

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI**

**KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY'IN YERİ VE
SAYIŞTAY DENETİMİ**

Aybike ASIL

**Danışman
Prof. Dr. Mustafa MIYNAT**

MANİSA-2019

**T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI**

**KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY'IN YERİ VE SAYIŞTAY
DENETİMİ**

Aybike ASIL

Danışman

Prof. Dr. Mustafa MIYNAT

MANİSA-2019

	T.C. MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu	FRYL-031
	YÜKSEK LİSANS EĞİTİMİ FORMLARI	Yayınlanma Tarihi	26/03/2018
		Revizyon No/Tarih	2/23/03/2018
		Sayfa	1/1
Tez Savunma Sınavı Tutanağı			

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 08.08.2019 tarih ve 28/22 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Manisa Celal Bayar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'nin 9. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Fatma Aybike ASIL'ın "Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay'ın Yeri ve Sayıştay Denetimi" konulu tezi incelenmiş ve aday 19.08.2019 tarihinde saat 13:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 7..0 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

BAŞKAN

ÜYE

Prof. Dr. Muhsin MURAT

ÜYE

Dr. Öğr. Üyesi Zelin MASTAR ÖZCAN

Evet

Havir

Tez, burs, ödül veya Teşvik programına (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir.

Tez, mutlaka basılmalıdır.

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır.

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir. İkinci tez savunma sınavında da başarısız olan öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

** Bu halde adayın Enstitü ile ilişkisi kesilir.

Hazırlayan
Enstitü Sekreteri

Onaylayan
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay’ın Yeri ve Sayıştay Denetimi**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

/.../20..

Aybike ASIL

ÖZET

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY'IN YERİ VE SAYIŞTAY DENETİMİ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasaları'nın tümünde yer alan Sayıştay, kurumsal yapının en önemli parçalarından biridir. Kamu kaynaklarının kullanımında şeffaflık ve hesap verilebilirlik anlayışının yerleşmesi adına ve kamu mali yönetim sistemindeki hızlı değişim Sayıştay'ın görev ve sorumluluklarını arttırmıştır.

Çalışmanın amacı; Türkiye'de Sayıştay kurumunun gelişimini, yapısını, işlevlerini ortaya koymak ve dünya üzerinden belirli örneklerle birlikte Sayıştay kurumunun görev ve yetkilerini tanımlamaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde Türkiye'de Sayıştay kurumunun tarihsel gelişimi ve işlevlerine yer verilmiş, ikinci bölümünde mali denetim kavramıyla birlikte kamu mali denetimi, denetim kavramı ve performans denetimi kavramları açıklanmış, son bölümde ise kamu mali denetiminde Sayıştay kurumu ve seçilmiş bazı ülke sayıştayları açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Sayıştay, Hesap Verilebilirlik

ABSTRACT

THE PLACE OF THE COURT OF ACCOUNTS AND THE AUDIT OF THE COURT OF ACCOUNTS IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT

The Court of accounts, which is included in all the Constitutions of the Republic of Turkey, is one of the most important parts of the institutional structure. The rapid change in the public financial management system has increased the duties and responsibilities of the Court of accounts for the settlement of transparency and accountability in the use of public resources.

The aim of th study is to reveal the development, structure and functions of the Court of accounts in Turkey and to define the duties and powers of the Court of accounts along with specific examples from around the world.

In the first part of the study, the historical development and functions of the Court of accounts in Turkey were given, in the second part, the concept of financial audit, the concept of audit and performance audit concepts were explained, in the last part, the institution of the Court of accounts and some selected country of accounts were tried to explain.

Keywords: Audit, Court of Accounts, Accountability

TEŐEKKÜR

Çalıőmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Prof. Dr. Mustafa MIYNAT'a, yüksek lisans derslerinde tecrübelerini bizlerle paylaőan Sayın Prof. Dr. Tülin CANBAY'a, öğrenim hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve her anımda yanımda olan değerli eőim Eőref Mert ASIL'a ve kıymetli aileme yürekten teőekkür ederim.

Aybike ASIL
Manisa, 2019



İÇİNDEKİLER

ÖZET	vi
ABSTRACT.....	vii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SAYIŞTAY, TARİHSEL GELİŞİMİ VE İŞLEVLERİ

1.1. SAYIŞTAY'IN TARİHSEL GELİŞİMİ	2
1.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Sayıştay	2
1.1.2. Cumhuriyet Döneminde Sayıştay	3
1.2. SAYIŞTAY'IN ANAYASAL KONUMU VE BAĞIMSIZLIĞI.....	5
1.2.1. 1924 Anayasası	5
1.2.2. 1961 Anayasası	6
1.2.3. 1982 Anayasası	7
1.3. SAYIŞTAY'IN ÖRGÜTSEL YAPISI.....	8
1.3.1. Başkan ve Başkan Yardımcıları	9
1.3.2. Yargı ve Karar Organları	10
1.3.2.1. Daireler	10
1.3.2.2. Genel Kurul.....	11
1.3.2.3. Temyiz Kurulu	11
1.3.2.4. Daireler Kurulu	12
1.3.2.5. Rapor Değerlendirme Kurulu.....	13
1.3.2.6. Yüksek Disiplin Kurulu	13
1.3.2.7. Meslek Mensupları Düzeltme ve Disiplin Kurulu	13
1.3.2.8. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu	13
1.4. Sayıştay'ın İşlevleri	14
1.4.1. Denetim İşlevi	14
1.4.1.1. Düzenlilik Denetimi	15
1.4.1.2. Performans Denetimi	16
1.4.1.3. TBMM'den Gelen Taleplere Yönelik Gerçekleştirilen Denetimler	16
1.4.2. Yargılama İşlevi.....	17
1.4.3. Raporlama İşlevleri.....	18
1.4.3.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu	19
1.4.3.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu.....	19
1.4.3.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu	20
1.4.3.4. Genel Uygunluk Bildirimi	20
1.4.3.5. Diğer Raporlar.....	21
1.4.4. Danışma, Görüş Bildirme ve Diğer İşlevler.....	21

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE MALİ DENETİM

2.1. KAMU MALİ YÖNETİMİ	23
2.1.1. Yönetim Kavramı.....	23
2.1.2. Kamu Yönetimi Kavramı.....	24
2.1.3. Kamu Mali Yönetim Kavramı	26
2.1.4. Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışı.....	28
2.2. Denetim Kavramı Ve Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	29
2.2.1. Denetim Kavramı.....	29
2.2.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi	29
2.3. Denetimin İşlevi.....	31
2.3.1. Denetimin Türleri.....	31
2.3.1.1 Devlet Erkları Açısından Denetim Türleri.....	32
2.3.1.1.1 İdari Denetim	32
2.3.1.1.2. Yargı Denetimi.....	32
2.3.1.1.3 Yasama Adına Denetim	33
2.3.1.1.4. Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık).....	33
2.3.1.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri	33
2.3.1.2.1. İç Denetim.....	33
2.3.1.2.2. Dış Denetim	35
2.3.1.3. Konusu ve Amacı Yönünden Denetim Türleri	37
2.3.1.3.1. Düzenlilik Denetimi.....	37
2.3.1.3.2. Mali / Finansal Denetim.....	38
2.3.1.3.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi).....	38
2.3.2. Denetim Standartları	38
2.4. Mali Denetim	39
2.4.1. Mali Denetim Kavramı	40
2.4.2. Mali Denetimin Tarihsel Gelişimi	40
2.4.3. Mali Denetimin Amaçları ve Mali Denetime Başvuru Gerekçeleri.....	41
2.4.4. Mali Denetim Türleri	42
2.4.4.1. Niteliği Yönünden Mali Denetim	42
2.4.4.2. Uyguladığı ve Kapsadığı Zaman Yönünden Mali Denetim.....	42
2.4.4.3. Konusu ve Amacı Açısından Mali Denetim	43
2.4.4.3.1. Finansal Denetim	43
2.4.4.3.2. Performans Denetimi	44
2.4.5. Mali Denetim Kriterleri	44
2.4.6. Mali Denetimde Yöntem.....	45
2.4.7. Mali Denetim Aşamaları.....	46
2.4.7.1. Düzenlilik.....	46

2.4.7.2. Uygunluk.....	47
2.5. Performans Denetimi ve Performans Denetiminin Unsurları	47
2.5.1. Performans Denetiminin Ortaya Çıkmasına Yol Açan Başlıca Nedenler.....	48
2.5.1.1. Devlet Yönetimi Anlayışındaki Gelişmeler, Kamu Harcamalarındaki Artış ve Halkın Sosyal- Kültürel Olarak Gelişmesi.....	49
2.5.1.2. Denetim Anlayışındaki Değişimler.....	49
2.5.1.3. Küreselleşme, Bilgi Teknolojilerindeki Gelişme, Uluslararası İlişkiler	50
2.5.2. Performans Denetiminin Tarihsel Gelişimi	50
2.5.3. Performans Denetiminin Amaçları, Faaliyet Alanları ve Kapsamı.....	50
2.5.3.1. Performans Denetiminin Amaçları	51
2.5.3.2. Performans Denetiminin Faaliyet Alanları ve Sınırları.....	52
2.5.3.3. Performans Denetiminin İşlevleri ve Özellikleri	52
2.5.3.4. Performans Denetiminin Yapılmasını Gerektiren Nedenler	52
2.5.3.5. Düzenlilik Denetimi ve Performans Denetimi Arasındaki Farklar	53
2.5.4. Performans Denetiminin Unsurları	54
2.5.4.1. Verimlilik.....	54
2.5.4.2. Etkinlik.....	55
2.5.4.3. Tutumluluk.....	56
2.5.4.4. Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk İlişkisi	57
2.6. Performans Ölçümü	58
2.6.1. Performans Ölçümünün Tanımı ve İçeriği.....	58
2.6.2. Performans Ölçümünün Yararları	59
2.6.3. Performans Ölçüm Kavramları	59
2.7. Performans Denetiminin Uygulanması	60
2.7.1. Performans Denetimi İçin Gerekli Koşullar	60
2.7.1.1. Performans Yönetimi	60
2.7.1.2. Performans Denetimlerinin Mevzuat İle Desteklenmesi	61
2.7.1.3. Denetim Yapan Kurumların Bağımsızlığı	61
2.7.1.4. Performans Denetimi Alanında Uzman Personel	62
2.7.1.5. Diğer Koşullar.....	62
2.7.2. Denetim Süreci.....	63
2.7.2.1. Performans Denetiminin Planlanması.....	63
2.7.2.2. Performans Denetiminin Uygulanması	63
2.7.2.2.1. Kanıtların Toplanması ve Kanıt Toplama Teknikleri	64
2.7.2.3. Performans Denetiminin Değerlendirilmesi	66
2.7.2.4. Performans Denetiminin Raporlanması	67
2.7.3. Performans Denetiminin Zorlukları	67
2.8. Sayıştay'ın Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi	68
2.8.1. 832 ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunlarının Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi.....	70

2.8.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi.....	71
--	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY DENETİMİ

