzenlenen keşif, hakediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgelere dayanılarak yapılan ödemelerde Sayıştayca saptanacak sorumluluğa, tahakkuk memuru ve saymanla birlikte, söz konusu belgeleri düzenleyen ve onaylayan kişiler de katılır (Md.22/e).

Sorumluluk, görevin gereğince yerine getirilmesi, yetkinin amacına uygun kullanılması konusunda mevzuatın öngördüğü duyarlılıktır. Bu duyarlılığın gösterilmesinin sonuçları ve yaptırımları da kanunlarla belirlenmiştir/ belirlenmelidir. Mali işlem sürecinde bir şekilde rol alan bütün görevliler sorumludur. Bir başka deyişle, mali sorumluluk bir görev sorumluluğudur. Görevin sınırları, sorumluluğun sınırlarını da belirler. Sorumluluk da, sorumlu da kanun ile belirlenmiş olduğundan ve görevlilerin kasıt, kusur, ihmal türünden subjektif (kişisel) halleri dikkate alınmadığından dolayı, bu sorumluluk türüne objektif sorumluluk denilmektedir. Bu olgunun kusursuz sorumluluk olarak anlaşılması veya anlatılması ise kesinlikle yanlıştır (Bayar, 2010: 51).

Yukardaki sorumlular arasında tahakkuk memuru ve sayman asıl sorumlu, diğerleri ise kanundaki özel hallerde sorumlu tutulmuştur. Hatalı ödemelerde tahakkuk memuru ve saymanın kusurlu olup olmamasına bakmaksızın ödenen tutar tamamen tazmin hükmüne bağlanmaktadır. Saymanlık ödemelerinin çeşitliliği, farklı alanlarda uzmanlık bilgisi (mühendislik, tıp gibi) gerektirmektedir. Saymanın, mali konular haricinde uzmanlık bilgisi gerektiren harcama hatalarını tesbit edememesinden dolayı “ kusursuz sorumlu” tutulması, 1050 sayılı Kanunun aksayan en büyük yönlerindedir (Durak, 2011:1).

4.3.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa Göre Yüksek Denetim

5018 Sayılı KMYKK 10.12.2003 tarihinde kabul edilerek 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 01.01.2005 tarihinden itibaren bütünüyle yürürlüğe girmesi gerekirken bütçenin hazırlanması ile ilgili hükümleri ile 832 sayılı Sayıştay Kanununun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğü ise 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile bir yıl ertelenmiştir. Kanun, 5436 Sayılı, KMYKK ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan değişikliklerle son halini almış ve 01.01.2006 tarihinden itibaren tümüyle yürürlüğe girmiştir.

5018 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle 1927 yılından itibaren uygulanmakta olan ve “ Mali Anayasa” olarak kabul edilen 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kalkmıştır.

832 sayılı Sayıştay Kanunu ise, 5018 sayılı Kanunu tarafından yürürlükten kaldırılan hükümleri haricinde, bu dönemde yürürlüğünü devam ettirmiştir. Vize ve tescil işlemlerine 5018 sayılı Kanun uyarınca son verilmiştir. Sayıştay artık uygunluk denetiminin yanında, mali denetim ve performans denetimi de gerçekleştirecektir. Her ne kadar 5018 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden önce de performans denetimi yapılmakta ise de, 5018 sayılı Kanunu ile birlikte uygunluk denetiminin ağırlığını azaltırken, mali denetim ve performans denetimi önem kazanmaktadır.

4.3.2.1. Denetim Alanı ve Şekli

Sayıştay’ın denetim alanı 5018 sayılı Kanunun 2. maddesine göre; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşmaktadır. Bu idarelerin toplamına, genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri olarak adlandırılmıştır.

Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla Sayıştay denetimine tabidir.

Merkez yönetim kapsamındaki kamu idareleri: Bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerini, düzenleyici ve denetleyici kurumlar: Bu Kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan kurumları, sosyal güvenlik kurumları: Bu Kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu kurumlarını, mahallî idare: Yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya ye oldukları birlik ve idareleri ifade eder (5018/3).

Sayıştay denetimi ise kanunda şu şekilde tanımlanmıştır: Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır (5018/68).

5018 sayılı Kanun, Sayıştay tarafından yapılacak mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimini şu şekilde tanımlamaktadır:

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından

değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir (5018/68). 6085 sayılı Sayıştay Kanununda da performans denetimi dışında bu hükümlere uyumlu düzenlemeler yer almaktadır.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur. Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir (5018/68).

Sayıştay tarafından yukarıdaki mevzuat hükümlerine göre, 2009 yılı denetim döneminde 1616 adet hesap incelenmiş olup, bunun 246'sı genel bütçe, 216'sı genel bütçeli idarelere ait döner sermaye, 155'i özel bütçe, 149'u özel bütçeli idarelere ait döner sermaye, 7'si düzenleyici ve denetleyici kurum, 49'u sosyal güvenlik, 81'i özel idare, 667'si belediye, 8'i Fon, Sandık vb., 38'i mahalli idare birliği hesabından oluşmuştur. Ayrıca, aynı dönemde, Sosyal Güvenlik Kurumunun merkez hesabı ile 33 adet taşra hesabı, İş Kurumunun merkez hesabı ile 14 adet taşra hesabı, 8 adet Fon ve sandık benzeri hesap ile 10 adet belediye birliği hesabı ile 28 adet özel idare birliği hesabı incelenmiştir (Sayıştay, 2010: 41).

Tablo 4: İncelenen Hesapların Türleri ve Sayıları

BÜTÇE TÜRÜ	HESABIN ADI (TÜRLERİNE GÖRE)	MEVCUT HESAP SAYISI	2009 DÖNEMİNDE İNCELENEN HESAP SAYISI	DENETİME TABİ HESAPLARIN 2008 BÜTÇE GİDERİ TOPLAMI (1000 TL)	2008 DÖNEMİNDE İNCELENEN HES. BÜTÇE GİDERİ TOPLAMI (2008) (1000 TL)	İNCELEME ORANI(%) (BÜTÇE GİDERİNE GÖRE)
GENEL	*Hazine Hesabı	3	3	57.873.659,93	57.873.659,93	100
BÜTÇE	*Bakanlık Merkez Hesabı	16	16	85.669.608,90	85.669.608,90	100
KAPSAMIN	*Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü Hesabı	1	1	2.730.879,12	2.730.879,12	100
DAKİ KAMU	*Karayolları Gen. Müd.Hes.	1	1	4.935.805,91	4.935.805,91	100
İDARELERİ	*DSİ ve TCK Bölge Müd. Hesabı	28	23	5.621.863,92	4.567.025,92	81
	*Defterdarlık Muhasebe Müdürlüğü Hesabı	81	26	31.044.302,29	7.375.984,82	24
	*İlçe Malmüdürlüğü Hesabı	892	62	23.750.282,83	2.534.864,15	11
	*Sağlık Kurumları Hes.	4	1	2.160.597,44	717.631,01	33
	*Askeri Hesabı	31	23	6.332.084,07	5.140.302,17	81
	*Vergi Dairesi Hesabı	449	64			
	*Diğer Merkez Hesabı	3	3	470.293,60	470.293,60	100
	*Diğer Tasra Hesabı	24	23	1.046.668,13	1.045.917,60	100
	TOPLAM	1.533	246	221.636.046,12	173.061.973,10	78
ÖZEL	Üniversite Hesabı	96	74	7.622.861,79	7.505.127,90	98
BÜTÇELİ	Özel Bütçeli Diğer İdare Merkez Hesabı	30	27	3.275.034,25	3.080.977,89	94
İDARELER	Özel Bütçeli					

	Diğer İdare Tasra Hesabı	195	54	3.629.063,04	2.356.258,46	65
	TOPLAM	321	155	14.526.959,08	12.942.363,98	89
DÜZ.DEN. KUR.	Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Hesabı	8	7	1.692.598,32	1.614.753,88	95
	TOPLAM	8	7	1.692.598,32	1.614.753,88	95
ÖZEL İDARE HESABI	Özel İdare Hesabı	81	81	5,568,810.00	5,568,810.00	100
	TOPLAM	81	81	5,568,810.00	5,568,810.00	100
BELEDİYEL ER	Büyükşehir Belediye Hesabı	16	16	12.344.848,98	12.344.848,98	100
	Büyükşehir Belediye Kuruluşu Hesabı	19	18	8.125.885,79	7.631.265,09	94
	Büyükşehir Bağlı İlçe Belediye Hesabı	143	116	7.283.111,25	7.055.859,73	97
	İl Belediye Hesabı	65	62	3.402.805,36	3.329.537,24	98
	İlçe Belediye Hesabı	749	388	4.516.759,48	3.581.297,66	79
	Belde Belediye Hesabı	1.976	67	2.289.973,29	406.142,50	18
	TOPLAM	2.968	667	37.963.384,15	34.348.951,21	90
SOSYAL GÜVENLİK KURUMU	Sosyal Güvenlik Kurumu Merkez Hesabı	1	1			
	Sosyal Güvenlik Kurumu Tasra Hesabı	106	3			
	İs Kurumu Merkez Hesabı	1	1			
	İs Kurumu Tasra hesabı	81	14			
	TOPLAM	189	19			
MAHALLİ İDARE BİRLİĞİ	Belediye Birlik Hesabı	449	10			
	Özel İdare Birlik Hesabı	101	28			
	TOPLAM	550	38			
FON, SANDIK,	Fon, Sandık vb. Hesabı	15	8			

vb. HESABI					
	TOPLAM	15	8		
GENEL BÜTÇE DÖNER SERMAYE HESABI	Askeri Döner Sermaye Hesabı	59	7		
	Diğer Döner Sermaye Hesabı	167	34		
	Milli Eğitim Döner Sermaye Hesabı	505	63		
	Sağlık Kurumları Döner Sermaye Hesabı	212	108		
	Tarım Döner Sermaye Hesabı	186	4		
	TOPLAM	1.129	216		
ÖZEL BÜTÇE DSS	Özel Bütçeli Diğer İdareler Döner Sermaye Hesabı	446	95		
	Üniversite Döner Sermaye Hesabı	66	54		
	TOPLAM	512	149		
	GENEL TOPLAM	7.310	1.603	282.662.283,06	228.811.337,56 81

Kaynak: SAYIŞTAY Başkanlığı, (2010), "Sayıştay 2009 Yılı Faaliyet Raporu",
<http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2009.pdf>, s.41-42-43, Erişim Tarihi: 25.02.2011

Tablo 4'teki 2009 yılı denetim programı bilgileri incelendiğinde, muhasebe birimi bazında bakıldığında, 7310 muhasebe biriminden 1603'ü, bütçe gideri büyüklüklerine göre, Sayıştay denetimi kapsamındaki bütçelerin %81'i denetlenmiştir. Sayıştay denetim önceliklerini bütçe büyüklüğüne göre belirlemektedir. Örneğin 2009 yılında 16 büyükşehir belediyesinin tamamının, 65 il belediyesinin 62'sinin, 1.976 belde belediyesinin ise sadece 67'sinin denetlendiği görülmektedir. Dikkat çekici olan husus ise 67 belde belediyesinin bütçe büyüklüğü, toplam belde belediyelerinin %25'ine tekabül

etmektedir ki bu da Sayıştay'ın denetim önceliklerini bütçe büyüklüğüne göre belirlediği savını destekler mahiyettedir.

4.3.2.2. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda yer alan ; “Sayman”, “Tahakkuk Memuru”, “İta Amiri” unvanlarının yerini, 5018 sayılı Kanunla birlikte yerini sırasıyla “Muhasebe Yetkilisi”, “Gerçekleştirme Görevlisi”, “Üst Yönetici” ve “Harcama Yetkilisi” unvanları almıştır.

Burada esas amacın, yetki-sorumluluk dengesinin kurulmaya çalışılması olduğu görülmektedir. Eskiden ikinci derece ita amirlerinin yazılı olarak mesuliyet üstlenmesi durumu haricinde Sayıştay'a karşı mali sorumlulukları bulunmazken, ita amirlerinin yerini alan harcama yetkililerinin doğrudan sorumlu olduğu görülmektedir. Bu düzenleme ile mali sorumluluğun orta ve alt düzey kamu görevlilerine bırakıldığı, esas yetki sahiplerinin ise sorumluluğunun bulunmadığı şeklindeki eleştirilerin ortadan kaldırılması hedeflenmiştir.

5018 sayılı Kanun Sayıştay tarafından yapılacak uygunluk denetiminde “Kamu Zararı” kavramını tanımlamaktadır. Bu kavram 1050 sayılı ve 832 sayılı kanunlarda bulunmamaktadır.

5018 sayılı Kanun öncesi yürürlükte olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda gerek kavram gerekse yaptırım olarak kamu zararı mevcut değildi. Kanunun muhtelif maddelerine serpiştirilmiş durumda bu kavram yerine kullanılan kişi borcu kavramı yer almaktaydı (Kızılkaya, 2010:175).

Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır (5018/71).

Kamu zararının belirlenmesinde;

- a) İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan fazla ödeme yapılması,
- b) Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılması,
- c) Transfer niteliğindeki giderlerde, fazla veya yersiz ödemede bulunulması,
- d) İş, mal veya hizmetin rayiç bedelinden daha yüksek fiyatla alınması veya yaptırılması,
- e) İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması,
- f) Mevzuatında öngörülmediği halde ödeme yapılması, esas alınır (5018/71)

Buna göre Sayıştay, daha önce “Fazla Ödeme” tespiti yapıldığında bu tutarın sorumlulardan tazminine karar verirken, artık 5018’de tanımlanan “Kamu Zararı” tespit ettiğinde tazmin hükmü verebilecektir. Kamu Zararı kavramının getirdiği farklılık esas itibariyle kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinin aranması gerekliliğindedir.

Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilir (5018/71).

5018 sayılı Kanununun 71’inci maddenin son fıkrasına göre kamu zararlarının tahsiline ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığı’nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecektir. Bu hükmüne istinaden “Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” 19.06.2006 tarihli ve 26324 sayılı Resmi Gazete’de 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Sayıştay’ın 832 sayılı Kanun’da gerekli değişikliklerin yapılmamış olması nedeniyle doğan boşluğu Genel Kurul Kararıyla doldurduğu görülmektedir. Sayıştay Genel

Kurulu'nun "Sayıştayca yapılan incelemeler sonucunda kamu zararı tespit edildiğinde ve kamu kaynağının verimli, etkin ve ekonomik kullanılmadığı saptandığında, 10.12.2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde sorumlu tutulacak görevli ve yetkililerin belirlenmesi hususundaki tereddüt" konulu, 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı kararına göre denetim ve kesin hükme bağlama işleri yürütülmüştür.

Sayıştay Genel Kurulunun bu kararında, 5018 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiş bulunan ancak Sayıştay Mevzuatında gerekli değişikliklerin yapılmaması nedeniyle denetim ve kesin hükmü bağlama işlevlerinde ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi amacının güdülmektedir. Sayıştay, 5018 sayılı Kanunun getirdiği düzenlemelerin aksine, uygunluk denetimini ve buna bağlı olarak sorumluluk ve kesin hükme bağlama faaliyetlerini denetim faaliyetlerinin odak noktasında tutmaya devam etmiştir.

Sayıştay Genel Kurul Kararı; hesap verme, sorumluluk ve sorumlular olmak üzere üç ana bölümden oluşmaktadır:

"Hesap Verme" başlıklı birinci bölümüne göre, Uygunluk denetiminin ve hesap yargısının temelini muhasebe birimi hesapları olup, muhasebe yetkililerini Sayıştay'a hesap verme konusunda birinci derecede sorumlulukları bulunmaktadır.

Kamu idaresi hesabı ise kuruluşun konsolide hesabı olarak tanımlanmaktadır. Kamu idare hesabı mali denetim ve performans denetiminin konusunu oluşturur. Kamu idaresi hesabının Sayıştay'a verilmesinde sorumlu gösterilmemiş, kamu idarelerinin mali hizmetler biriminin bu konuda görevli olduğu belirtilmekle birlikte, kamu idaresi ve görevlileri muhatap olarak kabul edilmiştir.

"Sorumluluk" başlıklı ikinci bölümünde, Anayasa ve 5018 sayılı Kanunun ilgili maddeleri çerçevesinde hesap verme sorumluluğu ile Sayıştay'ın kesin hükümleri

karşısındaki mali sorumluluğa ilişkin sorumluluk halleri ve sorumlu tutulacak yetkili ve görevlilerin belirlenmesi konusundaki genel açıklamalar yer almaktadır.

“Sorumlular” başlıklı üçüncü bölümde, 5018 sayılı Kanunda sayılan dört grup sorumlunun, sorumlu olduğu merciler ve sorumluluk halleri belirtilmektedir. Buna göre:

1-Bakanlar: Sayıştay’a karşı bir sorumlulukları bulunmamakla birlikte, Sayıştay yargılaması sırasında bakanın sorumluluğu ile ilgili bir hususa rastlanması durumunda bu hususun ilgili mercilere bildirilmesi mümkün bulunmaktadır.

2-Üst Yöneticiler: 5018 sayılı Kanunun 11’inci maddesinde; “Bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Millî Savunma Bakanlığında üst yönetici Bakandır.

Üst yöneticilerin özel kanunlardan doğan Sayıştay’a karşı mali sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayda sorumluluklarına hükmedilmeleri de gerekebilir. Bu husus, meselenin Sayıştay yargısında görüşülmesi sırasında hükme bağlanacak bir konu olarak görülmüştür.

3-Harcama Yetkilileri: 5018 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinin (k) bendinde, kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim, harcama birimi olarak tanımlanmıştır.

Bu nedenle, harcama yetkililerinin, harcama talimatlarının ve buna konu olan harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumlu tutulmuşlardır. Bu faaliyetler bir kurul, komite veya komisyon tarafından yerine getirilmişse sorumluluk onlara ait olacaktır.

Kanunda harcama yetkilerinin tanımı bulunmakla birlikte bu görevlilerin kim olduğu netleştirilmemiştir. Bu konu, Maliye Bakanlığı’nın Harcama Yetkilileri Hakkındaki

1 No’lu Genel Tebliği ile görev unvanları esas alınmak suretiyle açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Tebliğe göre merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin, sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin merkez teşkilatının harcama yetkilileri, bağlı oldukları üst yönetici itibariyle, bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama birimlerinin başı olarak belirlenmiştir. Örneğin bir bakanlıkta üst yöneticinin “müsteşar” olması durumunda, harcama biriminin başı olarak “genel müdür” harcama yetkilisi olmaktadır. Tebliğde, İl Özel İdaresi Kanununun 46. maddesine dayanılarak, il özel idaresi bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak tanımlanmış, ilçelerde bu yetkinin kaymakam tarafından kullanılacağı belirtilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanununda, belediye bütçesiyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi, 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu uyarınca da mahalli idare birliklerinde birlik başkanı harcama yetkilisi kabul edilmiştir.

Ancak teşkilat yapısı ve personel durumu gibi nedenlerle harcama yetkililerinin belirlenmesinde güçlük bulunan hallerde ve bütçelerinde harcama birimleri sınıflandırılmayan mahalli idarelerde, harcama yetkilisi görevi, üst yönetici veya üst yöneticinin belirleyeceği kişiler tarafından; İçişleri Bakanlığının uygun görüşü alınarak yürütülecektir.

4- Gerçekleştirme Görevlileri: 5018 sayılı Kanunun 33’üncü maddesi uyarınca bütçeden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Gerçekleştirme görevlilerinin harcama yetkilileri ile birlikte harcamaların, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumluluğu bulunmaktadır.

5-Muhasebe Yetkilileri: Daha önce saymanlık görevini yürütenlerin harcamaların, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygunluğundan sorumluluğu bulunurken, saymanların yerini alan muhasebe yetkililerinin sorumluluklarının azaltıldığı görülmektedir.

Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında; ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri, aramakla yükümlüdür.

Yetki ve sorumluluk konusundaki önemli uygulamalardan birisi de, yetki devridir. 5018 sayılı Kanununun 31. maddesinde, harcama yetkisinin devrinden bahsedilmiş ve bu devrin devreden şahsın idari sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağı belirtilmiştir. Uygulamada genellikle yetki devri, yetkinin devrinden ziyade sorumluluğun devri amacıyla kullanılmakta, bu da denetim açısından daha alt kademelerle muhatap olma sonucunu doğurmaktadır. Harcama yetkisinin devri sonucunda fiilen iş ve eylemden sorumlu olan, hukuken sorumlu olmamaktadır (Kuluçlu, 2006: 27). Halbuki hesap verilebilirliğin önemli ayaklarından birisi, kamu kaynağı kullanan birimlerin ve bu birim personelinin görev, yetki ve sorumluluk sınırlarının nesnel bir şekilde belirlenmesidir (Kuluçlu, 2006: 26).

Öte yandan, yetkisini devreden harcama yetkilisinin mali sorumluluğunun bulunmaması, 5018 sayılı Kanun'la getirilen sorumluluk anlayışının doğal sonucudur. 5018 sayılı Kanunda objektif sorumluluk yahut sebep sorumluluğu da denilen kusurlu sorumluluk anlayışı terk edilmiş, mali sorumluluk doğabilmesi için kamu görevlilerinin kasıt, kusur ve ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemin bulunması; ortada bir kamu zararının olması, ayrıca mevzuata aykırı karar, işlem ve eylemle

zarar arasında bir illiyet bağının bulunması şartı getirilmiştir (Başaran, 2010: 43). Nitekim adı geçen Sayıştay Genel Kurul Kararında da harcama yetkisinin devri halinde mali sorumluluğun yetki devri yapılan kişiye ait olacağına hükmedilmiştir.

4.3.2.3. Sayıştay'ın Denetlenmesi

5018 sayılı Kanunla birlikte ilk defa Sayıştay'ın da denetlenmesi düzenlenmiştir. Kanuna göre; Sayıştay'ın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır (5018/69).

Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanınca 5018 sayılı Kanunun 69'uncu maddesi uyarınca Sayıştay'ın dış denetimini yapmak üzere görevlendirilen Komisyon tarafından "2008 Mali Denetim Raporu" hazırlanmış ve TBMM Başkanlık Divanına sunulmuştur (Sayıştay, 2010: 39).

4.4. 6085 Sayılı Sayıştay Kanununa Göre Yüksek Denetim

6085 sayılı Sayıştay Kanunu 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nu (YDK), Sayıştay'a devrederek, Türkiye'de yüksek denetimi tek elde toplamış, çift başlılığa son vermiştir.

Sayıştay'ın teşkilat yapısında köklü değişiklikler yapılmış, daha önce bulunmayan yeni kurullar oluşturulmuştur. Rapor Değerlendirme Kurulu ve Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulu 6085 sayılı Kanunun getirdiği yeni kurullardır.

Daha önce pek çok kurum ve kuruluş kendi teşkilat kanunlarındaki hükümlerle Sayıştay denetimi dışında bırakılmışken, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile diğer kanunların Sayıştay denetiminden istisna veya muafiyet tanıyan hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Denetim faaliyetleri yeniden düzenlenmiş, uygulaması alt mevzuat çalışmaları tamamlandığında daha net görülebilecek olan, yargı raporu üretme odaklı denetimden, T.B.M.M.'ye ve kamuoyuna bilgi sunma amaçlı denetime geçilmesine olanak sağlamıştır.

6085 sayılı Kanunla birlikte Sayıştay;

-Düzenlilik denetimi ve performans denetimi tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabilecektir.

-Tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemek için yasal yetkiye sahip olacaktır.

-İşleyiş ve fonksiyonel açıdan bağımsız olacaktır.

-Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapabilecektir.

-Hazırladığı raporları zamanında ve belli bir prosedür dahilinde Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna sunabilecektir.

-Kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin ve saydamlığın yerleştirilmesine ve yaygınlaştırılmasına, böylece yolsuzlukların önlenmesine önemli katkılarda bulunabilecektir.

-Görev ve yetkilerini daha etkin bir biçimde yerine getirebilmek için iyi bir organizasyon yapısına sahip olması sağlanacaktır. (6085 sayılı Kanunun Genel Gereğinden).

Yeni Sayıştay Kanununa getirilen en önemli eleştiri ise performans denetimi ile ilgilidir. Kanun performans denetimi ile ilgili getirdiği düzenlemelerle, 832 sayılı Kanunun gerisine düşmüş durumdadır. 832 sayılı Kanun performans denetimini; verimlilik, etkinlik, tutumluluk denetimi olarak tanımlarken ve yeni kanun faaliyet sonuçlarının ölçümüne

indirgemıştır. 6085 sayılı Kanun performans denetimini, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi (6085/2.d) olarak tanımlamaktadır.

4.4.1. Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı ve İşleyişi

Sayıştay mensupları, meslek mensupları, yönetim mensupları ile başsavcı ve savcılardan oluşmaktadır. Meslek mensupları Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler ile denetçilerdir.

Sayıştay Başkanı TBMM tarafından dört yıllığına seçilmektedir. Başkana yardımcı olmak üzere, biri denetim işlerinden diğeri de yönetim işlerinden sorumlu iki başkan yardımcısı üyeler arasından Başkan tarafından görevlendirilmektedir. Başkan yardımcıları daire başkanı statüsündedirler. Başkanın onayı ile denetim işlerine yardımcı olmak üzere denetçiler arasından en çok beş bölüm başkanı, yönetim işlerine yardımcı olmak üzere en çok üç bölüm başkanı görevlendirilir (6085/21-22).