3.1. SAYIŞTAY DENETİMİNDE SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI	74
3.1.1. Fransa Sayıştayı	74
3.1.2. İngiltere Sayıştayı	76
3.1.3. AB Sayıştayı	77
3.2. TÜRKİYE'DE SAYIŞTAY DENETİMİ VE DENETİM SÜRECİ	78
3.2.1. Türkiye'de Sayıştay Denetimi	79
3.2.1.1. Sayıştay'ın Denetim Alanı	79
3.2.1.2. Denetim Bakımından Sayıştay'ın Kanuni Dayanağı	80
3.2.2. Denetim Süreci.....	81
3.2.2.1. Denetimin Planlanması	81
3.2.2.2. Denetimin Uygulanması	82
3.2.2.3. Denetimin Raporlanması.....	83
3.2.2.4. Denetimin İzlenmesi	84
3.2.2.5. Denetimin Niteliği ve Kapsamı.....	84
3.2.2.6. Denetimin Değerlendirmesi	85
3.2.3. 5018 ve 6085 Sayılı Kanunlarda Düzenlilik Denetimi	86
3.2.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'nda Sayıştay Denetimi ..	86
SONUÇ	88
KAYNAKÇA.....	90

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ABS	Avrupa Birliği Sayıştayı
AP	Avrupa Parlemtosu
EUROSAI	European Organisation of Supreme Audit Institutions (Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)
GSYH	Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
IMF	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
INTOSAI	The International Organisation of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları)
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
NAO	National Audit Office (Ulusal Denetim Ofisi)
NATO	North Atlantic Treaty Organization (Kuzey Atlantik Anlaşması Örgütü)
SK	Sayıştay Kanunu
SKYY	Sayıştay Kuruluş Yıldönümü Yayınları
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Sayıştay Örgüt Şeması.....	9
Şekil 2: Paranın Karşılığı Denetimi	76
Şekil 3: Sayıştay'ın Denetim Alanı.....	80



GİRİŞ

Yüksek denetim kurumu olan Sayıştay, kamu kaynaklarının ne ölçüde etkin, verimli ve tutumlu kullanıldığını ve hukuka uygun olup olmadığını denetler. Denetlediği kurumlar ile ilgili raporlar oluşturur. Oluşturduğu bu raporlar ile kamu mali yönetiminde şeffaf bir yapıyı hedefleyerek, ülkede etkin bir hesap verme sistemini kurmayı amaçlar.

Yüksek denetim kurumları, çok zor ve önemli işleri üstlenmiş kuruluşlardır. Kamu kaynaklarının etkin yönetiminde öncü ve kurumsal yönetimde, diğer kamu kurumlarına örnek bir kurum olmayı amaçlayan Sayıştay, daha iyi harcama yapılmasını hedeflemektedir. Çünkü son yıllarda dünyada ve ülkemizde vergi almaktan daha çok, iyi harcama yapma politikası önem kazanmıştır. Bu bağlamda Sayıştay daha iyi harcama yapılması için kurumları denetime tabi tutmak ve denetim sonuçlarını yargılamak ile görevlidir.

Sayıştay ile kamu mali yönetimi arasında çok yakın bir ilişki bulunmaktadır. Dünyanın bir çok ülkesinde kamu mali yönetimi ile Sayıştay yapılandırmaları birlikte ele alınmıştır. Ülkemizde de kamu mali yönetimindeki değişimler paralelinde, Sayıştay'ın yeniden yapılanması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyaç sonucunda, kamuda hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlık esasları çerçevesinde, kamu kurumlarının etkin, ekonomik, verimli, hukuka uygun olarak çalışması ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak amacıyla 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Dünya üzerindeki Sayıştaylar değişik şekilde yapılandırılmıştır. Sayıştayların örgütlenmeleri ofis tipi ve kurul tipi olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Ofis tipi Sayıştaylar'da yargı yetkisi bulunmamaktadır. Bu tip Sayıştaylar, denetimlerini yasamaya sunmakla yükümlüdür. Kurul tipi Sayıştaylar kendi içerisinde yargı yetkisi bulunan ve yargı yetkisi bulunmayan şekilde ikiye ayrılmıştır. Türk Sayıştayı yargı yetkisi ile donatılmış kurul tipi Sayıştay'a örnektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

SAYIŞTAY, TARİHSEL GELİŞİMİ VE İŞLEVLERİ

Ülkemizde 19. yüzyılın ikinci yarısında kurulan Sayıştay, çok köklü bir geçmişe dayanmaktadır. Sayıştay, Cumhuriyet dönemine kadar uzanan bir sürecin sonunda, kamu mali yönetiminde anayasal bir kurum olarak fonksiyonlarını tam olarak yerine getirebilecek bir konuma gelmiştir.

1.1. SAYIŞTAY'IN TARİHSEL GELİŞİMİ

1982 Anayasası incelendiğinde Sayıştay; kamu kurumlarının tamamının gelir-gider ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetleyen, mali anlamda denetleme, inceleme ve karar verme yetkisine sahip olan, sorumlu olan hesapların ve işlemlerin kesin hükmünü veren bir kurum olarak açıklanmaktadır.

Sayıştay kurumu Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile birlikte var olmayıp, kökeni daha eskilere dayandırılmaktadır. Bazı araştırmacılar İrade-i Senniye (1862)'nin bazı araştırmacılar ise Divan-ı Muhasebat (1863)'ın bugünkü Sayıştay kurumunun kökenini oluşturduğunu ifade etmektedirler. Her ne kadar bugünkü bağlamda Sayıştay'ın kökeni Divan-ı Muhasebat Kanunu'na dayandırılrsa da geleneksel olarak bakıldığında daha eskilere dayandığı görülmektedir. Bu durumda Divan-ı Muhasebat Kanunu da kendisinden önceki kanun ve düzenlemelere dayanmaktadır (Ortaylı, 2007: 224). Bu bilgiler ışığında Sayıştay kurumunun hem cumhuriyet öncesi dönem hem de cumhuriyet sonrası dönem olarak incelenmesi daha sağlıklı olacaktır.

1.1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Sayıştay

Cumhuriyet öncesi döneme bakıldığında Sayıştay kurumuna benzer gelenekler; Büyük Selçuklu Devleti, Memlük Devleti, Anadolu Selçuklu Devleti ve Osmanlı Devleti'nde de görülmektedir. Türk Sayıştay'ı ise bu geleneklerin bir harmanı olarak tarihsel süreçte gelişim göstermiştir.

Ortak dini inançları taşıma sebebiyle Büyük Selçuklu Devleti, Abbasi devletinden Sayıştay gelenekleri bağlamında etkilenmiştir. Keza Abbasi Devleti'nde de benzeri olan "Divan-ı Müsrif ya da Divan'ül İşraf" bunun kanıtı olarak görülmektedir. Bu kurum devletin adına mali işlerin denetlenmesi görevini yerine

getirmektedir. Güncel anlamda denetçi adı verilen kişiler o dönemde, bilgili olma, güvenilir olma ve gerekli donanıma sahip olma gibi kriterler çerçevesinde görevlendirilmekteydi. Bu kişiler görevlerini yerine getirirken, “Düster” adı verilen kanun çerçevesinde mali sorumlulukların yerine getirilmesini, güvenilirliğini, yasaya uygun olup olmadığını denetleyip, aykırılık teşkil eden durumları gerekli mercilere iletmekle yükümlendirilmişlerdir. Bu kurum aynı görevi taşıyan “İşraf” kurumu da hem Memlûk Devleti’nde hem de İlhanlı Devleti’nde görülmektedir.

Osmanlı Devleti’ne bakıldığında ise Divan-ı Hümayun kurumu, Tanzimat Fermanı öncesi dönemde bu görevi üstlenmektedir. Kurum; tüm devlet kurumlarının bağlı olduğu, merkezi nitelikte, şikayetleri ve başvuruları inceleyip karara bağlayan bir görev üstlenmekteydi. Orhan Bey döneminde kurulmuş olan Divan-ı Hümayun, hem mali hem, siyasi hem de idari konularda danışmanlık yapan, karar alan bir kurum niteliğindedir. Fatih Sultan Mehmet döneminde ise “Fatih Kanunnamesi” ile kurum, yasal bir tabana oturtulmuştur (Akagündüz, 1997: 10-16).

Kamu kurumlarının merkezi konumunda olan Divan-ı Hümayun zaman içerisinde bazı yıpranmalar ve aksaklıklarla karşı karşıya kaldıktan sonra yetkileri bölüştürülmüştür. Keza İdari yetkiler “Dâr-ı Şûrâ-yı Bâb-ı Ali” meclisine verilirken, adli yetki ve yasama yetkisi “Meclis-i Vâlâ-yı Ahkâm-ı Adliye” meclisine verilmiştir. Bu iki meclis Sayıştay’ın görevlerini Tanzimat Fermanı’na kadar olan süreçte yürütmüşlerdir. Fuat Paşa’nın önderliğinde geliştirilen ıslahat hareketleri çerçevesinde 29 Mayıs 1862 tarihinde “İrade-i Senniye” kanunuyla Divan-ı Muhasebat oluşturulmuş ve bugünkü Sayıştay’ın temelleri atılmıştır. Bu kurum yüksek denetleme yetkisi ile donatılırken 1876 Anayasası ile de yasal bir platformda kendisine yer bulmuştur. Bu tarihten sonra da görevlerini anayasal bir tabanda yürütmüştür (Önder ve Türkoğlu, 2012: 200).

1.1.2. Cumhuriyet Döneminde Sayıştay

Cumhuriyet dönemine bakıldığında, meclisin bünyesinde yer alan ve devlet adına kurumların tüm gelir-giderlerini kontrol eden bir kurumun varlığından 1924 Anayasası’nın 100.maddesinde bahsedilmiş olsa da, Cumhuriyet döneminde bu bağlamda en kapsamlı kanun 1934 Haziran tarihli 2514 Sayılı “Divan-ı Muhasebat Esasiye” kanunudur. Kanun ile birlikte Divan-ı Muhasebat bir nevi güncellenmiştir. 1945 yılında ise, Teşkilat-ı Esasiye Kanunu’nun türkçeleştirilmesi çabaları çerçevesinde, Divan-ı Muhasebat güncel adı “Sayıştay” ile tanışmıştır. İlerleyen

süreçte 1952 yılında tekrar eski ismi olan “Divan-ı Muhasebat” adını almış olsa da 1962 Anayasası ile birlikte tekrar Sayıştay ismini almıştır. Sayıştay’ın yeni bir yapı ve işleyiş içinde günümüze kadar gelmesini sağlayan “Sayıştay Kanunu” ise 21 Şubat 1967 tarih, 832 sayılı kanundur (Köse, 2007: 213).

Sayıştay’ın anayasal bağlamda bir zemine oturtulması 1924 Anayasası ile olsa da 1920 Tarihli Meclis açıldığında görüşmeler bağlamıştır. Meclisin 60. İçtimaında Divan-ı Muhasebat görüşülmüş olup, aşağıda sıralanan içerikler hazırlanmıştır (Altun, 2001: 10);

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

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

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

Madde 4-İşbu kanun neşrinden muteberdir.