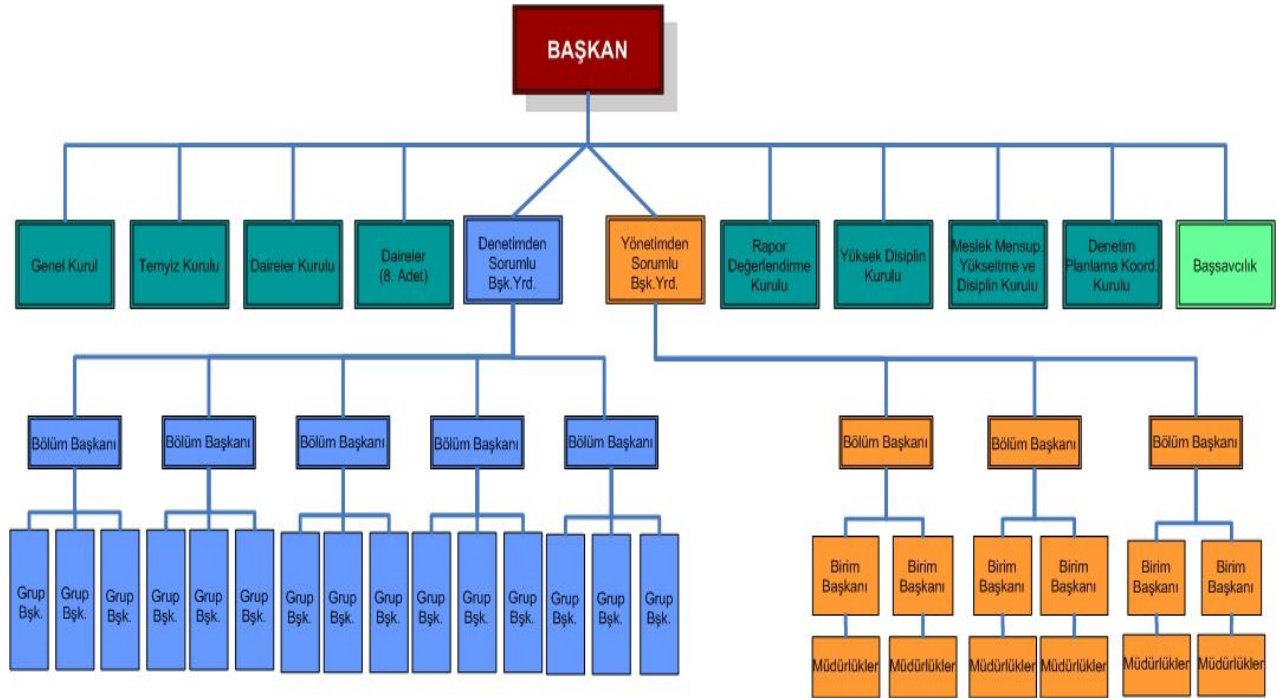
Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları bir grup başkanı ile yeterli sayıda denetçiden oluşmaktadır. Denetim grup başkanlıkları, Sayıştay'ın denetim alanındaki bütün kamu idarelerinin sektör ve faaliyet bütünlüğünü kapsayacak ve kalkınma planları, yıllık programlar ile stratejik planları izlemeye imkan verecek şekilde Sayıştay Başkanının onayı ile kurulur. Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları; Sayıştay'a bu Kanun ve diğerk kanunlarla verilen görevlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak üzere Başkanlıkça verilen görevleri yapar. Denetçiler, Sayıştay Başkanı veya onun adına grup başkanlarınca kendilerine verilen denetim ve inceleme görevlerini, kanun, tüzük, yönetmelik, standart, genelge ve rehberlerdeki esas ve usuller dairesinde yerine getirerek sonucunu bir raporla Başkanlığa bildirmek ve bu Kanunla verilen diğerk işleri yapmakla görevlidir.

Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarına yardımcı olmak üzere yeterli sayıda yönetim mensubu görevlendirilir.

Sayıştay Başkanının teklifi ve Sayıştay Genel Kurulunun kararı ile gerek görülen illerde denetim grup başkanlıkları kurulabilir.

Sayıştay'da 2011 yılı itibariyle başkan yardımcıları ve daire başkanları dahil olmak üzere 58 üye, 823 denetçi, 578 yönetim mensubu görev yapmaktadır. Bu sayıya diğer kurumlarda görev yapan denetçiler de dahil bulunmaktadır.

Tablo:5 Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı



Kaynak:<http://www.sayistay.gov.tr/sema.png>, ErişimTarihi:06.03.2011

4.4.2. Sayıştay'ın Yetkileri

Sayıştay, yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye, mallar hariç dilediği yere getirtmeye, sözlü bilgi almak

üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırmaya, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkilidir.

Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dahil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir. Denetimine giren kamu idarelerinin işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri, faaliyetleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler tarafından yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir.

Sayıştay, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebilir. Denetimler sırasında gerekli görülmesi halinde, Sayıştay dışından uzman görevlendirilebilir (6085/6).

4.4.3. Yargı ve Karar Organları

Sayıştay'ın yargı ve karar organları; Daireler, Genel Kurul, Daireler Kurulu, Temyiz Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Denetim Planlama Koordinasyon Kurulu ve Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu ve Başsavcılık'tır.

Sayıştay'ın yargısal işlevlerini yürütmekle görevli sekiz yargı dairesi bulunmaktadır. Bir başkan ve altı üyeden oluşan daireler birer hesap mahkemesi niteliğindedir. Daireler bir başkan ve dört üye ile toplanır ve kararlar oy çokluğu ile alınır.

Daireler; Hesap mahkemesi olarak sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlar, denetim raporları hakkında görüş bildirir, Sayıştay Başkanı tarafından görüşülmesi istenilen konular hakkında görüş bildirir veya karar verir (6085/23).

Genel Kurul; Sayıştay Başkanının başkanlığında daire başkanları, başkan yardımcıları ve üyelerden oluşur. Genel Kurul kanunla kendisine verilen görevleri yapar ve Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen diğer konular hakkında görüş bildirir veya karar verir. Başsavcı oy hakkı olmamakla beraber Genel Kurul toplantılarına katılır. Genel Kurul mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanır, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliğinde Sayıştay Başkanının bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır.

Genel Kurul; genel uygunluk bildirimlerini görüşür, içtihadın birleştirilmesi kararı alır, bu Kanun gereğince hazırlanacak yönetmelikler hakkında görüş bildirir, Sayıştay'a ilişkin kanun tasarısı ve teklifleri hakkında görüş bildirir, Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenilen diğer konular hakkında görüş bildirir veya karar verir, kanunla verilen diğer görevleri yapar (6085/25).

Temyiz Kurulu; Sayıştay Genel Kurulunca, Rapor Değerlendirme Kurulunda görevlendirilenler dışında kalan daire başkanları arasından iki yıl için seçilecek dört daire başkanı ve her daireden seçilecek ikişer üyenin katılımı ile kurulur. Temyiz Kurulu Sayıştay dairelerince verilen ilâmların son hüküm merciidir (6085/26).

Daireler Kurulu; Rapor Değerlendirme Kurulunda görevlendirilen ve Temyiz Kuruluna seçilen daire başkanı ve üyelerin dışında kalan daire başkanı ve üyelerden kurulur. Daireler Kurulu, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemlerle, Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirir ve bu Kanunla kendisine verilmiş olan diğer görevleri yapar.

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerince mali konularda düzenlenecek yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemler, Sayıştay'ın istişari görüşü alınarak yürürlüğe konulur (6085/27).

Rapor Değerlendirme Kurulu; Sayıştay Başkanı tarafından iki yıl için görevlendirilen iki daire başkanı ile her daireden birer üye ve denetimden sorumlu başkan yardımcısından oluşur. Kurulun başkanı Sayıştay Başkanıdır. Başkanın katılmadığı durumlarda Kurula denetimden sorumlu başkan yardımcısı başkanlık eder. Kurul, Sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirir. Sayıştay raporlarının görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir (6085/28).

Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu; Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşur. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulunun görevleri şunlardır:

Kurum stratejik planı ve yıllık performans programını hazırlamak, Türkiye Büyük Millet Meclisinin, kamuoyunun ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri de dikkate alınarak denetim stratejik planlarını ve yıllık denetim programlarını yapılacak risk analizleri doğrultusunda 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 (6085/31).

Yüksek Disiplin Kurulu; her takvim yılı için Sayıştay Genel Kurulunca seçilecek beş daire başkanı ve her daireden seçilecek birer üye ile kurulur. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder. Kurul, üye tamsayısı ile toplanır. Disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası verilmesine ilişkin kararlar üçte iki çoğunlukla verilir. Kurul, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler hakkındaki disiplin soruşturmalarına bakar (6085/29).

Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu; her takvim yılı için Genel Kurulca seçilecek bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi veya raportör, bir başdenetçi ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından kurulur. Kurula daire başkanı başkanlık eder. Kurul, üye tamsayısı ile toplanır ve oy çokluğuyla karar verir. Kurul üyeleri şahıslarını ilgilendiren konuların görüşüldüğü toplantılara katılamazlar. Kurul, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler dışındaki meslek mensupları hakkındaki yükseltme işleri ile disiplin soruşturmalarını ve ceza kovuşturmalarını yürütür (6085/30).

Başsavcılık, Başsavcı ve savcılardan oluşur. Başsavcı; Başsavcılığa intikal eden yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri savcılara havale eder. İlama ilişkin yargılamaya esas raporları hazırlayan denetçiler tarafından yapılan temyiz istemini gerçekleştirir veya temyiz isteminde bulunmama gerekçesini, ilgili denetçiye bildirilmek üzere Başkanlık makamına sunar. İlamların infazını izler ve bu hususla ilgili gerekli işlemleri yapar. Hakkında suç duyurusunda bulunulan sorumluların ve diğer ilgililerin durumlarını izler. Sayıştayca belirtilen süreler içerisinde verilmeyen hesapları takip eder, hesabı ve istenilen bilgi ve belgeleri vermeyen sorumlular ve diğer ilgililer hakkında bu Kanunda belirtilen gerekli işlemleri yapar. Kanunlarla ve Sayıştay Başkanı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirir.

Savcı; kendisine havale edilen yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri inceleyerek düşüncesini gerekçeli olarak bildirir. Oy hakkı bulunmamak üzere hesap yargılamasına katılır ve görüşünü açıklar. Başsavcı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirir.

Başsavcılığın çalışma esas ve usulleri yönetmelikle düzenlenir (6085/33).

4.4.4. Denetim Alanı ve Şekli

6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre, Sayıştay'ın denetim alanına giren kurum ve kuruluşlar şunlardır (6085/4):

a) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak %50'den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları (% 50'den az olması halinde ortaklık hakları yönüyle), diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

b) (a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri (kamu payının yarıdan az olması halinde ortaklık hakları yönüyle),

c) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,

ç) Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, denetler.

Sayıştay; yapılan andlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de denetler.

Böylece diğer kurum kuruluşlarla birlikte, KİT'lerin yanı sıra, Hazinesinin pay sahibi olduğu diğer işletmelere, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı portföyünde yer alan kuruluşlara, özel statülü kuruluşlara, bütçe dışı fonlara, döner sermaye işletmelerine ve ma-

halli idare işletmeleri, bir başka söylemle, 2008 yılında aktif büyüklüğü yaklaşık 400 milyar TL'ye yükselen kamu işletmelerinin (Hazine Müsteşarlığı,2009:1) denetimi Sayıştay'a bırakılmıştır.

Kanuna göre Sayıştay denetimi; bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ve kamu kaynaklarının korunması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması, amacıyla gerçekleştirilir (6085/34).

Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar. Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini içeren uygunluk denetimi, kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesini içeren mali denetim'den oluşmaktadır.

Uygunluk denetiminin konusu örgütün mali işlemleri ve faaliyetleri olup, amacı denetim konusunu oluşturan mali işlem ve faaliyetlerin mevzuata ne kadar uygun olduğunun veya uygun olmadığının incelenmesidir (Aslan, 2008:10).

Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Bu denetimler sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususlar da rapor edilebilir. (6085/36).

Performans denetimi dışındaki denetim türleri 5018 sayılı Kanunla uyumlu olarak düzenlenmiştir. Performans denetimi ise 6085 sayılı Kanunda yeniden düzenlenmiş, performans ölçümüne dönüştürülmüştür. Bu haliyle 5018 sayılı Kanunda öngörülen performans denetiminin uygulanabilirliği kalmamıştır.

Denetimler; denetimin planlanması, denetim programının hazırlanması ve uygulanması, sonuçların ve tavsiyelerin raporlanması, raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve ilgili kamu idaresine gönderilmesi ve raporların izlenmesi aşamalarından oluşur.

Denetim sürecine ilişkin hususlar, kanunlar dikkate alınmak ve genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarından yararlanmak suretiyle hazırlanacak yönetmelik, standart ve rehberlerde belirtilir (6085/37). Kanuna göre bu yönetmelik, standart ve rehberlerin bir yıl içinde çıkarılması gerekmektedir.

Sayıştay'ın uygunluk denetiminin sonucunda yargı raporu düzenlenmekte ve sorumluların hesap ve işlemleri kesin hükme bağlanmaktadır. Mali denetim ve performans denetiminin çıktıları ise denetim raporlarıdır. Bu raporlar Sayıştay'ın yetkili kurullarında görüşüldükten sonra TBMM'ye sunulmaktadır.

4.4.4.1 Eşleştirme (Twinning) Projesi

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) üyelik sürecinde, üyelik hedeflerini ve takvimini düzenleyen "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Program"ın "Mali Kontrol" Başlıklı 28. Bölümünde belirtilen önceliklerden birisi de, "Dış denetimin alanının uluslararası standartlara uygun bir şekilde geliştirilmesi"dir. Bu başlık iki ana unsurdan oluşmaktadır (Polat, 2006:35):

1. Dış denetim alanındaki AB normlarına ve uluslararası standartlara uygun mevzuat değişikliği,
2. Sayıştay Başkanlığının Dış Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi.

Sayıştay'ın dış denetime ilişkin görevlerini Ulusal Program çerçevesinde uluslararası standartlar ve AB ile uyumlu hale getirebilmek amacıyla "Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi" başlıklı Eşleştirme (Twinning) Projesi hazırlanmıştır. Proje, Türkiye-AB Mali İşbirliği çerçevesinde 2003 yılı proje paketinde yer almış ve Avrupa Komisyonu Yönlendirme Komitesinin 14 Mart 2005 tarihli koşulsuz onay kararı ile hukuki geçerlik kazanmıştır. Çalışmaları 30.03.2005 tarihinde başlayan ve 20 ay sürmesi planlanan proje NAO ile birlikte yürütülecek, ayrıca projede İspanya Sayıştay'ı uzmanlarından da yararlanılacaktır. Proje, Türkiye'ye AB Bütçesinden verilen 1 milyon 349 bin Avro ile finanse edilmektedir. Projenin temel hedefleri şunlardır (Polat, 2006:35-36):

-Sayıştay'ı; kamu sektörünün yönetim, hesap verme sorumluluğu, kontrol ve denetim kalitesini daha iyi değerlendirecek şekilde desteklemek,

-Türkiye'de kamu mali kontrol sistemlerinin verimlilik ve etkinliğini güvence altına almak.

-Sayıştay'ın denetimlerini bütünüyle uluslararası denetim standartlarına uygun hale getirmek.

Eşleştirme projesine bağlı olarak mali denetim, performans denetimi, AB fonlarının denetimi, bilgisayar destekli denetim teknikleri ve bilişim sistemleri denetimi alanında çalışma yapacak çalışma grupları oluşturulmuş olup bu grupların faaliyetleri halen devam etmektedir.

Bilişim sistemlerinin denetimi, gerek düzenlilik denetimi, gerekse performans denetimlerinden sağlıklı sonuçlar elde edilmesi ile yakından ilgilidir. Eğer denetlenen kurumun bilişim sistemlerinin güvenilirliği test edilmemişse, denetimlere esas verilerin doğruluğundan tam emin olunamayacaktır. Ancak düzgün işleyen bir sistem doğru bilgiler

üretebilir. Bu nedenle Sayıştay'ın kurumsal bazda yapacağı denetimler öncesinde, o kurumun bilişim sistemlerinin güvenilirliğini onaylaması oldukça önemlidir.

Bilişim sistemlerinin denetimi ile ilgili olarak Sayıştay ile Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) arasında bilişim sistemleri denetimi, eğitimi, rehber ve yazılım geliştirilmesi ile ilgili konularda işbirliği yapılmasına ilişkin bir protokol imzalanmıştır. Yapılan protokol ile Sayıştay'ın bilişim sistemlerine yönelik denetim işlerinin kalite güvencesinin artırılması sağlanacak ayrıca, DPT tarafından geniş katılımı hazırlanan 2006-2010 yıllarını kapsayan ve eylem planlarıyla desteklenen Türkiye Bilgi Toplumu Stratejisinde öngörülen kamusal alanda bilgi güvenliği yönetim sistemlerinin oluşturulması ve geliştirilmesi amaçlarına da katkıda bulunulacaktır (Yıldız,2007:185).

4.4.4.2. Performans Denetimi - Performans Ölçümü

Dünya ekonomilerinde özellikle de yaşanan ekonomik krizler sonucunda, kıt olan kaynakların kullanımında iyi yönetimin önemini ortaya koymuştur. Kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanımının yani performansa dayalı yönetim ilkeleri, performans denetimini ortaya çıkardığı gibi performans denetimi de bu ilkelerin yerleşmesine katkı sağlamıştır. Performans denetimi, ofis tipi Sayıştayların denetim yapısı içinde ortaya çıkmış bir denetim türüdür. Performans denetiminin iyi yönetim ilkelerine ve kaynakların daha iyi kullanımına sağladığı katkının görülmesi ve 1970'li yıllardan itibaren performans denetimine duyulan ihtiyacın bir sonucu olarak yargı yetkisine haiz Sayıştaylar da bu denetim türünü de kullanmaya başlamışlardır (Karaahmet, 2010: 106).

Ancak halen performans denetiminin ne olduğu, idarelerin takdir yetkisini kısıtlayıp kısıtlamadığı yani bir nevi yerindelik denetimi sayılıp sayılmayacağı konusundaki tereddütler hem denetleyenler daha çok da denetlenenler açısından giderilebilmiş değildir.

Konuyla ilgili olarak 28 ülke Sayıştay tarafından ortak olarak hazırlanmış olan INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi, performans denetimi konusunda uygulayıcılar açısından temel başvuru kaynaklarından biridir (INTOSAI, 2004).

Rehbere göre, performans denetimi devlet/hükümet faaliyetlerinin, programlarının veya organizasyonlarının verimliliğinin ve etkinliğinin, ekonomiklik ve iyileştirme sağlama amacı gözetilerek, bağımsız bir biçimde incelenmesidir (INTOSAI, 2004:1).

Performans denetimi;

- İdari faaliyetlerin ekonomikliğinin idari prensipler ve uygulamalar ile yönetim politikaları esas alınarak denetlenmesini,

- Beşeri, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğinin, bilgi sistemlerinin, idarece belirlenmiş olan performans ölçülerinin ve izleme mekanizmalarının ve belirlenmiş eksiklikleri gidermek amacıyla denetlenen kurumlarca uygulanan prosedürlerin denetlenmesini,

- Denetlenen kurumun amaçlarının gerçekleşmesi bağlamında performans denetiminin fiili duruma kıyasen etkinliğini” kapsamaktadır (INTOSAI, 2004:1).

Bir dış denetim faaliyeti olarak Performans denetiminin performans ölçüm sistemleri ile ilgisi bunların verimli ve etkin olup olmadığı ya da güvenilirliğinin denetimi ile ilgilidir (INTOSAI, 2004:10).

Öte yandan INTOSAI; Sayıştay’a tanınan yetkilerin artırılması ve Sayıştay’ın tüm kamu kurumlarında düzenlilik ve performans denetimini yürütmek veya yürütülen denetimleri yönlendirmekle yetkili kılındığı ölçüde kamusal hesap verme sorumluluğunun gelişmişliğinden bahsedilebileceğine özel bir vurgu yapmak suretiyle performans denetiminin önemine dikkat çekmektedir (DPT, 2000: 103,104).

Performans ölçümü ise genellikle, program gerçekleştirmelerinin - özellikle de önceden belirlenmiş hedeflere doğru bir gelişme kaydetmenin - izlenmesine ve raporlanmasına yönelik devamlı bir süreç anlamına gelir. Performans ölçümü, bir programın, ölçülebilir performans standartlarıyla ifade edilebilen hedeflerinin ya da isterlerinin gerçekleşip gerçekleşmediğine dönüktür. Performans ölçümü, yönetim açısından erken bir uyarı sistemi ve kamuoyuna yönelik hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi için bir araç vazifesi görmektedir. Bir hükümet programının ya da kuruluşunun belirlenmiş olan hedeflere ulaşmış olduğunun tespitine yönelik olarak devamlılık gösteren süreç, dış denetçilerin değil yönetimin ve iç kontrolün ilgi alanına giren bir konudur (INTOSAI, 2004:9).

INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun öngördüğü şekilde yapılacak bir performans denetiminin aslında idarenin bir faaliyeti olduğunu ortaya koymaktadır. Yani performans ölçümü iç denetçilere ait bir görev iken, performans denetimi bir dış denetim faaliyetidir. Buradan çıkan sonuç Kanunun, Sayıştayca yapılan performans denetimine son verdiğidir.

Bununla birlikte 6085 dayalı olarak Sayıştay bünyesinde verimlilik-etkinlik-tutumluluk (VET) denetimi yapacak denetim grupları oluşturulduğu görülmektedir. Bu denetim gruplarının yürütecekleri denetimlerde, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu hükümleri gereği, kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili olarak esas alacakları temel kriterler, kuruluşların bütçelerinde yer alan hedef ve performans göstergeleri olacaktır (6085/36. madde gerekçesinden). Bu anlamda 6085 sayılı Kanun, verimlilik-etkinlik-tutumluluk (VET) denetimini idarelerin öngördüğü hedef ve performans göstergelerine ulaşıp ulaşılmamasına indirgemiş bulunmaktadır.

INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberine göre performans denetimleri idarece belirlenmiş olan performans ölçülerinin denetlenmesini de içermektedir ki Sayıştay'a bu yetki verilmemiştir.

5018 sayılı Kanununun 9. maddesinde, Kamu idarelerinin, kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamaları öngörülmektedir. Yani Sayıştay tarafından yapılması öngörülen performans denetimine esas ölçütler stratejik planlarla belirlenecektir.

Kanun, stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'na yetki vermektedir.

Bu yetkiye dayanılarak çıkarılan, 26.5.2006 tarih ve 26179 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin kapsam başlıklı 2. maddesinde, Millî Savunma Bakanlığı, Dışişleri Bakanlığı, Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Millî İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığının stratejik plan hazırlamasının zorunlu olmadığı belirtilmektedir. Dolayısıyla bu kurumlarda Sayıştay'ın 6085 sayılı Kanunda öngörülen performans denetimini yapması mümkün olmayacaktır.

Diğer taraftan Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz (6085/7) hükmünün hangi amaçla konulduğu net olarak

ortaya konulamamıştır. Madde gerekçesinde, hukuki ve mali sonuç doğuracak olan denetim türü uygunluk denetimi olduğundan bu hususa açıklık kazandırmak üzere kanunda böyle bir ifadeye yer verildiği ifade edilmekte ise de, bu gerekçe de kendi içinde çelişkiler barındırmaktadır. Sayıştay'ın daha önce de gerçekleştirdiği performans denetimleri sonucu yazılan raporlar T.B.M.M.'ye sunulmakta idi. Bu raporlar hakkında yapılacak işlemler kanunda açık olarak belirtilmiş olduğundan, uygunluk denetimleri gibi Sayıştay yargılamasının konusu değildirler.

4.4.5. Sayıştay Raporları

Kanunda Sayıştay Raporları, denetim ve incelemeler sonucu hazırlanarak Sayıştay Başkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan veya kamu idarelerine gönderilen raporlar olarak tanımlanmaktadır (6085/2). Sayıştay raporları, denetim ve incelemeler sonucunda denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından hazırlanan denetim raporları esas alınarak hazırlanır. Bu raporlar; dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimini ve bunların dışında kalan diğer raporlardır.

TBMM'ye sunulan Sayıştay Raporlarının etkin ve sonuç alınabilir bir hale gelebilmesi için Meclis İçtüzüğünde; TBMM'ye sunulacak raporların hangi esas ve usuller çerçevesinde görüşüleceğinin, komisyonunun üreteceği nihai raporun biçim ve içeriğinin, bu raporlarda belirtilecek hususların izlenmesine dair prosedürün, TBMM Genel Kurulunda Sayıştay Kanunu gereğince genel görüşme konusu olacak raporların Genel Kurulda görüşme esas ve usullerinin, düzenlenmesi gerekmektedir. Plan ve Bütçe Komisyonunun kesinhesap görüşmelerinde geçmiş dönem bütçe uygulama sonuçlarının iyi bir şekilde denetlenmesini sağlamak için daha önce uygulaması olan Sayıştay Komisyonu gibi bağımsız bir yeni komisyonun oluşturulmasına gidilmelidir (DPT, 2000: 15-16).

4.4.5.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Kanunun dış denetim genel değerlendirme raporunu düzenleyen 38. maddesine ilişkin gerekçede, mülga 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre saymanlık bazında yapılan Sayıştay denetimlerini, kamu idareleri bazında yapılacak bir denetime dönüştürülmesinin amaçlandığı belirtilmektedir. 5018 sayılı KMYKK'nun dış denetimi düzenleyen 68. maddesinde de adı geçen dış denetim genel değerlendirme raporu, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile daha ayrıntılı şekilde düzenlenmiş olmaktadır.

Kanuna göre, kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporları, idareler itibariyle birleştirilir ve bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilir. Denetim raporları, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandırılır. Bu cevaplar da dikkate alınarak yeniden düzenlenen denetim raporları Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini takip eden mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Bu raporlara kamu idarelerinin cevapları da eklenir. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini temmuz ayının onbeşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunar. Daireler denetim raporları hakkında görüş oluştururken, söz konusu raporların bu Kanunda öngörülen amaç, çerçeve ve sınırlar içinde olup olmadığı yönünden inceleme yapar ve bu hususlara uygunluk taşımayan raporların düzeltilmesine ilişkin görüşünü Sayıştay Başkanlığına sunar.

Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştayca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınır. Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimini ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

Dış denetim sonuçları kurum veya konu bazında müstakil raporlar halinde de hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulabilir.

Dış denetim genel değerlendirme raporu, Kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere kamu idarelerinin sermayesinin doğrudan doğruya veya dolaylı olarak yarısından fazlasına sahip buldukları kuruluş ve ortaklıklarının denetimi, bu idarelerin denetimi ile birlikte gerçekleştirilir ve denetim sonucunda hazırlanan raporlar TBMM'ye sunulur ve bilgi ve gereği için ilgili kamu idarelerine gönderilir (6085/38).

4.4.5.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

Kanuna göre, kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan mahallî idareler genel faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporu denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilir.

Denetim grup başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan faaliyet genel değerlendirme raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından mahallî idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu ile birlikte TBMM'ye sunulur ve bir örneği Maliye Bakanlığına gönderilir. Mahallî idarelerin idare faaliyet raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği İçişleri Bakanlığına, bir örneği de ilgili mahallî idarenin meclisine gönderilir (6085/39).

Kamu idareleri, 17.3.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi gazete yayımlanarak yürürlüğe giren, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre idari faaliyet raporlarını hazırlayarak Sayıştay'a göndermekle yükümlü tutulmuşlardır.

4.4.5.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilir.

Bu amaçla düzenlenen değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra TBMM'ye sunulur ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri alır (6085/40).

4.4.5.4. Genel Uygunluk Bildirimi

Genel uygunluk bildirimini verilmesi Sayıştay'a Anayasa ile verilmiş bir görevdir. Parlatentonun bütçe üzerindeki denetim yetkisinin en önemli araçlarındanır.

Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmişbeş gün içinde TBMM'ye sunar.

Genel uygunluk bildirimini taslağı; denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanır. Uygunluk değerlendirmesinde kesin hesap kanunu tasarısında yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları, kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılır. Bu karşılaştırmada bunların uygunluk derecesiyle birlikte kamu idare hesaplarını oluşturan mali rapor ve tablolar ile kesin hesap kanunu tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu da değerlendirilir. TBMM'ye sunulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenen genel uygunluk bildirimini taslakları grup başkanlıklarınca Sayıştay Başkanlığına sunulur.