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

Yukarıda belirtilmiş olan tasarı da belirtildiği üzere, Divan-ı Muhasebat’ın başkanları ve üyeleri meclisin içinden seçilirken, diğer çalışanların meclisin dışından seçilmesi, ve çalışanların maaşlarının dönemin kendi şartlarına göre belirlenmesi, gerekli belgelerin sorumluluğunun da Meclis’e verildiği görülmektedir.

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

Sayıştay’ın Cumhuriyet Dönemindeki yeri, herhangi bir kuruma kişiye ya da yapıya bağlı olmaksızın, kendi içerisinde özerk, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim görevini yürüten bir kurum olarak görülmektedir. 1876 yılından başlayarak anayasal bir zeminde görevlerini yerine getiren Sayıştay’ın yetkileri ve görevleri zaman içerisinde bazı değişikliklere tâbi tutulmuş olsa da, bağımsız ve anayasal bir kurum olması hiçbir zaman değişikliğe uğramamıştır.

Sayıştay'ın yapısında gerçekleşen köklü değişimlerden bir tanesi 1996 yılında gerçekleştirilmiştir. Bu değişiklikle birlikte kuruma “ etkinlik ve verimlilik denetimi” yetkisi de tanınmıştır. Bu değişiklikten anlaşılacağı üzere Sayıştay, yalnızca düzenlilik denetimi ile sınırlandırılmamış, aynı zamanda performans denetimi yetkisine de haiz tutulmuştur. Sayıştay tarihinin en köklü değişimi ise, 2003 yılında 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gerçekleştirilmiştir. Bu kanun ile birlikte 832 Sayılı Sayıştay Kanunu yeni 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ismini almıştır. Yeni kanun ile birlikte mali sistemin ana hatları çizilmiş, Sayıştay'ın yeri ve görevleri belirtilmiştir (Kesik, 2006: 126-127).

1.2. SAYIşTAY'IN ANAYASAL KONUMU VE BAğIMSIZLIğI

1876 Anayasası ile birlikte anayasal zemine oturtulan Sayıştay kurumu bu konumunu günümüze kadar korumuştur. Güncel şeklini alana kadar tarihsel süreç içerisinde birçok değişime, güncellemeye tabi tutulan kurumun Cumhuriyet Dönemine, anayasalar ışığında bakmak daha faydalı görülmektedir.

1.2.1. 1924 Anayasası

1924 Anayasası ile Cumhuriyet Döneminde faaliyet gösteren Sayıştay, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bağlı, devletin tüm gelir gider kalemlerini denetleyen bir kurum olarak tanımlanmış olmasına rağmen yargı yetkisi ile ilişkili olarak herhangi bir düzenlemeden bahsedilmemiştir. Yargı yetkisi ile ilgili herhangi bir düzenleme bulunmasa da, Osmanlı Devleti “Divan-ı Muhasebat” kurumunun geleneklerinden gelen bir yargı yetkisi fiili olarak devam etmiştir (İnan, 1992: 37). Sayıştay'ın yargı yetkisi, yasal olarak 1924 Anayasası'nda yer almamış olsa da fiili olarak 1934 yılına kadar srmştir. 15 Mayıs 1928 tarihinde Sayıştay kurumuna dair olarak bir düzenleme daha yapılmış ve Sayıştay'ın o tarihe kadar olan yetkileri saklı tutulmuş, görevini İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yürütüleceği belirtilmiştir (Bilgen, 1994: 44).

Verilen bilgilerden de anlaşılacağı üzere Sayıştay, 1924 Anayasası ile idari hiyerarşi içerisinde dahil edilmemiş olup, Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bağlı olarak görevini icra eden, bağımsız ve anayasal bir kurum olarak konumlandırılmıştır.

1.2.2. 1961 Anayasası

Sayıştay, 1924 Anayasası'na nazaran, 1961 Anayasası'nda kapsamı genişletilmiş bir şekilde yer almıştır. Buna göre Anayasa'nın 127. Maddesinde Sayıştay'a “ sorumlulukların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama” yetkisi verilmiştir. Bu yetki işlevsel çerçevede bir yargı yetkisini barındırmasa da 1961 Anayasası'nın “Yürütme Kapsamında, İktisadi ve Mali Yükümler” bölümünde Sayıştay'a yer verilmiştir.

Sayıştay'ın fiili olarak faaliyet gösterdiği konum; 127. Madde kapsamında yargı bölümünde yer almaması bazı eleştiriler ve tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Bu konu ile ilgili olarak bazı fikir ayrılıkları yaşanmış, tartışmaya açık olan kararlara imza atılmıştır. Buna örnek olarak; Meclis Anayasa Komisyonu Sayıştay kurumunun kendine özgü davranış ve karakter içerisinde bir yargı mercii olduğunu ifade ederken buna Danıştay kurumundan itiraz gelmiştir. Bu itirazın gerekçesinde ise; Türkiye Cumhuriyeti'nde yargı yetkisinin millet adına bağımsız mahkemelerde olduğu, Sayıştay'ın millet adına yargı yetkisini kullanabilecek bir kurum olmadığı belirtilmiştir. Bununla birlikte, Sayıştay'ın alt idare mahkemesi olması ve verilen kararların da Danıştay'da temyiz yolunun açık olması karara bağlanmıştır (Kaneti, 1990: 7).

Sayıştay ile ilişkili olarak Anayasa'da yer alan “ Kesin hükme bağlama” ibaresinin yargısal bir denetimi içerdiği ifade edilse de, bu ibareye karşı bir tanesi Danıştay Başkanlığı, diğer dört tanesi de Danıştay Dava Daireleri Kurulu olmak üzere beş defa dava açılmıştır. 1969 tarihinde ilk itiraz neticesinde anayasaya aykırığın görülmediği kararını veren Anayasa Mahkemesi, devam eden yıllardaki 3 kararında da değişiklik yapmamıştır. 1973 yılında ise, 45. Madde olan “ Sayıştay kararlarına karşı dava açılmaması” hükmünü iptal ederek Sayıştay kararlarına karşı Danıştay yolunu açmıştır. Bu iptal kararının gerekçesinde ise; Sayıştay'ın yargı bölümünde düzenlenmemiş olması, ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümüne yönelik bir görevinin olmaması, Sayıştay başkan ve üyelerinin yargıç sıfatına haiz olmaması ve yapmış olduğu denetimlerin hukuki değil idari niteliklerinin olduğu ifade edilmiştir (Duran, 1980: 3).

1961 Anayasası döneminde Sayıştay ile ilişkili olarak kapsamlı düzenlemelere yer verilmiş olsa da tartışmalı kararlar ve bazı davalar da bu dönemde yer almıştır. Her ne kadar tartışmaya açık kararlar verilmiş olsa da 1961 Anayasası

döneminde Sayıştay'ın idari ve anayasal denetim yetkisini elinde bulundurduğu görülmektedir.

1.2.3. 1982 Anayasası

1961 Anayasası dönemi ile 1982 Anayasası dönemi arasında kalan süreçte Sayıştay ile ilişkili olarak alınan kararlar neticesinde üç ayrı fikir ortaya atılmıştır. Bunlardan ilki; Sayıştay'ın bir yüksek mahkeme sıfatını taşıdığı, ikincisi Sayıştay'ın yüksek bir mahkeme niteliği taşımayıp yalnızca idare mahkemesi olduğu, üçüncü fikir ise; Sayıştay'ın yargı yetkisine haiz bir kurum olmayıp denetim organı olduğudur.

Ortaya atılan bu fikirler fiili olarak tartışılrsa da anayasal zeminde Sayıştay'a verilen yükümlülükler açıktır. Her ne kadar tartışmalı olarak görülse de 1961 Anayasası'nın Sayıştay'a vermiş olduğu “ kesin hükme bağlama” yetkisi geri alınmamıştır. Sayıştay kararlarına karşı Danıştay'da temyiz yolunun açılması, Sayıştay'ın bir yüksek mahkeme sıfatını taşımadığı tartışmalarını da beraberinde getirmiştir. 1982 Anayasası bu tartışmaları sonlandırmış olmasa da belli hususlara açıklık getirmiştir.

1961 Anayasası'nda yürütme kapsamında “ İktisadi ve Mali Yükümler” bölümünde düzenlenmiş olan Sayıştay, 1982 Anayasası ile birlikte “ Cumhuriyet'in Temel Organları” kısmının “Yargı” bölümünde kendisine yer bulmuştur. Yargı bölümünde ise ilk olarak Yüksek Mahkemeler, akabinde Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulu, en son da Sayıştay'a ver verilmiştir. 1961 Anayasası'nın Sayıştay'ı konumlandırması bazı tartışmalar ve ayrışmaları da beraberinde getirmiştir. Bu düzenleme ile birlikte bu tartışmalara son verilmiş olup, Sayıştay'ın bir “yargı mercii olmadığı” fikri rafa kalkmıştır.

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

-“Sayıştay; sorumluların işlemlerini kesin hükme bağlamak, inceleme ve denetleme yapmak görevleriyle yükümlüdür.”

-“Sayıştay'ın kesim hükmüyle ilgili en çok on beş gün içerisinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltmesi istenebilir.”

-“Vergi ve benzeri mali yükümlülük kararlarında uyuşmazlık olması durumunda Danıştay kararları esastır.”

-“Sayıştay'ın kuruluşu, işlevleri, denetim şekilleri, çalışanları ve çalışanlarının ödev,

hak ve yetkileri, başkan ve üyelerin teminatı yasayla düzenlenir.”

160.Maddede belirtilen hususlar incelendiğinde Sayıştay’ın inceleme ve denetleme yapan aynı zamanda da kesin hükme bağlama yetkisi olan bir kurum olduğu görülmektedir. Bu durumda kesin hükümle ilgili olarak yapılan itirazlarda yalnızca “ düzeltme” istenebilmesi de Sayıştay’ın bağımsız bir kurum olduğunun kanıtı niteliğindedir. Aynı zamanda Sayıştay’ın kuruluşundan üyelerine, haklardan yükümlülöklere kadar tüm yetkilerinin kanun kapsamında düzenleniyor olması kendisinin “anayasal” bir konumda olduğunu göstermektedir. Buradan anlaşılacağı üzere Sayıştay, “ anayasal”, “bağımsız” ve “idari” bir yüksek mahkeme olarak tanımlanabilmektedir (Onar, 1996: 790).

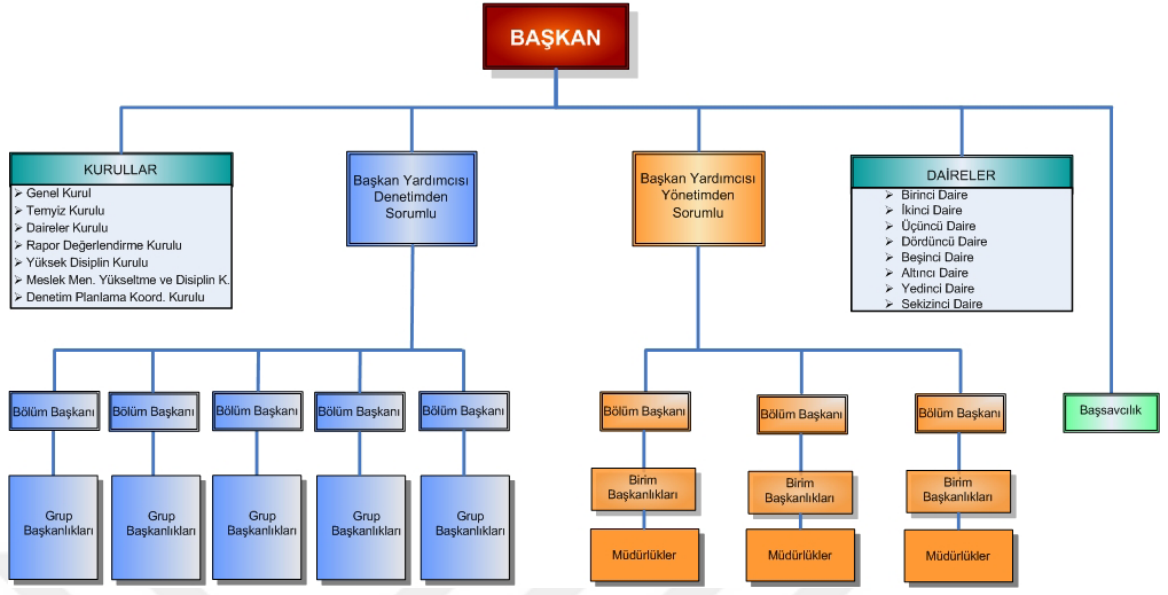
Sayıştay’a verilen “ hükme bağlama yetkisi” aynı zamanda bir hesap mahkemesi olduğunu da göstermektedir. Hem yargı bölümünde ele alınması hem de hükme bağlama yetkisinin verilmesi Sayıştay’ın “ ilk ve son derece hesap mahkemesi” olduğunu kanıtlamaktadır. Nasıl ki Danıştay kurumunun yargısal görevlerinin yanı sıra danışma görevi de varsa, Sayıştay kurumunun da aynı şekilde başka görevleri bulunmaktadır. Başka görevlerin bulunması Sayıştay’ın hesap mahkemesi ve anayasal yüksek bir denetim kuruluşu olduğu gerçeğini de değiştirmemektedir (Uz, 2005: 369-370).

1.3. SAYIŞTAY’IN ÖRGÜTSEL YAPISI

Bir kurumun teşkilat yapısı, o kurumu oluşturan organlardan ve kuruma bağlı mensuplardan meydana gelir. Sayıştay, ölkemizde mahkeme tipi şeklinde yapılandırılmıştır.

Türk Sayıştay’ının teşkilat yapılanması Şekil 1’de görüldüğü gibidir:

Şekil 1: Sayıştay Örgüt Şeması



(T.C. Sayıştay Başkanlığı)

1.3.1. Başkan ve Başkan Yardımcıları

Sayıştay başkanı; Sayıştay'ın yönetilmesinden ve temsil edilmesinden sorumlu en üst yönetici olmakla birlikte, genel işleyişten de sorumlu olan kişidir. Kanunda belirtilen hususların dışına çıkılmaması ve yönetimin düzenli bir şekilde işlemesi için gerekli tüm tedbirleri almakla yükümlüdür. Aynı zamanda genel kurulun başkanıdır ve gerekli gördüğünde Temyiz Kurulu ve Daireler Kurulu'na da başkanlık ederek bu kurul tarafından yapılacak işleri düzenler, görüşmelere yöneticilik yapar. Bu genel görevleri dışında Sayıştay başkanı (SK. md.13-21-22):

➤ Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunu ve gerekli olduğunda diğer komisyonları; Sayıştay'ın faaliyetleriyle ilgili olarak yılda iki kez bilgilendirmekle görevlidir.

➤ Sayıştay raporlarının TBMM'de görüşülmesi sırasında hazır bulunur veya bir yardımcısını görevlendirir.

➤ Sayıştay Başkanı; daire başkanları ve üyelerin dairelerini belirler, ihtisas dairelerini tespit eder, işleri dairelere paylaştırır, denetim ve denetim destek grup başkanlıklarını oluşturur, meslek mensuplarının görev yerlerini; yönetim mensuplarının görevlerini ve görev yerlerini tayin ve tespit eder.

Sayıştay başkanının seçilme şartları Sayıştay Kanunuyla belirlenmiş olup; kanunda yazılı niteliklere haiz iki aday arasından TBMM Genel Kurulunca gizli oy

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

Biri denetim biri yönetim işlerinden sorumlu olmak üzere iki adet başkan yardımcısı bulunur ve yardımcıları daire başkanı statüsündedir. Denetimle alakalı başkan yardımcısı; Denetim faaliyetlerinin, yürütülmesi, raporlanması, gözden geçirilmesinden sorumludur.

➤ Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarını Sayıştay başkanı adına yönetir.

➤ Görevini yürütmesine yardımcı olması adına, Sayıştay başkanının onayıyla en az üç yıl görev yapmış en fazla beş bölüm başkanı seçebilir.

Yönetimle ilgili başkan yardımcısı;

➤ Sayıştay birimlerini Sayıştay başkanı adına yönetir.

➤ Başkanın onayı olmak koşuluyla; bir ile dördüncü derecelere kadar en fazla üç bölüm başkanı görevlendirebilir.

1.3.2. Yargı ve Karar Organları

Şekil 1'de de görüldüğü gibi Sayıştay'ın yargı ve karar organları; Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Düzeltme ve Disiplin Kurulu, Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu olmak üzere sekiz ayrı alanda faaliyet göstermektedir.

1.3.2.1. Daireler

Bir başkan ve altı üyeden oluşan birer hesap mahkemeleridir. Toplanması için bir başkan ve dört üye gerekli olup; kararlar salt oy çoğunluğuyla verilir. Başkanın görevinde olmadığı zamanlarda en kıdemli üye başkanlık yapar. Daire başkanının görevi; çalışmaya ara verilmesi koşulu dışında en geç altı ay içerisinde raporların karar bağlanması, tutanak ve ilamların hazırlanmasıdır. En kıdemli üyeler arasından oyların salt çoğunluğuyla seçilir. Seçim dört turlu olmak üzere her turda en

çok oy alan aday bir sonraki tura katılır. Daire üyeleri ise; beşte üçü Sayıştay üyelerinden, geriye kalanların en az yarısı Maliye Bakanlığı meslek mensuplarından olmak şeklinde ilgili kanunun 12.maddesine göre seçilir (SK.md.24) Dairelerin görevleri:

➤ Bir hesap mahkemesi olarak, sorumluların hesap ve işlemlerine dair düzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin durumları kesin hükme bağlamak,

➤ Denetim raporları hakkında görüş beyan etmek,

➤ Sayıştay başkanı tarafından görüşülmesi istenen konularda fikir bildirmek ve karar almak, şeklindedir.

1.3.2.2. Genel Kurul

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

➤ Genel uygunluk bildirimlerini görüşür.

➤ İçtihadın birleştirilmesi kararı alır.

➤ Sayıştay kanunu gereğince hazırlanacak yönetmelikler hakkında görüş bildirir

➤ Sayıştay'a ilişkin kanun tasarısı ve teklifleri hakkında görüş bildirir.

➤ Sayıştay başkanı tarafından görüşülmesi istenen konularda fikir bildirir ve karar alır.

➤ Sayıştay kanunu ile verilen görevleri yerine getirir.

1.3.2.3. Temyiz Kurulu

Rapor değerlendirme kuruluna seçilenler hariç olmak üzere; daire başkanları ile üyeler arasından dört daire başkanı ve her daireden iki üye seçilerek kurulur. Üyelerin görev süresi dört yıldır ve ikinci kez kurula seçilmek için dört yıl beklenmesi gerekir. Her yıl üyelerin dörtte biri yenilenir ve kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder. Kurul üye sayısının üçte ikisi ile toplanır ve kanun izni gibi nedenlerle yeterli sayıya ulaşamadığında başkan daire üyelerinden geçici olarak boş

üyelerin yerine toplantıya davet edebilir. Kararlar salt oy çokluğuyla alınır ve eşitlik durumunda başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış kabul edilir. Karar temyiz edilirse başkan ve üyelerin oy hakkı yoktur ve duruşmalı oturumlarda savcı doğrudan, diğerlerinde davet üzerine kurula katılır. Temyiz kurulu; temyiz olunan hükmü olduğu gibi veya düzeltmeli olarak kabul edebilir, bozabilir veya üçte iki oyçokluğuyla kaldırabilir. Bozma durumunda karar daireye yeniden gönderilir, daire kararda ısrar eder ve temyiz kurulu yeniden bozma kararı verirse daire temyiz kurulu kararına uymak zorundadır. Temyiz kurulu görevleri (SK.md.26):

➤ Sayıştay dairelerinin; ilamlarına karşı yapılan temyiz taleplerini inceler ve kesin kararı verir. Sayıştay dairelerinin ilamları; kanuna aykırılık, yetkinin aşılması ve hesap yargılaması usullerine uyulmaması gibi hallerde ilamın daireye tebliğinden sonra altmış gün içinde temyiz olunabilir.

➤ Temyiz kurulu kararlarına karşı yapılan, karar düzeltilmesi isteklerini karara bağlar. Temyiz Kurulu kararları hakkında, Kanun'un 52.maddesinin birinci fıkrasında yazılı ilgililer tarafından yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunulabilmektedir. Bu istemde bulunabilmek için; hükmün esasına etkili iddia etkileyen belgelerle hile ve sahtekarlığın ortaya çıkmış olması, temyiz sebeplerinden en az birinin mevcut olması gerekmektedir. Karar düzeltilmesi istemi, kesin hükmün yerine getirilmesine engel değildir.

➤ Temyiz Kurulu da Sayıştay daireleri gibi verdiği kararların müphemliği iddiasıyla yapılan ve kararın tanzihî yahut tarafların adı ve soyadı ile sıfatı ve iddiaların sonucuna ilişkin yanlışlıklarla ilgili düzeltme talebi içeren başvuruları görüşerek karara bağlar.

1.3.2.4. Daireler Kurulu

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

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

almaktır.

1.3.2.5. Rapor Değerlendirme Kurulu

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

1.3.2.6. Yüksek Disiplin Kurulu

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

1.3.2.7. Meslek Mensupları Düzeltme ve Disiplin Kurulu

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

1.3.2.8. Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu

Sayıştay başkanı, bölüm başkanları ve başkan yardımcılarında oluşan kurula başkanın olmadığı hallerde başkan yardımcılarında kıdemli olan başkanlık eder. Denetim ve denetim destek grup başkanları ilgili konularda kurul toplantılarına çağırılabilirler; stratejik planların hazırlanması ve izlenmesi, yıllık planların

yapılması konularında Sayıştay başkanı tarafından seçilecek her dairenden bir üye ile denetim ve denetim destek grup başkanları kurulda bulunur. Görevleri şu şekildedir (SK.md.31):

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

1.4. SAYIŞTAY'IN İŞLEVLERİ

Denetim yapma, raporlama ve yargı işlemleri Sayıştay'ın asli işlevlerini oluştururken, görüş bildirme ve diğer işlemleri de Sayıştay'ın ikincil işlevlerini oluşturmaktadır. Sayıştay'ın işlevleri şu şekilde sıralanabilmektedir (Akyel, 2016: 123):

- Kamu kuruluşlarının mali işlemlerini, kararlarını ve faaliyetlerini denetler.
- Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne denetimleri neticesinde elinde bulunan bilgi ve belgeleri belirli bir zaman dilimi içerisinde rapor halinde sunar.
- Denetim sonucunda ortaya çıkan aykırılık durumlarını tespit eder ve kesin hükme bağlar.
- Genel uygunluk rapor ve bildirimlerini TBMM'ye sunar.
- Kanun kapsamında görev alanına giren her konuda inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Sayıştay'ın bir çok işlevi yerine getirdiği görülmektedir. Bu işlevlerin biraz daha detaylı bir şekilde incelenmesi daha sağlıklı görülmektedir.