Genel uygunluk bildirimini taslakları Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son şekli verilir. Genel uygunluk bildirimini görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması

için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir. Bu görüşmeler sırasında Maliye Bakanlığı adına bir yetkili ile Sayıştay Başsavcısı da hazır bulunur.

Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin TBMM'ye verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez. Genel uygunluk bildiriminin sunulmasından sonra kesin hesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildiri ile birlikte ek olarak TBMM'ye sunulur.

Kesin hesap kanunu tasarılarına, kesin hesapların ait olduğu yılın sonuna kadar kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının yerine getirilme oranını gösteren bir cetvel eklenir (6085/41).

Sayıştay ayrıca, 1996 yılından bu yana, Genel Uygunluk Bildirimi ekinde o yılın bütçe uygulaması sonucu harcamalarla ve gelirlerle ilgili ayrıntılı verileri içeren ve tahminlerle gerçekleştirmeler arasında oluşan sapmaları gösteren "Bütçe Uygulama Sonuçları Raporu" nu, ve önemli mali denetim bulgularını içeren "Hazine İşlemleri Raporu"nu hazırlamaktadır. 1997 yılında başlayan uygulama sürdürülerek, Meclise "Dış Borç İzleme Raporu" sunulmaktadır (DPT, 2000:96).

4.4.5.5. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetimine İlişkin Düzenlenecek Raporlar

Daha önde YDK tarafından denetlenmekte olan kamu iktisadi teşebbüsleri, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte Sayıştay'ın denetimine girmiştir. KİT'lerin denetimi bu kanun ile 233 sayılı, 399 sayılı KHK ile 3346 sayılı ve 4046 sayılı Kanunlara göre yapılacaktır.

Kanuna göre, denetim grup başkanlıklarınca kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi sonucunda hazırlanan yıllık denetim raporları, en geç ilgili olduğu yılın bitimini

takip eden eylül ayı sonuna kadar Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilir. Rapor Değerlendirme Kurulu, ekim ayı sonuna kadar rapora son şeklini verir. Bu raporlar, Sayıştay Başkanlığınca denetlenen kuruluşa ve bir örneği de ilgili bakanlığa gönderilir. Kuruluşlar hazırlayacakları cevaplarını varsa yönetim kurullarından yoksa yetkili organlarından geçirmek kaydıyla, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde Sayıştay'a ve ilgili bakanlığa gönderir. İlgili bakanlık bu cevapları kendi görüşleri ile birlikte en geç onbeş gün içinde Sayıştay'a gönderir.

Denetlenen kuruluşlara ait yıllık denetim raporları, kuruluş ve bakanlık cevapları en geç ilgili olduğu yılın bitimini takip eden yılın sonuna kadar Sayıştay Başkanı tarafından, 3346 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde ilgili komisyonda görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Bu raporlar aynı zamanda Devlet Planlama Teşkilatı ve Hazine müsteşarlıklarına gönderilir. Bu kapsamda, denetlenen kuruluşların, yıllık faaliyet sonuçlarını içeren genel rapor, kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl duyurulur (6085/43).

4.4.5.6. 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 (6085/42).

4.4.5.7. Raporların Kamuoyuna Duyurulması

Sayıştay raporları, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulur.

Savunma, güvenlik ve istihbarat ile ilgili kamu idarelerinin ellerinde bulunan devlet mallarının bu Kanun uyarınca yapılacak denetimi sonucunda hazırlanacak raporların kamuoyuna duyurulmasına ilişkin hususlar; ilgili kamu idarelerinin görüşleri alınarak Sayıştay tarafından hazırlanıp Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir (6085/44). Kanuna göre, bu yönetmeliğin kanunun yayımı tarihinden itibaren bir yıl içerisinde çıkarılması gerekmektedir.

4.4.6. Yargılamaya Esas Raporlar

Sayıştay kesin hükme bağlama faaliyetlerini Sayıştay Denetçilerinin uygunluk denetimleri sonucunda düzenledikleri raporlar üzerinden gerçekleştirmektedir. 6085 sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önceki dönemde, bu raporlar denetlenen muhasebe biriminin bir yıllık hesabına ilişkin olup düzenlenmesi de zorunluluk arz etmekteydi. Zira bu raporlar üzerinden sorumluların ibra edilmesi gerekiyordu. Denetlenmeyen hesaplar için ise iki yıllık bir süre öngörülmüştü. Sorumlular hesabını Sayıştay'a teslim ettikten sonra iki yıl içinde yargılanmadığı takdirde hükmen onanmış sayılıyordu (832/66). Hükmen onama sorumlular açısından ibra edilmeleri anlamına gelmekteydi.

6085 sayılı Kanun ile birlikte sorumluların Sayıştay tarafından ibra edilmesi ortadan kalkmıştır.

Kanuna göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yıl sonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenir. Ancak sektör, program, proje ve konu bazında yapılan denetimlere ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlar için mali yıl sonu beklenmez (6085/48). Buna göre sadece kamu zararı tespit edilmesi durumunda yargılamaya esas rapor düzenlenecektir. Daha

önce kamu zararı tespit edilmemiş olsa da bu raporun düzenlenmesi sorumluların ibrası açısından zorunluydu.

6085 sayılı Kanunun Sayıştay denetimine tabi bütün kurum ve kuruluşlarını bu kapsama dahil etmediği görülmektedir. Yargılamaya esas raporlar, genel yönetim kapsamı dışında kalan ancak Sayıştay denetimine tabi olan kamu iktisadi teşekkülleri (KİT), belediye iktisadi teşekkülleri (BİT) için düzenlenmeyecektir.

4.4.7. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri

Sayıştay'ın bütün denetim faaliyetlerinde sorumluluk konusu birincil derecede öneme sahip olmakla birlikte, özellikle uygunluk denetimi sonucunda ortaya çıkan kamu zararının sorumlularının tespiti, gerek denetim gerekse kesin hükme bağlama faaliyetlerinde önemli bir yere sahiptir. Mali iş ve işlemlerden sorumlu kamu görevlilerinin, kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargı kararı sonucu tespit edilen kamu zararından hangi hallerde sorumlu tutulacakları hem denetlenenler hem de denetleyenler açısından açık olmalıdır. Bu nedenle gerek mülga 1050 ve 832 sayılı Kanunlarda gerekse 5018 ve 6085 sayılı Kanunlarda sorumluluk konusu ayrıntılı bir biçimde yer almaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun "Sorumlular ve Sorumluluk Halleri" başlıklı 7. maddesinde;

Sorumlular ve sorumluluk halleri uygulamasında; 5018 sayılı Kanun ve Sayıştay denetimi ile ilgili diğer kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluk halleri esas alınır.

Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması

için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur. Bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediği Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay raporlarında belirtilir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılır.

Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri ile illiyet bağı kuru- larak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür.

Usulüne uygun biçimde görevlendirilmediği halde kendiliğinden veya verilen emir üzerine gelirleri tahakkuk ettiren, toplayan, harcayan ve bu işlemleri onaylayanlar, malları muhafaza eden ve idare edenlerle her türlü mali iş ve işlemleri yürütenlerin işlemleri bir hesaba dahil edilmediği takdirde, sorumluluk bu kişiler hakkında da uygulanır. Bu durum yöneticilerin yazılı emirleri üzerine meydana gelmiş ise sorumluluğa yöneticiler de ortak olur.

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve TBMM'ye karşı sorumludurlar.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz, hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan kamu zararının tanımında da, 5018 sayılı Kanundaki kamu zararı tanımına atıf yapılmaktadır. Sonuç olarak 5018 sayılı Kanunla getirilen sorumluluk sistemi yeni Sayıştay Kanununda da aynen benimsenmiştir (6085/7).

Kanunda, Sayıştay'ın kesin hükme bağlama sonucu çıkardığı ilamlarda sorum- lu tuttuğu kamu görevlileri ile kamu zararı arasında illiyet bağı kurması hüküm altına alınmaktadır (6085/7). Bundan kastın sorumluların kasıt, kusur ya da ihmalleri sonucunda kamu zararının meydana geldiğinin ilamda gösterilmesi olduğu anlaşılmaktadır. Yapılan

düzenleme ile sorumluların, kasıt, kusur, ihmal türünden subjektif (kişisel) hallerin dikkate alın-madığı, objektif sorumluluğu yerine kusur sorumluluğu esası benimsenmiştir.

Sorumluluk konusunda Sayıştay Genel Kurulunun 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı kararı yürürlükte bulunmakla birlikte, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun, Sayıştay İlamlarında sorumlu tutulan kamu görevlileri ile kamu zararı arasında illiyet bağı kurulması ile ilgili hükmü dikkate alınarak Sayıştay Genel Kurul Kararının yenilenmesi gerekmektedir.

Hesap yargılamasında kasıt, kusur, ihmal tespitinin nasıl yapılacağı konusu ise müphemdir. Sayıştay'ın adeta soruşturma yürüterek kamu zararına yol açan kamu görevlilerini tespit etmesi, kasıtlı, kusurlu davrandıklarını, ya da görevlerini ihmal ettiklerini ispat ederek kamu zararına hükmetmesi gerekmektedir.

Eğer, mali kanunlarda özel belirlemeler yer almıyorsa, hesap yargısının kusura hükmetmesi olanağı zaten yoktur. Başka bir deyişle, “Sorumlu memur görevini gereğince yerine getirseydi, bu hata ortaya çıkmaz, Hazine de zarara uğramazdı. Bu durumda en azından görev ihmalidir:” biçiminde bir kusur tesbiti Sayıştayca yapılamaz. Görevi ihmal, Türk Ceza Kanunu kapsamında değerlendirilmesi gereken bir suç kavramıdır (Bayar, 2010:56).

Bu düzenleme Sayıştay ile adli yargı arasında çok açık bir görev uyuşmazlığı yaratacaktır. Aslında 5018 sayılı Kanun Sayıştay'ın yargı yetkisini öngörmediğinden (yok farzedtiğinden) sorun daha da büyümüş olarak karşımızda durmaktadır (Bayar, 2005:80).

Nitekim bu konuyla bağlantılı olarak, Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun, 2005/110 Esas, 2005/159 Kara nolu kararında ve 2007/4-88 Esas, 2007/94 Karar nolu kararında, 5237 sayılı TCK'nın 257. maddesinde tanımlanan “Görevi Kötüye Kullanma” suçunda ifade edilen “kamunun zararına neden olma” olgusunu tanımlarken, 5018 sayılı

Kanunun 71. maddesindeki “Kamu Zararı” tanımına doğrudan atıf yapıldığı görülmektedir. Bu durum, mali iş ve işlemlerle görevli kamu görevlileri açısından kamu zararına yol açma ithamının sonuçlarının ne kadar vahim olabileceğini göstermektedir.

Bunun yerine 5018 sayılı Kanunda yeniden bir düzenleme yapılması ve kamu zararına dayalı sorumluluk anlayışı yerine, eskiden olduğu gibi objektif sorumluluğa dayalı ve cezai sonuçlar doğurmayacak bir sorumluluk anlayışının getirilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

4.4.8. Yargılamaya Esas Raporların Dairelerce İncelenmesi ve Hükme Bağlanması

Denetçiler tarafından düzenlenen yargılamaya esas raporlar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Başkanlık bu raporları en geç onbeş gün içinde yargılamanın yapılacağı daireye gönderir (6085/48).

Daire başkanları dairelerine verilen yargılamaya esas raporlar hakkında başsavcılığın yazılı düşüncesini alır. Daire başkanı başsavcılığın yazılı düşüncesini içeren yargılamaya esas raporu düşüncesini bildirmesi için üyelere birine verir. Üye kendisine verilen yargılamaya esas rapor üzerinde gerekli incelemeyi yapar ve yazılı düşüncesi ile birlikte daire başkanlığına geri verir ve raporda konu edilen hesap ve işlemlerin yargılanmasına başlanır. Hesap yargılaması sırasında savcı da hazır bulunur ve görüşünü açıklar (6085/49).

Yargılama yapılmadan yargılamaya esas raporun önce bir üyeye verilerek yazılı düşüncesinin alınması, ihsas-ı rey anlamına gelebilir. Bu nedenle rapor hakkındaki görüşün üye yerine raportörce verilmesi daha uygun bir düzenleme olacaktır.

Daireler tarafından yapılan hesap yargılaması sonucunda; hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hük-

medilir. Bu hükümler dışında, gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilebilir (6085/50).

Yargılama sonucu gerekçeli olarak düzenlenen ilamlar sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ edilir (6085/52).

Bu Kanunda yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 18.6.1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır (6085/61).

4.4.9. İlamların İnfazı

Sayıştay ilamları kesinleştikten sonra doksan gün içerisinde yerine getirilir. İlam hükümlerinin yerine getirilmesinden, ilamların gönderildiği kamu idarelerinin üst yöneticileri sorumludur. İlamlarda gösterilen tazmin miktarı hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak, 9.6.1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunur (6085/53).

Mülga 832 sayılı Kanunda, eklenecek faizin tutarının, tazminine karar verilen miktarın %10 unu geçemeyeceği şeklinde bir hüküm bulunmaktaydı (832/64). Bu hüküm özellikle faizlerin yüksek olduğu dönemlerde ve kamu zararının sorumlulardan tahsili sürecinin uzadığı hallerde, tazminine hükmedilen tutarların faiz karşısında erimesine neden olmaktaydı. Yeni düzenlemenin bu sakıncaları gidereceği düşünülmektedir.

4.4.10. Kanun Yolları

Sayıştay yargılamasında kanun yolları, yargı organlarındakine paralel olarak düzenlenmiştir. Bunlar temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesi talebidir. Kanun yollarına sorumlular, sorumluların bağlı olduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki

kamu idareleri için Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimi ve başsavcılık başvurabilir. Başvuru, Sayıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış imzalı bir dilekçe ile yapılır.

4.4.10.1. Temyiz

Sayıştay dairelerince verilen ilamlar, Sayıştay Temyiz Kurulunda temyiz olunur. Bu Kurulca verilen kararlar kesindir. Sayıştay dairelerinin ilamları; kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak, hesap yargılaması usullerine riayet etmemek gibi sebeplerle temyiz olunabilir. Temyiz süresi ilamın ilgiliye tebliğinden itibaren altmış gündür.

Temyiz Kurulu temyiz olunan hükmü olduğu gibi veya düzelterek tasdik eder, bozar ya da Kurul üye tamsayısının üçte iki çoğunluğu ile kaldırır. Bozma halinde evrak yeniden karara bağlanmak üzere o kararı veren daireye gönderilir. Daire ilk kararında ısrar eder ve bu ısrar üzerine temyiz olunarak tekrar Temyiz Kurulunca bozma kararı verilirse daire bu karara uymak zorundadır. Temyiz Kurulunun tazmin hükmünün kaldırılmasına ilişkin kararları, temyiz konusu ilam maddesindeki bütün sorumluları kapsar (6085/55).

4.4.10.2. Yargılamanın İadesi

Yargılamanın iadesi talebi yargılamayı yapan dairece görüşülür ve karara bağlanır. Sayıştay daireleri de her hangi talep olmasa bile doğrudan doğruya yargılamanın iadesine karar verilebilir. Yargılamanın iadesi sebepleri şunlardır:

- a) Hesapta maddi hata, isim yanlışlığı veya eksikliği bulunması, noksanlık veya mükerrerlik olması.
- b) Hükme etki yapmış olan bir belgede sahtecilik bulunması.
- c) Denetleme veya hesap yargılaması sırasında görülmeyen yanlış veya usulsüz bir işlemin hükümden sonra meydana çıkmış olması.
- ç) Denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması.
- d) Hükme esas tutulan bir ilamın bozulma suretiyle ortadan kalkmış olması.

e) Bilirkişi veya uzmanın gerçeğe aykırı rapor düzenlediğinin ortaya çıkması.

Yargılamanın iadesi isteminde bulunma süresi ilamın tebliği tarihinden itibaren beş yıldır. Yargılamanın iadesi isteminde bulunmak ilamın icrasını alıkoymaz. Yargılamanın iadesi dilekçesini inceleyen daire gerekli gördüğü takdirde, kanunen geçerli teminat karşılığında, icranın geciktirilmesine karar verebilir (6085/56).

4.4.10.3. Karar Düzeltmesi

Temyiz Kurulu kararları hakkında, yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere aşağıdaki sebeplerle karar düzeltilmesi istemi yapılabilir:

a) Hükümün esasına etkili iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması.

b) Bir kararda aynı konu hakkında birbirine aykırı hükümler bulunması.

c) Temyiz incelemesi sırasında hükümün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın ortaya çıkmış olması.

ç) Temyiz sebeplerinden en az birinin mevcut olması.

Karar düzeltilmesi istem ve incelenmesi temyiz şekil ve usulleri dairesinde yürütülür. Temyiz Kurulu, karar düzeltilmesi isteminde ileri sürülen sebeplerle bağlıdır. Karar düzeltilmesi istemi, kesin hükümün yerine getirilmesine engel değildir. Verilen karar, ilgililere tebliğ edilir (6085/57).

4.4.11. Sayıştay'ın Kesin Hükümlerine Karşı Bireysel Başvuru Yolu

Anayasa'nın 148. maddesine, 12.09.2010 tarih ve 5982 sayılı Kanunun 18. maddesi ile yapılan değişiklikle; "Herkes, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurabilir. Başvuruda bulunabilmek için olağan kanun yollarının tüketilmiş olması şarttır. Bireysel başvuruda,

kanun yolunda gözetilmesi gereken hususlarda inceleme yapılamaz. Bireysel başvuruya ilişkin usul ve esaslar kanunla düzenlenir.” hükmü eklenmiştir.

Bu düzenlemeye paralel olarak 30.03.2011 tarih ve 6216 sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanununun 45 ve müteakip maddelerinde “Bireysel Başvuru Hakkı” düzenlenmiştir (RG. 03.04.2011- 27894).

6216 sayılı Kanununun 45. maddesine göre; “İhlale neden olduğu ileri sürülen işlem, eylem ya da ihmal için kanunda öngörölmüş idari ve yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olması gerekir.

Yasama işlemleri ile düzenleyici idari işlemler aleyhine doğrudan bireysel başvuru yapılamayacağı gibi Anayasa Mahkemesi kararları ile Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemler de bireysel başvurunun konusu olamaz.”

Bireysel başvuru ancak ihlale yol açtığı ileri sürölen işlem, eylem ya da ihmal nedeniyle güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler tarafından yapılabilir. Kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuru hakkı bulunmamaktadır. Özel hukuk tüzel kişileri sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunabilir. Yalnızca Türk vatandaşlarına tanınan haklarla ilgili olarak yabancılar bireysel başvuru yapamaz (6216/46).

Yukarıda belirtilen kanuni düzenlemelere göre, Sayıştay'ın kesin hükümlerine karşı Anayasa Mahkemesi'ne bireysel başvuru yapılabilmesi, Sayıştay'ın kesin hükümlerinin yargısal niteliğinin bulunup bulunmadığının tespitinden sonra mümkün olabilecektir.

Denetimler sırasında, mali iş ve işlemler üzerinde yasalara aykırı birtakım uygulamalar tespit edildiğinde bunların Sayıştay tarafından hükme bağlanması, Sayıştay'a

farklı bir fonksiyon daha yüklemektedir. Bu yönüyle Sayıştaylar, bir denetim kurumu olma yanında bir de hesap mahkemesi kimliği kazanmaktadır (Uz, 2005:361).

Sayıştay Daireleri birer “Hesap mahkemesi” olup (6085/23), yargılamaya esas raporlar üzerinden yapılan yargılama sonucunda hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna veya kamu zararının sorumlulardan tazminine hükmedilir (6085/50).

Kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuru hakkı bulunmaması nedeniyle Sayıştay Daireleri tarafından verilen hesap ve işlemlerin yasal düzenlemelere uygunluğuna ilişkin kararlar bireysel başvuru konusu olamazlar.

Sayıştay Dairelerinin “Hesap mahkemesi” olarak sorumlular hakkında verdiği “tazmin” kararlarının niteliği, 6085 sayılı Kanunda “sorumlu” olarak nitelenen kişiler açısından, Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yapıp yapılamayacağını tespiti adına oldukça önem arz etmektedir.

Tazmin kararlarının yargısal nitelikli olduğunun kabulü halinde bu kararlara karşı bireysel başvuru yolunun açık olduğunun da kabulü gerekir. Aksi takdirde bu kararların Anayasanın yargı denetimi dışında bıraktığı işlemlerden sayılması gerekir ki bu durumda Sayıştay’ın tazmin kararlarına karşı bireysel başvuru yolu da kapalı olacaktır.

Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin, 11.07.1991 tarihli bir kararında; “Sayıştay incelemelerinin son ve kesin nitelikte olduğunu göstermek üzere "kesin hüküm" terimi kullanılmıştır. Bu kararlar yargı yerlerince verilmiş ya da yargısal nitelikte hükümlerden değildir. Buradaki "kesinlik" yargısal anlamda değil, başka bir organca yeniden inceleme ve değiştirilememe anlamındadır.” denilmektedir (E.1990/39,K. 1991/21,RG. 23.05.1992-21236).

Her ne kadar Anayasa’da, Sayıştay’ın yargı mercii olduğu açıkça yazılmamışsa da, kullanılan ibareler bu sonuca götürecektir. Sayıştay’ın TBMM adına yaptığı

işlev sadece denetimdir. Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama işlevi ise TBMM'den bağımsız olarak yerine getirilmektedir. Bir yargı mercii olan Danıştay ile bazı konularda hüküm uyuşmazlığının olabilmesi için de Sayıştay'ın bir yargı mercii olması gerekir (Bilgen, aktaran Uz, 2005:370).

Anayasa Mahkemesi, 20.11.1996 tarihli kararında ise, Sayıştay'ın kendine özgü denetim yaptığını ve yargısal sonuçlu kararlar verdiğini, gördüğü hizmetin niteliği ve çalışma yönteminin yakınlığı nedeniyle Anayasa'nın yargı bölümünde yer aldığını belirtmektedir (E.1996/58, K.1996/43, R.G. 06/11/1997-23162).

Sayıştay Dairelerinin sorumlular hakkında verdiği tazmin kararlarının, Anayasa Mahkemesince yargısal sonuçlu olarak tanımlanan kararlardan olduğu açıktır. Bu nedenle bu kararlara karşı, güncel ve kişisel bir hakkı doğrudan etkilenenler olarak kabul edilebilecek “sorumlular” tarafından, Sayıştay'da öngörülen yargısal başvuru yollarının tamamının bireysel başvuru yapılmadan önce tüketilmiş olmasından sonra, bireysel başvuru yolunun kullanılabilmesi düşünülmektedir.

Bununla birlikte Anayasa Mahkemesine bu konuya ilişkin olarak yapılmış bir başvuru henüz bulunmamaktadır. Konunun açıklığa kavuşması ancak Sayıştay yargılamasında “sorumlu” sıfatıyla hakkında tazmin kararı verilmiş kişiler tarafından Anayasa Mahkemesine yapacakları başvuru sonucunda verilecek karar ile olacaktır.

4.4.12. İçtihatların Birleştirilmesi

Kamu mali yönetiminde Sayıştay'ın içtihadı birleştirme kararlarının yeri oldukça önemlidir. Sayıştay dairelerince aynı konulara ilişkin olarak yorum farklılığına dayalı olarak verilen farklı kararların uygulayıcılar açısından yeni problemlere sebebiyet verdiği görülmektedir. Kamu idarelerinin mali işlemlerine ilişkin olarak tereddütlü

hususların açığa kavuşturulması, Sayıştay denetiminde ve kararlarında istikrarın sağlanması içtihadı birleştirme kararları ile mümkündür.

Kanuna göre, işin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyeti bir olduğu halde aynı konu hakkında dairelerce veya Temyiz Kurulunca verilen ilamlar birbirine aykırı ise Sayıştay Başkanı bu ilamları içtihatların birleştirilmesi için Genel Kurula gönderir. Sayıştay Başkanı birleşmiş içtihadın değiştirilmesi için de istemde bulunabilir. İchtihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi kararları Resmi Gazetede yayımlanır. Bu kararlara Sayıştay daire ve kurulları ile kamu idareleri ve sorumlular uymak zorundadır (6085/58).

4.4.13. Danıştay ile Sayıştay Kararları Arasındaki Uyuşmazlık Hali

Bu konu Anayasa'nın Sayıştay'ı düzenleyen 160. maddesinde açıklığa kavuşturulmaya çalışılmış olmakla birlikte, sadece vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler konusundaki uyuşmazlıkları içermesi nedeniyle eksik bir düzenlemedir.

Yasa koyucu vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler dışında kalan özellikle gider mevzuatına ilişkin ortaya çıkacak uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulacağına ilişkin bir düzenleme getirmemektedir. Kamu harcamaları konusunda aynı konu hakkında Sayıştay'ın kesin hükümleri ile Danıştay kararları arasında uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu tür uyuşmazlıkların çözüm usulünün kanuni düzenlemelerle açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Kanuna göre, vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay'ın kesinleşmiş kararları arasındaki uyuşmazlıklarda, ilgililerin başvuruları üzerine Sayıştay kararı yargılamanın iadesi yoluyla görüşülerek uyuşmazlık Danıştay kararı doğrultusunda giderilir. Uyuşmazlığın bulunmadığı hakkındaki Sayıştay kararına karşı 52 nci maddede belirtilen ilgililerce Danıştaya başvurulduğu takdirde, bu hususa ilişkin

Danıştay kararına uyulur. Uyuşmazlığın mevcut olmadığı tespit edilinceye kadar Sayıştay ilamının yerine getirilmesi durdurulur (6085/60).

4.5. Sayıştay'ın Üye Olduğu Uluslararası Organizasyonlar

Sayıştay 1965 yılından beri INTOSAI'in üyesi olup, kongrelere sürekli olarak başkan ve üst düzey yetkililerden oluşan heyetlerle iştirak etmektedir. Sayıştay ayrıca INTOSAI Özelleştirme Çalışma Grubu üyesi olup, 1995 ve 1997 yıllarında bu grubun toplantılarına ev sahipliği yapmıştır (Sayıştay, 2007:25)

Asya Ülkeleri Sayıştayları Organizasyonu (ASOSAI) kuruluşuna ilişkin anlaşma INTOSAI'nin 9. kongresinin yapıldığı Lima'da sunulmuş ve nihayet 1979 yılında kurulmuş olup, INTOSAI'nin bölgesel bir teşkilâtı olarak faaliyetini sürdürmektedir. ASOSAI'nin başlangıçta 11 olan üye sayısı bugün 45'e yükselmiştir (ASOSAI,2011). Sayıştay ASOSAI'ye 1997 Temmuz ayında üye olmuş, 9-15 Ekim 2000 tarihleri arasında Tayland'da yapılan 8'inci Kongresinde temsil edilmiştir.