1.4.1. Denetim İşlevi

Sayıştay'ın denetim işleviyle ilgili görev tanımı 5018 sayılı KMYKK ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunlarıyla düzenlenmiştir. 5018 sayılı kanununa göre Sayıştay denetiminin amacı; kamu kurumlarının mali işlemlerinin ve kararlarının hesap verilebilirlik çerçevesi içerisinde kanuna uygunluğunun denetlenip meclise raporlanmasıdır. 6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre ise denetimin amacı; kamu

kurumlarının gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonuçlarını açık, şeffaf ve güvenilir bir şekilde meclise bildirmesi, kamu maliyesinin yasalara uygun bir şekilde yönetilmesini sağlaması, mali sadamlık ilkesinin kamuda yerleşmesini sağlamaktır (Taytak ve Bahtiyar, 2015: 271).

Yukarıda belirtilen kanunlardan da anlaşılacağı üzere Sayıştay; idari denetim mekanizmasını işleten, aykırılıkları kesin hükme bağlayan bir yüksek mahkeme olmakla birlikte, kamuda mali saydamlık ilkelerinin yerleşmesini de sağlayan bağımsız bir kurum olarak görülmektedir. Sayıştay, düzenlilik ve performans denetimi olmak üzere iki çeşit denetim mekanizmasını işletmektedir.

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

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

1.4.1.1. Düzenlilik Denetimi

Sayıştay'ın yapmış olduğu düzenlilik denetimi, kamu kuruluşlarının işlemleri ve faaliyetlerinin incelenmesi, iç kontrol sistemlerinin denetlenmesi ve kaynakların etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesini kapsamaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere düzenlilik denetimi harcama sonrası denetimi ifade etmektedir. Düzenlilik denetimleri devletin gelir-gider ve mallarını kapsamaktadır (Taytak ve Bahtiyar, 2015: 271). Sayıştay, idarenin takdir yetkisi üzerinde herhangi bir inisiyatif kullanma hakkına sahip olmadığı gibi yerindelik denetimine de haiz değildir (Ela ve Türkyener, 2015: 29).

Düzenlilik denetimi geniş bir alanı da kapsamaktadır. Kamu kuruluşlarının mali işlemleri bu kapsam içerisinde olduğu gibi aynı zamanda kurumların faaliyetleri içerisinde olup mali olmayan işlemler de bu kapsama dahil edilmektedir. Denetimlerde konular oldukça detaylı bir şekilde incelendikten sonra önemli

aşamalardan birisi olan raporlama aşamasına geçilerek denetime devam edilir (Bayar, 2005: 68). Düzenlilik denetimi sırasında uygulanan adımlar: planlama, uygulama, raporlama ve izleme olmak üzere dört aşama şeklindedir. Denetim aşamasındaki idarenin, iç kontrol sistemleri ve muhasebesi, bilişim sistemleri, gelir ve gider kalemleri, faaliyet alanları gibi unsurlar belirlenip incelenir. Akabinde de oluşturulan raporlar yetkili mercilere sunulur (Barçın, 2011: 34).

1.4.1.2. Performans Denetimi

Hesap verilebilirlik mekanizmasının düzgün işlemesi ve bağımsız sürecin tam anlamıyla denetimin tamamına yansımaları sağlayan performans denetimi tekranamaz bir nitelik çalmaktadır. Düzenlilik denetimi ile kıyaslandığında görece daha esnek bir yapıya sahip olmakla birlikte, metodları birbirine benzerdir.

Sayıştay'ın gerçekleştirmiş olduğu performans denetimi; kamu kurumlarının hedefleri ve mali göstergeleri ile faaliyetleri neticesinde ellerinde bulunan kaynakların etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ölçen bir denetim şeklidir. Performans denetimi olan ve olması gereken arasındaki farkın ölçülmesi olarak ifade edildiğinde bu kapsam çerçevesinde kurumların hedeflerini hangi aşamada yerine getirip getirmediği ölçmektedir. Kurumların faaliyetlerini icra ederken hem hesap verilebilirlik hem de kaynakların etkin ve iktisadi kullanımına dikkat etmeleri gerekmektedir (Karabeyli ve Coşkun, 2010:88). Sayıştay'ın performans denetimi yaparken dikkat etmesi gereken bazı hususlar bulunmaktadır (Sayıştay, 2013: 2):

- Kamu mali yönetiminde, hesap verebilirlik ve mali saydamlığı sağlamak amacıyla 5018 sayılı KMYKK gereğince kamu idarelerinin performans bilgilerini faaliyet raporlarında göstermelerini sağlamak.
- Raporlanan verinin faydalı ve kaliteli olmasına katkı sağlamak.
- Kamu idarelerinin performans hedef ve faaliyetlerinin etkin bir sistemle izlendiğine dair kamuoyuna güvence yaratmak.

1.4.1.3. TBMM'den Gelen Taleplere Yönelik Gerçekleştirilen Denetimler

Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma, Soruşturma ve İhtisas Komisyonları'nın kararına istinaden Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'nın talebi üzerine, talep edilen konunun dışına çıkmamak kaydıyla, denetimine tabi olup olmadığına bakmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule tabi olmak

koşuluyla; kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma temelinde, her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleme yetkisi; Sayıştay kanununa eklenen 12. madde ile Sayıştay'a verilmiştir. TBMM'den gelen talepler öncelikli olup sonuçlar doğrudan TBMM başkanlığına sunulmalıdır (6085 SK.md.45).

1.4.2. Yargılama İşlevi

Sayıştay kurumunun esas temelleri yüksek idari denetim üzerine kurulmaktadır. Sayıştay denetimlerinde süreç içerisinde yargılama işlevi değil raporlama işlevi ağırlık kazanmıştır. Yargı unsuru Sayıştay'a ek olarak bir prestij ve güç kazandıran işlevdir. Sayıştay'ın görevleri arasında daha önceki bölümlerde de ifade edildiği gibi "kesin hükme bağlama" ve "yüksek mahkeme" sıfatları olsa da asli olarak bir idari denetim mahkemesidir. Bu çerçevede değerlendirildiğinde yargı işlevi Sayıştay'a tamamlayıcı bir özellik sunmaktadır. Yargı yetkisinin olmadığı durumlarda ise kanuna aykırı bir husus olduğunda bu hususu ilgili mahkemeye sevkle hüküm altına alır (Bayar, 2005: 63).

Sayıştay'ın yargı işlevi yerine getirilirken belirli aşamalar izlenir. Denetçiler görevlerini yerine getirirken kamu kurumlarının kanuna aykırılık teşkil eden durumlarını tespit ettiklerinde sorumluların savunmalarını alıp " yargılamaya esas rapor"u düzenler ve bir mali yılın en geç Kasım ayına kadar Sayıştay kurumuna bildirirler. Başkanlık bu raporları en geç 15 gün içerisinde hesaplamanın yapılacağı ilgili daireye gönderir. Sayıştay kanununa göre; Sayıştay daireleri, hesap yargılamalarını gerçekleştirecek ilk hesap mahkemeleri konumundadır. Daire başkanı, başsavcının yazılı görüşüyle birlikte incelemesi amacıyla daire üyelerinden birine raporu verir. Üye raporu inceler ve kendi görüşüyle birlikte daire başkanlığına iletir. Bu süreçlerden sonra işlemlerin yargı aşaması başlar ve savcı da hazır bulunarak görüşünü açıklar. Hesap yargılamaları sonunda Sayıştay dört farklı karar alabilir (Tanrıver, 2016: 273):

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

İlk derece hesap mahkemesi sıfatıyla oluşturulan bu kararlara sorumlu kişiler kararın kendilerine tebliğinden itibaren 60 gün içinde temyiz isteminde

bulunabilirler. Temyiz isteminde bulunan kişi duruşmalı inceleme de talep etme hakkına sahiptir.

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

1.4.3. Raporlama İşlevleri

Hesap verilebilirlik ve mali saydamlık ilkelerinin en önemli işlevi, kamu kaynaklarının hangi amaçlarla ve ne şekilde kullanıldığının kabul gören standartlar çerçevesinde kamuoyuna sunulmasını sağlamaktır. Bu bağlamda Sayıştay'ın gerçekleştirdiği raporlama işlemleri oldukça büyük bir öneme sahip olmaktadır. Keza bu önem hem 5016 sayılı KMYKK hem de 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda belirtilmiştir. 5018 sayılı KMYKK'de Sayıştay'ın gerçekleştirdiği Raporlama işlevi; “ performanı ölçmenin, verilmiş görevlerin yerine getirilip getirilmediğinin, mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin denetim aracı” olarak ifade edilmektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda daha önce Sayıştay'ın raporlama kamuoyuna bilgi sunulması işlevine dair olarak bir ibare yer almamaktaydı. Bu durum çoğu zaman eleştirilere maruz kalmakla birlikte bazı tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Son düzenlemelerle birlikte kanuna bu ibare de eklenerek tartışmalara son verilmiştir. Bu eklemeler Sayıştay kurumunun daha şeffaf ve güvenilir bir konuma gelmesinde önemli rol oynamıştır (Yılmaz, 2011: 76–77). Sayıştay'ın TBMM'ye sunmakla yükümlü olduğu bazı raporlar mevcuttur. Bu raporların kapsamı aşağıdaki gibidir (Sayıştay Kanunu, 2010):

- Anlam, uygulama ve sonuçları bakımından hazine çıkarlarını zarara uğraticı nitelikte görülen yasal düzenlemeler (md.25),
- Gerektiğinde mali işler, hesap usulleri gelir tahakkuk sistemleri (md. 28),
- Bakanların sorumluluk yükledikleri konular (md. 32),
- İnceleme ve denetlemeler sırasında hesap ve işlemlerden mevzuata uygun görülmeyenlerden gerekli görülenler (md. 88),
- Devlet malları (md. 87),
- Genel ve Katma Bütçeli daireler dışında kalan idare ve kurumların sayman hesaplarının inceleme sonuçları (sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslere ilişkin raporlarda bunların faaliyetlerinin kuruluş gayelerine uygun olup olmadığı belirtilir) (md. 87),

- Devlet borçları ve alacakları (md.53),
- Devlet gelirleri (md. 28),
- Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü diğer hususlar (md. 28),
- Denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarına ilişkin verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi (ek md. 10).

Sayıştay'ın 6085 sayılı Sayıştay Kanunu nezdinde düzenlemek ve yasamaya sunmakla görevli olduğu raporlar aşağıda belirtilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010).

1.4.3.1. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu Sayıştay'ın Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunmakla yükümlü olduğu bir rapordur. 5018 sayılı kanunda 68, 6085 sayılı kanunda ise 38 numaralı maddelerde bu husus belirtilmiştir. Kanunlara göre Sayıştay tarafından hazırlanan Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu, kamu kurumlarının denetimleri neticesinde genel ve önemli yerlerin, ortaya çıkan bilgi ve belgelerin meclise sunulması, kamuoyuna duyurulmasını kapsayan bir rapordur. Bu rapor denetimin genel hatlarıyla ilgili kamuoyunu bilgilendirmesi açısından ve genellikle içerip önemli olan konuları yasamaya bildirmesi açısından önemli bir rapordur. Ülkemizde yüksek denetim raporlama faaliyeti yapan tek kurum Sayıştay olması nedeniyle; kamu kaynaklarının etkin, verimli, ekonomik kullanımının sağlanması ve raporlanarak duyurulması kritik bir değer taşımaktadır (SK.md.38).

1.4.3.2. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

Denetim Grup Başkanlıkları; kamu idarelerine ait “İdare Faaliyet Raporları”nı, İçişleri Bakanlığı'na ait “Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu”nu; Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ait “Genel Faaliyet Raporu”nu ve denetim sonucu oluşan raporları inceleyerek değerlendirir ve “Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu”nu oluşturur. Rapor Değerlendirme Kurulu'nun görüşü de alınarak: mahalli idarelere ait olanlar hariç olmak üzere; İdare Faaliyet Raporu, Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporu, Genel Faaliyet Raporu ve Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu meclise sunulur; bir örneği de Hazine ve Maliye Bakanlığı'na gönderilir.

Mahalli idarelerin, İdari Faaliyet Raporu hakkındaki Sayıştay raporu İçişleri Bakanlığı'na ve ilgili mahalli idarenin meclisine gönderilir (md. 39). Sayıştay'ın bu kanun maddesinden ve raporların içeriğinden anlaşılıyor ki; mali işlemlerin yanında faaliyet raporları da değerlendirmeye alınmaktadır. Bu uygulama ile düzenlilik

denetimi yanında performans denetiminde de faaliyetlerin izlenmesi ve raporlanması amaçlanmaktadır. Ayrıca mahalli idarelerin faaliyet raporlarının kamuoyuna açıklanması da hesap verebilirlik ve saydamlık ilkelerinin uygulandığını göstermektedir (SK.md.39).

1.4.3.3. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

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

1.4.3.4. Genel Uygunluk Bildirimi

Genel Uygunluk Bildirimi Sayıştay raporları arasında büyük önem arz eden rapordur. Aynı zamanda anayasal zeminde de sunulma zorunluluğu bulunmaktadır. Genel Uygunluk Bildirimi Raporu; genel ve katma bütçeli kuruluşların genel sonuçları ve uygulama sonuçlarının, sayman sonuçları ile karşılaştırılması neticesinde elde edilen verilerden oluşan raporu ifade etmektedir. Elde edilen sonuçlara, Sayıştay tarafından verilen bütçe ödeneklerinin gösterildiği gibi hizmetlere, faaliyetlere harcanıp harcanmadığı hususundaki görüşü ve borç tespitleri de eklenir (Köse, 2000: 54). Bu rapor; kurum hesaplarının doğruluğunu ve güvenilirliğini tespit ederek raporlaması işlevini görür; kesin hesap tasarılarının hazine genel hesabıyla uyumluluk derecelerini ölçer ve yasamayı raporlarıyla bilgilendirir (SK.md. 41). Kamu idarelerinin tek tek hesapları yerine topyekün bir hesap yapılması; hazine genel hesabının etkinliğini ölçmesi açısından Sayıştay'ın "Yıllık Mali Denetim Raporu" niteliğini taşıyan bir belgedir.

Genel Uygunluk Bildirimi aynı zamanda hem mali saydamlık ilkesinin hem de hesap verilebilirlik mekanizmasının etkin bir şekilde işleyip işlemediği hususunda

da önemli bir kaynak olarak görülmektedir. Rapor, kamu mali yönetiminde bir nevi omurga kemiği görevi görmekle beraber, anayasal zeminde zorunluluğu olan bir belgedir. Fakat her ne kadar anayasal zeminde zorunluluk arz etse de Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin bu rapora uyma zorunluluğu bulunmamaktadır (Arın, 2000:146).

1.4.3.5. 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 Meclisi'ne sunar veya ilgili kamu idaresine gönderir (SK.md.42).

1.4.4. Danışma, Görüş Bildirme ve Diğer İşlevler

Daha önceki bölümlerde de ifade edildiği gibi Sayıştay, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına asli bir görev olarak gerekli denetimlerini yapar ve mali işlemlerden kaynaklanan hukuka aykırılıkları kesin hükme bağlayarak ilgili raporu meclise sunar. Bu asli görevlerinin yanı sıra danışma, görüş bildirme ve diğer işlevlerini de yerine getirir.

Meclis kurumlarla ilişkili olarak hukuki düzenlemelerini en ideal ve verimli bir şekilde yapmış olsa bile uygulayıcı bazı kurumların desteğine de genellikle ihtiyaç duymaktadır. Bu bağlamda değerlendirildiğinde Sayıştay raporları meclis için bir nevi geri bildirim niteliği taşımaktadır. Geri bildirim sisteminde Sayıştay, gerekli denetimlerini yaptıktan sonra ortaya çıkan somut sonuçları raporlar halinde sunarken bunun yanı sıra bazı önemleri ve tavsiyeleri de içerisinde barındıran görüşlerini iletmekle yükümlüdür. Bu görüşler ve öneriler meclis adına herhangi bir bağlayıcı unsur olmasa da, alınan ya da alınacak kararlar üzerinde yön verici etkiler yaratmaktadır. Sayıştay tarafından sunulan bu raporlar hem siyasi denetim mekanizmasına bir temel teşkil etmekte hem de hukuki olarak ortaya çıkan noksanların ya da aksaklıkların giderilmesi adına da bir kaynak görevi görmektedir. Bu yönüyle Sayıştay; siyasi denetime olduğu gibi yasama işlevine de katkıda bulunmaktadır. Mali içeriklere önceden görüş bildiren Sayıştay, yürürlükte olan ve değiştirilmesini istediği düzenlemeler için rapor hazırlayabilmektedir (Köse, 2000: 59-60).

Hukuk devletinin bir kurumu olarak Sayıştay'ın sunduğu içtihadı birleştirme uygulamaları, hem kendi bünyesinde daha önce verilen kararların düzenlenmesi hem

de ülke genelinde kanunların uygulanmasına örnek olması açısından oldukça önemlidir. Sayıştay Kanununun 18. maddesi gereğince diğer kurumların uygulamaya yönelik talepleri Sayıştay Genel Kurulu'nda değerlendirilir ve böylece mevzuatın uygulama ve yorumlanmasına yön verir. Vize ve denetleme işleri için yönetmelikler yapmak da yine Sayıştay Genel Kurulu'nun diğer görevleri arasındadır (SK.md.19). Sayıştay kanununun 89. maddesinde Sayıştay'a; Bakanlar Kurulu'nun lüzum gördüğü konulardan Sayıştay ile ilgili olan kararlar Sayıştay'ın idari işler niteliğindeki kararlarıyla yürütülme yetkisi verilmiş fakat günümüze kadar bu yetki hiç fiiliyata dklmemiştir.



İKİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİ VE MALİ DENETİM

2.1. KAMU MALİ YÖNETİMİ

Kamu mali yönetimi, kamu yönetimi içinde yer alan, en önemli konulardan biri olarak değerlendirilebilir. Kamu mali yönetimi, kavram olarak önceden belirlenmiş amaçların gerçekleştirilmesi sırasında ihtiyaç duyulan gelirlerin devlet eliyle toplanmasını ve gerekli harcamaların yapılabilmesini sağlayacak mali sistemin tümünü ifade etmektedir.

2.1.1. Yönetim Kavramı

Yönetim kavramı Türk Dil Kurumu'na göre; “ yönetim, işi çekip çevirme, idare” olarak tanımlanmaktadır. Kamu yönetimi ise literatürde yer alan ve genel olarak tanımlanmış “yönetim” kavramının alt başlığını ifade etmektedir. Literatürde yönetim kavramına ilişkin olarak birçok tanım yer alsa da en genel anlamıyla; idare etme, sevk, idari sistemler gibi kavramların yerine kullanılmaktadır. Çok çeşitli kavramların yerine kullanılması yönetim kavramının çok yönlü oluşunun da bir kanıtı niteliğindedir.

Yönetim kavramına ilişkin başka bir tanım ise; ortak bir amaç etrafında toplanarak, grup şeklinde işbirliği çerçevesinde yürütülen faaliyetlerin tümü olarak ifade edilmektedir (Tosunoğlu vd., 2013: 3).

Yönetim kavramı, önceden ortaya konulmuş amaçların gerçekleştirilmesi için, maddi ya da beşeri kaynakların düzenlenmesi, yönetilmesi ve faaliyete geçilmesi süreci olarak da tanımlanabilmektedir. Ortaya konulan amaçların gerçekleştirilmesi için bireylerin yönlendirilmesi, karar verme mekanizmasının işletilmesi, kurum yönetiminin etkin bir şekilde sağlanması, faaliyetlerin ve bireylerin denetlenmesi gerekmektedir. Kurumsal olarak bakıldığında ise yönetim, amaçlara ulaşabilmek için insanların yönlendirildiği belirli işlemlerden oluşan bir süreçtir.

Yönetim süreci belirli bir zaman dilimi içerisinde gerçekleştirilmesi hedeflenen amaçlar için, planlama yapılması, örgütlenmenin gerçekleştirilmesi, bunlar için bir dizi kaynak temin edilmesi, yönlendirilmesi ve denetim mekanizmasının işletilmesi süreçlerinden meydana gelmektedir.

Yukarıda belirtilen tanımlama, yönetim faaliyetlerinin genel özelliklerini de ifade etmektedir. Planlama yapılması ulaşılabilecek amaçların net bir şekilde belirlenmesini ifade etmektedir. Bu aşamada gerçekleştirilmesi hedeflenen amaçlara ulaşabilmek adına hangi yöntemlerin hangi işlemlerin uygulanacağı ve ne gibi bir strateji uygulanacağı belirlenmektedir. (Tosunoğlu vd., 2013: 3).

Yönetim sürecinin etkin bir şekilde işlemesi için belirli kurallara ve ilkelere de sahip olması gerekmektedir. Bu ilkeler (Tosunoğlu vd., 2013: 11);

Planlama: Amaçların net bir şekilde ortaya konulması ve uygulanacak politikaların belirlenmesi, bu amaçlara ulaşabilmek için hangi stratejilerin ve yöntemlerin uygulanacağını belirlemesi aşamasıdır.

Örgütlenme: Planlama aşamasının ardından amaçlara ulaşabilmek adına gerekli gruplaşmaları ve gruplar arasında ast üst ilişkilerinin düzenlenmesini kapsayan süreçtir.

Yönlendirme: Elde bulunan kaynakların en etkin bir şekilde ortaya konulan amaçlara doğru yönlendirilmesini sağlayan süreçtir.