Avrupa Ülkeleri Sayıştayları Organizasyonu (EUROSAI), INTOSAI'nin bölgesel bir teşkilâtı olarak etkinliklerini sürdürmektedir. Kuruluşuna ilişkin ilk adım INTOSAI'nin Madridde yapılan 8. kongresinde atılmıştır. EUROSAI'nin kuruluş bildirgesi 1989 yılında Berlin'de imzalanmış, Kuruluş Konferansı 1990'da Madrid'de toplanmıştır. Başlangıçta 30 olan üye sayısı bugün 50'ye yükselmiştir (EUROSAI, 2011).

Sayıştay 1990 yılında yapılan Kongrede kuruluşun denetçiliğine seçilmiş, İsveç/Stockholm ve Çek Cumhuriyeti/Prag'da gerçekleştirilen Kongrelerde denetçilik görevini sürdürmüştür.

Ekonomik İşbirliği Organizasyonu Ülkeleri Sayıştayları Birliği (ECOSAI) 1994 yılında Pakistan/Bhurban'da toplanan Kongre ile kurulmuş meslekî bir bölgesel teşkilattir.

Kuruluşa, Türkiye, Pakistan, İran, Afganistan, Azerbaycan, Kazakistan, Tacikistan ve Özbekistan, Kırgızistan ve Türkmenistan yüksek denetim kurumları üyedir (ECOSAI,2011). ECOSAI faaliyetlerine 1994 yılında Pakistan/Bhurban'da kabul edilen tüzüğüne göre Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Sayıştay tüzük gereği kuruluşun ekonomik, kültürel ve teknik faaliyetlerine gözlemci sıfatıyla katılmaktadır (ECOSAI,2011).

Teşkilatın kuruluş öncesi hazırlık aşamasında aktif bir rol üstlenen Sayıştay kuruluş kongresinde ECOSAI'nin başkanlığına seçilmiştir. ECOSAI Yönetim Kurulunun ilk toplantısı 1995 Aralık ayında Ankara'da ve Girne'de gerçekleştirilmiştir. Sayıştay 2006 yılında tekrar kuruluşun Başkanlığına seçilmiştir (Sayıştay, 2007:26).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Hemen her düzeyde denetim faaliyetleri yürütülmekle birlikte, yüksek denetim denildiğinde, Sayıştay'ın varlığı tartışılmaz bir gerçeklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Her geçen gün yeni görevler üstlenen ve buna bağlı olarak harcamaları artan kamu yönetiminin şeffaflık ve saydamlığının tesisinde Sayıştay'a önemli görevler düşmekte, kamuoyu nezdinde denetim kavramı daha da önem kazanmaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte kamusal işletmeler dahil olmak üzere bütün kamu kuruluşları Sayıştay'ın denetim alanına girmiştir. Bu yeni dönemde, Sayıştay'ın kendisinden beklenen görevleri yerine getirebilmesi açısından, daha etkin ve dışa açık bir kurumsal yapı ve işleyişi gerçekleştirmesi zorunludur.

Yeni kanunla birlikte Sayıştay'ın Avrupa ülkelerindeki yüksek denetim kurumlarının standartlarında denetimler gerçekleştirmesinin yasal altyapısı oluşturulmaktadır. Bu çerçevede Sayıştay'ın kurumsal yapısında ve işlevlerindeki değişim kadar insan kaynaklarının da bu değişime uyum sağlamasının şart olduğu değerlendirilmektedir. Bunu amaca dönük olarak denetimin teorik ve pratik alanlarına ilişkin üniversiteler ve diğer ülkelerin yüksek denetim kurumlarıyla ortak eğitim programları düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan Sayıştay, bilinenin ya da beklenenin aksine bir yolsuzluk bulma aygıtı değildir. Gerçekleştirilen denetimlerde tespit edilen usulsüzlükler, otomatik olarak bir yolsuzluğa ya da buna benzer yasa dışı faaliyetlere işaret etmez. Sayıştay'ın bağımsız bir kuruluş olarak temel görevi; mali sistemin sağlıklı bir şekilde işlemesine katkıda bulunmak, sistemde ortaya çıkan aksaklıkları haber vermek, parlamentoyu bilgilendirmektir.

Sonuç olarak Sayıştay denetiminin, yolsuzlukları tespit etmekten ziyade mali sistemin yolsuzluk üretmesinin engellenmesine yönelik bir rolü bulunmaktadır.

Sayıştay kendine has yargı fonksiyonu ile, mali işlemleri yürüten kamu görevlilerinin en büyük güvencesidir. Bu özel bir yargılama süreci olup, muhatabı sadece Sayıştay'a karşı sorumluluğu bulunan ve üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi olarak görevler yapan kamu görevlileriyle sınırlıdır. Bu güvencenin devamı açısından 5018 Sayılı Kanundaki “Kamu Zararı” tanımının değiştirilmesi ve adli sonuçlar doğurmasını engelleyici biçimde yeniden düzenlenmesi şarttır.

Sayıştay'ın yargılama fonksiyonu vazgeçilmez olmakla birlikte, kesin hükümlerinin hukuk düzeni içindeki yerinin ve sonuçlarının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Sayıştay'ın kesin hüküm ifade eden kararları ile adli ve idari yargı mercilerinin kararları arasındaki uyumsuzlukların, kamu yönetiminde karmaşaya yol açtığı, Sayıştay'a karşı sorumlu olan kamu görevlilerini zor durumda bıraktığı bir vakiydir. Bu konunun çözüme kavuşturulması için Sayıştay'ın mali yargı alanında tek yetkili yüksek mahkeme statüsüne kavuşturulması, Sayıştay yargılama usûlleri ile ilgili ayrıntılı kanuni düzenlemelere gidilmesi ve kamu görevlileri yanında üçüncü kişilerin (ahizler) de yargılamada muhatap ve sorumlu olarak kabulü önerilmektedir.

Diğer taraftan, uygunluk denetimi diğer denetim türlerinden daha az önemli ya da ikinci sınıf bir denetim türü değildir. Hiç bir denetim türü kendi tanımı ile çizilen sınırlarında kalmamaktadır. Bütün denetim türlerinin görünür sonuçları dışında kayda geçirilemeyen ya da ölçülemeyen başka etkileri de bulunmaktadır. Bu etkilerin sistematik olarak belgelendirilmesi mümkün olmamakla birlikte gerçekliği de yadsınamaz.

Denetçi her şeyden önce idare açısından danışılacak bir uzman konumunda olup denetleyen ile denetlenen ilişkileri çoğu kez danışan-danışılan ilişkisini de barın-

dırmakta ve denetimin metoduna bağlı olarak ortaya çıkan sonuçların ötesinde denetim, denetlenen idare açısından pozitif bir dışsallıkla sonuçlanmaktadır.

Mali yönden sorumlu kamu görevlileri açısından ise, Sayıştay denetimine bağlı olarak ortaya çıkan mali sorumluluk meselenin bir yüzünü oluştururken diğer taraftan denetim, hem üst kademe yöneticilerinin hem de idare dışındaki üçüncü kişilerin muhtemel baskılarına karşı ortaya sürülebilecek bir arguman, bir dayanak noktası haline dönüşmektedir.

Uygunluk denetimi sorumluların hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması ile ilgili olup, yürütmenin faaliyetleri konusunda parlamento denetimini sağlamakta yeterli değildir. Sayıştay'ın adına denetim yaptığı parlamentonun ve kamuoyunun bilgilendirilme ihtiyacına dönük raporlama faaliyetleri yürütmesi esas varlık nedeni olarak kabul edilmelidir. Bu nedenle 6085 sayılı Kanunda, Sayıştay'ın TBMM'ye zamanlı raporlar sunmasına dönük ayrıntılı düzenlemeler yapılması, dünyada yüksek denetim alanındaki gelişmelere paralel bir düzenleme olduğu değerlendirilmektedir.

Ancak, mülga 832 sayılı Yasa'da, 6085 sayılı Kanun'daki düzenlemelere benzer şekilde TBMM'ye rapor sunmaya dönük düzenlemeler bulunmasına rağmen, bu yolun çok etkin bir biçimde işlemediği, sunulan raporların parlamentonun ilgili komisyonunun (Plan ve Bütçe Komisyonu) yoğun gündemi arasında kaybolduğu ise bir gerçektir. TBMM İç Tüzüğü taslağında Sayıştay raporlarının görüşülmesi amacıyla Kesin Hesap Alt Komisyonu kurulması öngörülmektedir.

Sayıştay raporlarının görüşülmesine yönelik olarak ideal çözüm, diğer ülkelerdeki örnekleri gibi, TBMM'de başkanlığını muhalefetten bir milletvekilinin yaptığı ayrı bir komisyonun kurulması olacaktır.

Sayıştay denetimlerinin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceği ilk defa kanuni bir düzenleme olarak 5018 ve 6085 sayılı Kanunlarda yer almaktadır. Gerek denetim, gerekse raporlama sürecinin bu standartlara uygun olarak yürütülmesi, elde edilen sonuçları ilgili taraflar açısından güvenilir kıldığı gibi, yapılan denetimin uluslararası düzeyde bir standarta kavuşmasına da imkan tanıyacaktır.

Ancak performans denetiminin, 6085 sayılı Kanunun TBMM Genel Kurulundaki görüşmeleri sırasında, Sayıştay'ın 1996 yılından beri yürüttüğü verimlilik ve etkinlik denetiminden daha geriye götürülerek, idarenin faaliyet sonuçlarının yine idarenin belirlediği hedef ve göstergelere göre ölçülmesine indirgenmesi, bir manada performans denetimi yetkisinin Sayıştay'dan alınması anlamına gelmektedir.

Esas itibariyle bir iç denetim faaliyeti olan performans ölçümünün ortaya koyacağı sonuçlar, verimlilik ve etkinlik denetimi ile elde edilenlerin oldukça gerisindedir. Zira performans denetimi idarenin ortaya koyduğu esas ve ölçütleri de sorgular. Her ne kadar Sayıştay tarafından verimlilik-etkinlik-tutumluluk (VET) denetimi yürütmesi öngörülen denetim grupları oluşturulmuşsa da bu denetim gruplarının yürüteceği denetimlerin INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberinde tanımlanan performans denetiminin çok gerisinde kalacağı açıktır.

Uygunluk denetimi sadece genel yönetim kapsamındaki idareleri kapsamakta iken, performans denetimi ve mali denetim, Sayıştay denetimi kapsamında bulunan bütün idareler için geçerli denetim şeklidir. Bu nedenle INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberinde tanımlandığı şekliyle performans denetim yetkisinin tekrar Sayıştay'a verilmesi yerinde bir düzenleme olacaktır.

KAYNAKÇA

- ABİD, Naimatullah, (1998), “Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım” (Çev. Derya Kubalı), *Sayıştay Dergisi*, S.29, s.104-127
- AGP (The Auditor of General of Pakistan), <http://www.agp.gov.pk/>, Erişim Tarihi: 25.01.2011
- AKGÜNDÜZ, Ahmed, (1997), *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*, Sayıştay Yayınları, Ankara
- ALPTÜRK, Gül, (1991), "Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi", *Sayıştay Dergisi*, Özel Sayı, s.43-55.
- ARCAGÖK M. Sait; Ertan ERÜZ; (2006), “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi”, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları
- ASLAN, Bayram, (2008), “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim” (Yayımlanmamış Y. Lisans tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Kırıkkale
- ASOSAI,(2011), http://www.asosai.org/about/about_list.jsp?gubun=ABOUT01, Erişim Tarihi: 06.03.2011
- AVRUPA Birliği Sayıştayı, (2011), <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/133-959.PDF>, Erişim Tarihi: 04.05.2011
- AVRUPA Sayıştayı, (2006), <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/429518.PDF> , Erişim Tarihi: 04.05.2011
- AZUMA, Nabuo, (2009), “Sahtecilik Ve Yolsuzluğun Denetimi: Japon Sayıştay’ında Mevcut Durum Ve Karşılaşılan Güçlükler”, (Çev. Özgür Demirbuğa), *Sayıştay Dergisi*, S.73, s.95-102
- BAŞ, Hasan, (1999), “Çağdaş Denetim ve Sayıştay” (Yayımlanmamış Y. Lisans tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

- BAŞARAN, Fehmi, (2010), “5018 Sayılı Kanun’a Göre Kamu İdarelerinin Ve Kamu Görevlilerinin Sayıştay’a Karşı Sorumlulukları”, *Dış Denetim Dergisi*, S.1, s.37-46
- BAYAR, Doğan, (2005), “Sayıştay’ın Anatomisi”, *Maliye Dergisi*. S.148, s.63-81
- BAYAR, Doğan, (2010), Hesap Yargısı, Hesap, Sorumluluk, *Dış Denetim Dergisi*, S.1, s.47-57
- BELANGER, Michel, (1995), “Fransız Yerel Yönetimleri Hesaplarının Yargısal Denetimi: Bölge Hesap Mahkemeleri”, (13 Ekim 1994 tarihinde, Milletlerarası Amme İdaresi Enstitüsü Türkiye Şubesinde verilen konferanstan hareketle kaleme alınmıştır. Çev.; Durmuş Tezcan), *Sayıştay Dergisi*, S.17, s.5-10
- BOARD of Audit of Japan, (2011), <http://www.jbaudit.go.jp/engl/>, (Erişim Tarihi: 24.01.2011)
- BOARD of Audit of Japan, (2011), <http://www.jbaudit.go.jp/english/jbaudit/history.html>, (Erişim Tarihi: 05.05.2011)
- BULUTOĞLU, Kenan, Kurtuluş, Erciş, (1981), “*Bütçe ve Kamu Harcamaları*”, Ekin Yayınları, İstanbul.
- CANDAN, Ekrem, (2006), “Eski Ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi Ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar Ve Getirilen Yenilikler I.”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S.295, s.188-194
- CHAUDHARY, Liaqat Ali, (1995), “Pakistandaki Performans Denetimine Eleştirisel Bakış” (Çev. Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, S.18, s.19-33
- COŞKUN, Arife, (2000), “*Performans ve Risk Denetim Terimleri/Derleme*”, Sayıştay Yayınları, Araştırma,İnceleme,Çeviri Dizisi, Ankara.
- COŞKUN, Gülay, (1997), “*Devlet Bütçesi*” , Turhan Kitabevi, 5. Baskı, Ankara
- ÇAKIR, İsmail Hakkı, (2006), “Kamu Kaynağının Kullanılmasında Mali Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğunun Rolü”, *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar*, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, s.39-68