Koordinasyon: Yönetime ilişkin olarak tüm eylemlerin yönetilmesi işlemleridir.

Denetim: Ortaya konulan amaçların verimli ve etkin bir şekilde işletip işletilmediğinin incelenmesi aşamasıdır.

Bütçe ve Finansman: Amaçlara ulaşabilmek adına ortaya konudanan ya da elde edilen kaynakların etkin bir şekilde yürütülmesidir (Tosunoğlu vd., 2013: 12).

2.1.2. Kamu Yönetimi Kavramı

Kamu kavramına bakıldığında Türk Dil Kurumu'na göre; “ halk hizmeti gören devlet organlarının tümü; bir ülkedeki halkın bütünü, halk, amme” anlamlarında kullanılmaktadır.

Yönetim kavramı özel sektör ve kamu sektörü olarak iki ayrı alanda kendisine yer bulmaktadır. Özel sektör denildiğinde kamu dışında kalan işletmelerin yönetsel faaliyetleri ifade edilirken kamu yönetimi ile de benzer yönleri yer almaktadır.

Kamu yönetimi denildiğinde devlete ait olan kurumların ve kuruluşların işleyişleri yapılanmaları arasındaki ilişkiler akla gelmektedir. Devlet organizmalarının büyümesi ve gelişmesi, kamunun yapısal olarak da gelişimini beraberinde getirmiştir. Gelişim gösteren kamu sektörü ve işlevleri literatürde de farklı tanımlamaların oluşmasını sağlamıştır.

Kamu yönetimi; “devletin yönetim faaliyetlerinin yararlı ve verimli bir şekilde düzenlenmesiyle uğraşan bilim dalı, kamu idaresi, amme idaresi” olarak tanımlanmaktadır.

Stewart (1994) kamusal alanı önceden belirlenen belli amaçlara ulaşabilmek adına “kamu” seçiminin yapıldığı bir platform olarak tanımlamaktadır.

Kamu yönetimi, “devletin yönetim faaliyetlerinin yararlı ve verimli bir biçimde düzenlenmesiyle uğraşan bilim dalı, kamu idaresi, amme idaresi” olarak tanımlanmıştır. Kamu sektörünün özel sektörden farklı olduğunun iddia edilmesi, kamu ile özel sektör arasında yaşanan kar amacı farklılıklarına dayandırılmaktadır (Boviard ve Löffler, 2009: 4).

Kamu kavramına genel bağlamda bakıldığında yalnızca yapılması gereken işlemlerin direkt olarak kamu kurumları ya da kuruluşları tarafından yapılmasını ifade etmemektedir. Kamu hizmetlerinin özel sektör firmaları tarafından yapıldığı işlemler de bulunmaktadır. Burada önemli olan kamusal hizmet niteliği taşıyan işlemlerin yapılmasında özel sektör ya da kişiler tarafından birincil derecede karar alma mekanizmasının bulunmamasıdır (Boviard ve Löffler, 2009: 5).

Kamu yönetiminde kamu idaresi kavramından farklı olarak ortaya konulan hizmetlerin getirmiş olduğu maddi getirinin değerinin daha da artırılması için uygulanan yöntemler de yer almaktadır.

Yirminci yüzyılın ortalarında kamu yönetimi en genel anlamıyla kamu görevlilerinin çalışma durumları olarak tanımlanırken kamu idaresi; bürokrasinin süresiz şekilde istihdam edilmesi olarak tanımlanıyordu. 1980’li yıllara gelindiğinde kamu yönetimi kavramı daha da ağır basmaya başlamış, çeşitli tanımlamalarla geliştirilmiştir.

Kamu yönetimi, devletlerin genel işleyiş kurallarını, uygulanacak politikalarını ve kanunların uygulanması sırasında oluşan süreç olarak tanımlanabilir. Kamu yönetimi kavramının içeriği, kamuya ait alanda yapılan faaliyetleri ve bu faaliyetlerin yürütülmesini sağlayan örgütleri içermektedir. Bu yüzden, kamusal politikaların yürütülmesi sırasında gereken bireysel ve kollektif çalışmalar için emeklerin bir araya getirilmesi anlamına da gelmektedir.

İşlevsel bir kavram çerçevesinde kamu yönetimi farklı tanımlamalara da tabii tutulmuştur. Stillman (2005)’a göre;

- Vatandaşların temel ihtiyaç maddelerinin temin edilmesini sağlayan üretim aşamalarına kamu yönetimi adı verilmektedir.

- Kamuya ait olan çeşitli politikaların meydana getirilmesi ve uygulanması sürecine kamu yönetimi adı verilmektedir.
- Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesine ilişkin olarak ilişkili mevzuatta yer alan idari işlemlerin siyaset ve hukuk çerçevesinde yerine getirilmesi işlemlerine kamu yönetimi adı verilmektedir.
- Kamu çalışanlarının işlemleri, eylemleri ve kamu yönetimine dair yasal düzenlemelerin tamamına kamu yönetimi adı verilmektedir.

Yukarıda yer alan tanımlamara bakıldığında genel olarak kamu yönetimine ilişkin fonksiyonel işlevler kamu ait olan hizmetlerin yerine getirilmesi için gerekli tüm süreçleri kapsamaktadır. Bu süreçler içerisinde hukuki zemin de özellikle vurgulanmaktadır (Eryılmaz vd., 2013: 6).

1980'li yıllara gelindiğinde geleneksel kamu yönetiminin mahiyetinde bazı değişiklikler yaşanmaya başlamıştır. Özel sektörün ön plana çıktığı bu yıllarda özel işletmelerin yönetime ilişkin olarak yaptıkları planlamalar, stratejiler ve bakış açılarındaki değişim paralel olarak kamu yönetimi üzerinde de etkiler yaratmıştır. Bu yıllardan sonra kamu yönetimi için “ yeni kamu yönetimi” ya da “ kamu işletmeciliği” kavramları ön planda yer almıştır.

Pollit ve Bouckcart (2002) kamu işletmeciliği kavramına ilişkin olarak yeni bir kavram olduğunu ve 1970'lerde ilk kez kullanılmaya başlandığını ifade etmektedir. Amerika ve İngiltere'de ilk olarak kullanılmaya başlayan kamu işletmeciliği kavramı, dergi ve gazete gibi yayın organları aracılığıyla da oldukça yaygınlaşan bir kavram haline dönüşmüştür. Bu tarihlerden sonra kamu işletmeciliği kavramı diğer avrupa ülkelerinde de kullanılmaya başlanmıştır (Eryılmaz vd., 2013: 7).

2.1.3. Kamu Mali Yönetim Kavramı

Kamu yönetimi içerisinde yer alan ve büyük bir önem teşkil eden bir diğer kavram ise “ kamu mali yönetimi” kavramıdır. Bu kavram en geniş tanımı ile belirlenmiş amaçlara ulaşabilmek adına, kamu hizmetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için gerekli kaynakların devlet tarafından toplanması ve gerekli harcamaların yapılması sürecinin tamamını ifade etmektedir.

Tosunoğlu vd. (2003) de kamu mali yönetimini; devletin ihtiyaç duyduğu harcamalar için gerekli kaynakları temin edip hizmetleri

sunma aşamaları olarak tanımlamaktadır.

Diğer bir tanıma göre ise; kamu hizmetleri için gerekli politikaların, stratejilerin oluşum süreci ve ilerleyen süreçlerde kontrolü-denetimi için gerekli bütçe- muhasebe işlemlerinin kontrol ve yürütülmesi işlemlerine kamu mali yönetimi adı verilmektedir (Demir, 2011: 97).

Geleneksel bir tanıma yer vermek gerekirse kamu mali yönetimi; iktidarın bütçeyi oluşturma sürecindeki aşamaları yönetim şeklidir. Kamu mali yönetiminin işleyişinde iktisat, muhasebe, siyaset bilimi, kamu yönetimi gibi disiplinlerle etkileşim halinde bulunmak da oldukça önem arz etmektedir. Günümüz politika kararlarına bakıldığında, kamu mali yönetimi dar kapsamlı maliye politikaları kavramından daha geniş kapsamlı maliye politikaları kavramına doğru değişim göstermiş etki alanını genişletmiştir (Cangiano vd., 2013: 2).

Geleneksel yaklaşımların tanımlamalarına bakıldığında ise devletin yalnızca harcamalar kısmına dikkat çekilmiş diğer unsurlar dikkate alınmamıştır. Kamunun borcu, borç yönetimi, mali riskler ve devletin gelir gider muhasebeleri işlemlerini göz ardı eden geleneksel yaklaşımlar, kamu mali yönetimine de dar kapsamda bakmıştır.

Kamunun finans literatürüne bakıldığında genel olarak “ neler yapılmalıdır?” sorusu üzerine yoğunlaşmış, vergi politikalarının değişmesi, harcamaların arttırılması gibi kararlar üzerinde durulmuştur. Fakat kamu mali yönetimi bunun aksine “ nasıl yapılmalıdır?” sorusu üzerine yoğunlaşarak, bütçe sistemlerinin nasıl kurulması gerektiğini, ülkenin vergilerinin nasıl toplanması gerektiğini ve etkin bir şekilde harcamaların nasıl yapılıp kontrol altında tutulması gerektiği üzerinde durmuştur (Allen vd., 2013: 4).

Kamu mali yönetimi kavramının geçmişi uzun zaman dilimlerine dayansa da genel geçer bir disiplin olarak literatürde yer alması yirminci yüzyılın ortalarından sonra olmuştur. Literatüre girmesi ve kabul görmesinde, politikacıların geleneksel yöntemlerin başarısızlıkları karşısında hangi politikayı etkin bir şekilde uygulayacaklarını bilmemeleri, disiplinler arası bağlantısı yüksek olan kavramın biraz karmaşık hale gelmesi etkili olmuştur (Allen vd., 2013: 4).

Kamu mali yönetiminin içeriği şu şekilde özetlenebilmektedir;

- Kamu gelirlerinin toplanması aşaması
- Kamunun borç yönetimi
- Kamu giderlerinin yönetimi işlemi

- Kamunun hesap verme sorumluluğu ve denetim mekanizması
- Kamu iktisadi politikaların belirlenmesi
- Kamuya ait bütçenin kontrolü ve oluşturulması

Yukarıda belirtilen içeriklerden de anlaşılacağı üzere, kamu mali yönetimi aynı zamanda muhasebe ve iktisat alanları ile de ilgilenmektedir. Bununla birlikte borç yönetiminin etkin bir şekilde yürütülmesi ile iç kontrol sistemlerinin denetimi de bu unsurlar arasında yer almaktadır.