- ÇÖKER, Fikret, (1998), “Sayıştay ile Sorumlular Arasındaki İlişkiler”, *Sayıştay Dergisi*, S.31, s.77-89
- DEMİRBAŞ, Tolga, (2001), “*Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması*”, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi, Ankara.
- DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (2000), *Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık ÖİK Raporu*, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>, Erişim Tarihi: 14.02.2011
- DURAK, Kenan, “*1050 Ve 5018 Sayılı Kanunların Kapsamı Ve Harcama Öncesi Kontrol Süreci*”, http://www.alomaliye.com/kenan_durak_1050.htm, Erişim Tarihi: 16.02.2011
- DURMAZ, Cüneyt, (2010), “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışında Faaliyet (Performans) Raporları”, *Dış Denetim Dergisi*, S.1, s.96-104
- ECA (European Court Of Auditors), (1996), “*Auditing The Finances Of The European Union*”, Office For Official Publications Of The European Communities, Luxembourg, <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/2266288.PDF>, Erişim Tarihi: 12.12.2010
- ECA (The European Court of Auditors), (2011), “<http://eca.europa.eu/portal/page/portal/Organisation/Structure/TheStaff>”, Erişim Tarihi: 04.05.2011
- ECA (The European Court of Auditors), 2004, “*Improving The Financial Management of The European Union*”, Belçika, <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/411519.PDF>, Erişim Tarihi: 02.01.2011
- ECOSAI, (2011), <http://www.ecosai.org.pk/>, Erişim Tarihi: 06.03.2011
- ECOSAI, (2011), <http://www.ecosai.org.pk/charter2.html>, Erişim Tarihi: 06.03.2011
- EUROSAL, (2011), <http://www.eurosai.org/eng/About.asp?menu=about>, Erişim Tarihi: 06.03.2011
- GAO (Government Accountability Office), (2011), <http://www.gao.gov/about/name-change.html>, Erişim Tarihi: 05.05.2011

- GAO (Government Accountability Office), (2011), <http://www.gao.gov/about/workforce/>, Erişim Tarihi: 05.05.2011
- GIORGIO, Clemente, (1991), "Performans Denetimi ve İtalya Sayıştay", (Çev.: Gül Alptürk), *Sayıştay Dergisi*, S.5, s.38-42.
- GÖREN, İhsan, (1999), "*Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim*", Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminer, Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı İstanbul
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref ve TAN, Turgut, (2001), *İdari Yargılama Hukuku*, 1. cilt, Güncelleştirilmiş 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara
- GUISEPPE, Carbone, (1991), "İtalya Sayıştay'ının Organizasyonu ve Görevleri", (Çev.: Erol Akbulut), *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 5, s.22-34
- GÜNDÜZ,Nihat, (1974), "*Kalkınma İçin Sistemci Denetim*", TODAİE Yayınları, Ankara
- GÜRHAN, H. Hüseyin, (1997), "Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi", *Sayıştay Dergisi* (özel Sayı), S.25, s.37-42
- HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI, (2009), "*2008 Kamu İşletmeleri Raporu*", <http://www.hazine.gov.tr/irj/go/km/docs/documents/Hazine%20Web/Arastirma%20Yayin/Raporlar/Kamu%20%C4%B0ktisadi%20Te%C5%9Febb%C3%BCsleri%20Raporlar%C4%B1/2008%20Kamu%20%C4%B0%C5%9Fletmeleri%20Raporu.pdf>, Erişim Tarihi: 09.03.2011
- INTOSAI, (1998), "*The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*", <http://www.intosai.org/blueline/upload/limadeklaren.pdf>,ErişimTarihi: 06.03.2011
- INTOSAI, (2004), "*INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi*", (Çev. M. Hakan Özbaran, Sacit Yörüker), SAYDER Kitaplığı:2, Ankara
- INTOSAI, http://www.intosai.org/en/portal/about_us/ , Erişim Tarihi: 06.03.2011
- INTOSAI, http://www.intosai.org/en/portal/about_us/statutes/,Erişim Tarihi: 06.03.2011

INTOSAI, http://www.intosai.org/en/portal/about_us/organisation/congresses/, Erişim Tarihi: 06.03.2011

İLHAN, Mustafa (2007), “*Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasının Bütçe ve Denetim Üzerine Etkileri*”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

İNAN, Atilla, (1992), *Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı*, Ankara

KANETİ, Selim, (1990), “Sayıştay’ın Anayasal Konumu”, *Sayıştay Dergisi*, S.1, s.7-18

KARAAHMET, M. Murat, (2010), “Denetim ve Değişim”, *Dış Denetim Dergisi*, S.1, s.105-107

KARAARSLAN, Erkan, (2007), “Denetim Sistemimiz”, *Mali Kılavuz Dergisi*, S.35, s.29-41

KAYA, Safiye, (2000), “Uluslararası Belgelerde Ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları”, *Sayıştay Dergisi*, S.39, s.19-31

KENGER, Erdal, (2001), “*Denetim, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu*”, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Yayınları, Ankara

KIZILKAYA, Eyüp, (2010), “Kamu Zararı Uygulamalarının Eleştirisi”, *Dış Denetim Dergisi*, S.1, s.173-179

KOÇAK, Aysun, (2005), “Genel Kabul Görmüş Bağımsız Dış Denetim Standartları İle Ülkemizdeki Standartların Karşılaştırılması”, *E-Yaklaşım Dergisi*, S.29, s.1-5

KÖSE, H. Ömer, (2000), “Parlamenter Sistemde Sayıştay’ın Yeri ve İşlevleri”, *Sayıştay Dergisi*, S.39, s.32-66

KÖSE, Hacı Ömer (2007). “*Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*” Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Basım, Ankara

KÖSE, Ömer, (2009), “Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun Kapsam ve Amacı Bakımından Değerlendirilmesi”, *Mali Hukuk Dergisi*, S.144, s.49-52

- KUBALI, Derya,(1998), “*Performans Denetimi, Kavramlar, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, Sayıştay Yayınları*”, Cumhuriyetin 75 inci Yıldönümü Dizisi:11, Ankara
- KULUÇLU, Erdal, (2006), “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, *Sayıştay Dergisi*, S.63, s.3-37
- KURNAZ, Hasan, (2006), “Türk Kamu Sektöründe Yeni Bir Kavram,İç Denetim”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.217, s.1-6
- MAGNET, J. and MELLER, C. Camby, (1992), "Fransız Sayıştayı", (15-16 Eylül 1992 tarihlerinde verilen konferans metni. Çev.:Gül Alptürk ve Erol Akbulut), *Sayıştay Dergisi*, S.12 , s.3-7
- NAO, (1997), “*Value For Money Hanbook*”, National Audit Office of UK Publishes, London
- NAO, (2005), “*State Audit In The European Union*”, National Audit Office of UK Publishes, Erişim Tarihi: 19.01.2011, <http://web.nao.org.uk/search/search.aspx>
- ÖNER, Erdoğan, (2001), “*Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*”, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2001/359, Ankara
- ÖZER Hüseyin; (1997) “*Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*”, Sayıştay Yayınları
- ÖZEREN, Baran. Kaya, Safiye, (2002), “*XVII. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sayıştay Temsilcilerince Sunulan "Kamu Harcamalarının Denetimi Bağlamında Sayıştay'ın Avrupa Birliğine Uyumu"*”, Sayıştay Yayını, Araştırma ve Tasnif Grubu, Bilgi Notu,
- POLAT, Necip, (2006), “Sayıştay’ın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 60, s.35-50
- SAYIN, İ. Hakkı, (1998), “*Avrupa Birliği Sayıştayı*”, Sayıştay Yayınları, Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, Ankara

- SAYIŞTAY Başkanlığı Dış İlişkiler Grubu, (1993),“INTOSAI Denetim Standartları “,
Sayıştay Dergisi, S.13, s.3-23
- SAYIŞTAY Başkanlığı Dış İlişkiler Grubu, (1994), “INTOSAI Denetim Standartları “,
Sayıştay Dergisi, S.15, s.21-38
- SAYIŞTAY Başkanlığı, (1987), “*Federal Almanya Sayıştay’ında İncelemeler*”,
Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları , Ankara
- SAYIŞTAY Başkanlığı, (1987), “*İtalya Sayıştay’ında İncelemeler*”, Sayıştay 125.
Kuruluş Yıldönümü Yayınları , Ankara
- SAYIŞTAY Başkanlığı, (1990), “*İngiltere Sayıştayı’nda İncelemeler*”, Sayıştay Yayın-
ları, Ankara
- SAYIŞTAY Başkanlığı, (1997), “*INTOSAI Denetim Standartları/Çeviri*”, Sayıştay Ya-
yınları, 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, s.1
- SAYIŞTAY Başkanlığı, (2002), “*Sayıştay Denetim Standartları (Taslak)*”, [http://www.
sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=354](http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/ekutupana2.asp?id=354), Erişim tarihi: 03.10.2010
- SAYIŞTAY Başkanlığı, (2005), “*Sayıştay Kararları Dizisi:10*”, Ankara
- SAYIŞTAY Başkanlığı, (2007), “*Sayıştay Tanıtım Broşürü*”, 145. Kuruluş Yıldönümü
Yayınları, Ankara
- SAYIŞTAY Başkanlığı,(2010), “*Sayıştay 2009 Yılı Faaliyet Raporu*”, [http://www.
sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2009.pdf](http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2009.pdf), Erişim Tarihi: 25.02.2011
- SHÄFER, Hans, (1987), “*Federal Almanya Sayıştayı ile Bazı Sayıştayların (Anayasal
Konumları Yönünden) Karşılaştırılması*”,(Çev. Doç. Dr. Bilal Murat Özgüven),
Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara
- TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu), (2011), <http://www.tmsk.org.tr>, Erişim
Tarihi:10.03.2011
- TORTOP, Nuri, (1974), “Yönetimin Denetlenmesi ve Denetleme Biçimleri”, *Amme
İdaresi Dergisi*, Cilt: 7, S.1, s.23-29

- TOSUN, Hikmet ve Cebeci, A. Uğur, (2006), “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu”, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, s.176-183
- Uz, Abdullah, (2005), “Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay’ın Yargısal Kimliği”, Ankara Ün. Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:54, S.4, s.361-374
- UZUNÇARŞILI , İsmail Hakkı, (1989), “Osmanlı Devleti Teşkilatına Medhal”, Türk Tarih Kurumu Yayınları, 4. Baskı, Ankara
- VERGİ Konseyi Alt Komisyon Raporu, (2003), “Denetim Standartları Ve Vergi İncelemesine Yönelik Muhasebe Denetimi Kılavuzu, <http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/rapor11.doc>, Erişim Tarihi: 06.03.2011
- YALKIN, Yüksel Koç, (1995), “Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu (Tmudesk) Ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi” *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 50, S.1, s.259-270.
- YDK (Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu), “Yüksek Denetim”,<http://www.ydk.gov.tr/yuksek-denetim.htm> , Erişim Tarihi 3 Ocak 2011
- YILDIZ, Özcan Rıza, (2007), “Bilişim Sistemleri Denetimi Ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, S. 65 (Özel sayı), s.173-185

İNTERNET SİTELERİ

www.asosai.org (Asian Organization of Supreme Audit Institutions)

<http://www.jbaudit.go> (Board of Audit of Japan)

www.dpt.gov.tr (Devlet Planlama Müsteşarlığı)

www.alomaliye.com

<http://eca.europa.eu> (European Court Of Auditors)

www.ecosai.org (Economic Co-operation Organization Supreme Audit Institutions)

www.eurosai.org (European Organization of Supreme Audit Institutions)

www.hazine.gov.tr (Hazine Müsteşarlığı)

www.intosai.org (International Organization of Supreme Audit Institutions)

<http://www.nao.org.uk/> (National Audit Office)

www.sayistay.gov.tr (Sayıştay)

www.tmsk.org.tr (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu)

www.ydk.gov.tr (Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu)

KANUNLAR VE DİĞER MEVZUAT

1050 Sayılı Genel Muhasebe Kanunu (Mülga) (RG. 09.06.1927- 606)

832 Sayılı Sayıştay Kanunu (Mülga) (RG. 27.02.1967- 12538)

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu (24.12.2003- 25.326)

5436 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG. 24.12.2005- 26033)

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (RG. 19.12.2010- 27790)

6216 Sayılı Anayasa Mahkemesi'nin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanun
(RG. 03.04.2011- 27894)

14.06.2007 tarih ve 5189/1 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı

Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”
(RG.19.06.2006- 26324)

Maliye Bakanlığı'nın Harcama Yetkilileri Hakkındaki 1 No'lu Genel Tebliği (RG.
31.12.2005/26040)