2.1.4. Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışı

Son 30 yıllık süreçte gelişen ve küreselleşen dünya ile birlikte hem teknolojik hem siyasi hem de toplumsal bağlamda büyük değişimler yaşanmıştır. Kamu yönetimi alanında gittikçe belirginleşen problemler beraberinde farklı çözüm önerini getirmiştir. Bunlardan ilki devletin küçülmesi diğeri ise devletin iyileştirilmesi olmuştur. Devletin küçülmesi fikri aynı zamanda “özelleştirme” kavramını, devletin iyileştirilmesi kavramı da “iyi kamu yönetimi” kavramını vurgulamaya başlamıştır. Özelleştirmenin savunucuları devletin organizasyon olarak çok başarılı bir yapılanma olmadığını bu sebeple devletle ilgili alınabilecek önlemlerin de başarısız olacağını savunmaktadırlar. Bununla birlikte özel sektör ile kamu sektörünü gerek karlılık gerek verimlilik gerekse yaratıcılık bağlamında karşılaştırdıklarında özel sektörün kamu sektörünün önünde yer aldığını düşünmektedirler. Bu fikir özellikle 1980’li yıllardan sonra tüm dünya genelinde kabul gören bir fikir olmuştur (Nyamita vd., 2015: 25).

Hugles (2003) 1970 ve 1980’lerden sonra geleneksel kamu yönetimi anlayışının problemleri ve yetersiz oluşunun daha da belirgin bir hal aldığını savunmaktadır. Bürokrasinin burada kilit rol oynadığını savunurken aynı zamanda işleyişi, verimliliği olumsuz etkileyen ve gerekli yenilikleri, dönüşümleri ve reformları yapmakta geç kaldığını ifade etmektedir. Bu nedenlerden dolayı 1980’lerden sonra kamu yönetimi anlayışında bazı değişim ve dönüşümler yaşanmış, literatürde buna “yeni kamu yönetimi” ismi verilmiştir (Nyamita vd., 2015: 25).

Son dönemlerde yaşanan ekonomik krizler ülke ekonomilerinde olumsuz etkiler yaratırken bu olumsuzlukların bertaraf edilmesi için kamu harcamalarında ve vergilerde bazı artışlar yaşanmıştır. Kamu açıklarının finanse edilme çabaları ve kamu harcamalarının artışı bazı eleştirileri beraberinde getirirken kamu mali yönetimi anlayışının da sorgulanmasına neden olmuştur. Birçok ülkede kamu

harcamalarının artışı verimli ve gelir yaratıcı alanlardan sapmış, verimsiz ve kısa vadeli sektörlere yönelmiştir. Bütçe sistemlerinin de etkin bir şekilde işletilemediği bu durumlarda denetim mekanizmasının güçlendirilmesi, israf ekonomisinin önlenmesi ve şeffaf bir kamu mali yönetim anlayışının benimsenmesi için bazı reformların yapılması da kaçınılmaz olmuştur.

2.2. DENETİM KAVRAMI VE DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bu bölümde denetim kavramından, denetim için yapılan farklı tanımlamalardan bahsedilecektir. Denetimin hangi ihtiyaçlar doğrultusunda ortaya çıktığının anlaşılabilmesi için denetimin tarihi gelişimi konusuna yer verilecektir. Denetimin tarihi gelişimi bölümünde ise denetimin ilk ortaya çıkışı, İslam tarihinde ve Avrupa tarihindeki gelişimi konuları üzerinde durulacaktır.

2.2.1. Denetim Kavramı

Denetim kavramı, tek başına kullanıldığında ilk olarak baskının ve otoritenin temsilcisi gibi algılsa da, gündelik hayat içerisinde toplumsal ve bireysel ilişkilerde farklı anlamlarda da kullanılan bir olgu olarak görülmektedir (Ayanoglu, 2013: 72). En basit ifade ile denetim; “ olması gereken ile olanın karşılaştırılması, aradaki olumsuz farkın belirlenmesi ve düzeltici önlemlerin alınmasıdır” (Mucuk, 1993: 158).

Genel bir tanım yapmak gerekirse denetim; bir kuruluşun, kurumun ya da yapılanmanın önceden belirlenmiş kriterler çerçevesinde uygunluğunun araştırılması, ortaya çıkan bilgilerin sistematik bir şekilde değerlendirmeye tabii tutularak gerekli birimlere raporlanması süreci olarak tanımlanabilmektedir. Denetim mekanizması işletilirken kendi içerisinde yer alan yöntemlerle birlikte ortaya çıkan yanlışların, hataların veya yolsuzlukların düzeltilmesi açısından da önemli bir rol üstlenmektedir.

Denetim; herhangi bir mal veya hizmet üretimi için en etkin yöntemi uygulamayı hedefleyen, iktisadi açıdan verimliliği ve tutumluluğu öngören ve yol gösterici olan bir olgudur (Köse, 1999: 63).

2.2.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim kavramının kökenine bakıldığında insanların toplu halde yaşamaya başlaması, iktisadi faaliyetlerin ve buna bağlı olarak paranın kullanılmaya başlaması ile birlikte gelişim gösterdiği görülmektedir (Bozkurt, 2013: 56). Denetimin kökenlerini M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar dayandıran arşiv bilgileri

bulunmaktadır. Bunun yanı sıra denetim mesleği konusunda Eski Mısır, Yunan ve Roma Medeniyetlerinde kamusal hesapların kontrolü ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar denetimin çok eski zamanlarda da yapıldığını göstermektedir (Baykara, 2003: 98).

İslam Tarihi ile ilgili kitaplarda da denetim yapıldığına dair bilgiler mevcuttur. Özellikle VII. yüzyıldan XII. yüzyıla kadar olan gelişme döneminde kamu denetimi kavramı ön plana çıkmıştır. İslam halifelerinin muhasebe ve denetim birimleri kurduklarına dair yazılı kanıtlar bulunmaktadır. Bu kanıtlara göre; devlet varlıklarından sorumlu kamu görevlileri, kaynakların uygun toplanmasından ve dağıtılmasından sorumlu tutuluyorlardı (Khan, 1995: 15).

Avrupa tarihine bakıldığında ise Sanayi Devrimi sonrasında gelişim gösteren endüstriler ve işletmelerin muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve bir denetim altına alınması kamu yönetimi anlayışı ile beraber gelmiştir. Dönemin denetim anlayışı ile günümüz denetim anlayışı arasında benzer yanlar bulunmaktadır. Yirminci yüzyılın yarısından sonra ise çok uluslu şirketler ve karmaşık yapılarının ortaya çıkması denetim mekanizmasının önemini ortaya çıkarırken bir yandan da denetimin geliştirilmesi fikrini beraberinde getirmiştir (Tek ve Çetinkaya, 2016).

Sanayi devrimi sonrası gelişen ve büyüyen kurumlarda yapılan denetim çalışmaları da zamanla gelişmeye ve değişmeye başlamıştır. Denetimin kapsamı ve niteliğindeki en köklü değişim yirminci yüzyılın ortalarından sonra yaşanmıştır. Kurumlardaki gelişmeler beraberinde faaliyetlerin ve muhasebe sistemlerinin büyümesi ve karmaşıklaşmasını beraberinde getirmiştir. Muhasebe ile ilgili kayıt ve işlemlerin çoğalması, bunların tek tek incelenmesini neredeyse olanaksız hale getirmiştir. Bu gelişmeler ile birlikte; kayıt ve işlemlerin tek tek incelenmesi yerine dönem sonu mali tablolara bakılarak kurum ve kuruluşlar değerlendirilmeye başlamıştır. Yine bu gelişmelere paralel olarak; denetçiler mesleklerinde belirli standartlara sahip olabilmek için organize olmaya başlamış ve denetimin geliştirilmesi için kurumsal bir altyapı oluşturulmuştur. Denetimin geliştirilmesine en büyük katkı, denetim faaliyetlerinin belirli mesleki ve bilimsel standartlara uygun olması amacıyla yapılan çalışmalarla sağlanmıştır. Gelişmiş ülkelerde ulusal denetim standartlarını oluşturulması, Uluslararası Denetim Standartlarının kabul edilmesi, çağdaş denetim türleri ve tekniklerinin tüm dünyada yaygınlaşması, yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren denetimin gösterdiği hızlı gelişme trendinin kanıtlarıdır (Köse, 2007: 21).

2.3. DENETİMİN İŞLEVİ

Denetimin birçok işlevi olmakla birlikte ana işlevi; kaynakların etkin bir şekilde kullanım ve dağılımını sağlamak, ortaya çıkabilecek hataları, yolsuzlukları ve kötüye kullanımları engellemek, kurum ve kuruluşların faaliyetlerini ve işlemlerini yasal mevzuat çerçevesinde yapmalarını sağlamaktır.

Denetimin ikinci işlevi ise kurum ya da kuruluşların faaliyetlerinde kalite ve performansın artırılmasıdır. Denetim, yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılması açısından yönetime önemli katkılar sağlar (Candan, 2007: 14).

2.3.1. Denetimin Türleri

Denetim kavramı, denetimin yapan kişiye, denetim yapılan kurum ya da kuruluşa, denetim yöntemlerine, zamana, amaca ve kapsama göre birçok sınıflandırmaya tabii tutulabilmektedir.

Denetim yapılan kurum ya da kuruluşa göre sınıflandırma yapıldığında kamu sektörü ve özel sektör denetimleri akla gelmektedir. Kamu adına çalışan ve kamuya ait olan kurum ya da kuruluşların denetlenmesi işlemi kamu denetimi, özel bir firmaya ya da şirkete bağlı olarak çalışıp özel sektörde faaliyet gösteren firmaların denetlenmesi işlemine de özel sektör denetimi adı verilmektedir. Ancak günümüz koşullarında kamu adına denetim yapan çalışanlar özel sektör firmalarını da denetim altına alabilmektedir. Özel sektör denetimi yapanlar da kamu sektörü denetimi için referans olabilecek uygulamalara imza atmaktadırlar.

Kamusal denetimi, denetim yapan kurumun niteliğine göre; idari denetim, yargı denetimi, yasama denetimi, yasama adına denetim, kamu denetçiliği gibi alt sınıflara ayırabiliriz. İdari yapı açısından bakıldığında denetimi; iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olarak sınıflara ayırabiliriz. İç denetim ve dış denetim sınıflandırması hem kamu kesimi, hem de özel sektör için geçerlidir. Yüksek denetim ise, bağımsız ve uzman kuruluşlar tarafından genellikle devlet idaresi adına yapılan denetimdir. Yüksek denetim, denetim literatürüne sonradan eklenmekle birlikte, önemi her geçen gün artmaktadır.

Düzenlilik ve performans denetimi denetimin nitelik açısından sınıflandırılmasını ifade etmektedir. Düzenlilik denetimi denildiğinde mevzuata, yasalara uygunluğun denetimini ifade ederken; performan denetimi ise verimlilik etkinliği ve tutumluluğu ifade etmektedir (Köse, 2007: 7-8).

2.3.1.1 Devlet Erkleri Açısından Denetim Türleri

Devlet erkleri açısından denetim türleri; idari denetim, yargı denetimi, yasama adına denetim ve kamu denetçiliğinden oluşur. Yaptırım gücü yüksek olan bu denetimler gücünü devletten almaktadır.

2.3.1.1.1 İdari Denetim

Kamuya bağlı kurum ya da kuruluşlarda çalışan kişilerin kamu yönetimini denetlemesine “ idari denetim” adı verilmektedir. İdari denetim iki başlık altında incelenmektedir. Bunlardan ilki hiyerarşik denetim ikincisi de vesayet denetimidir. Hiyerarşik denetim üst kademedeki çalışanların kendi alt kademe çalışanlarını mütemadiyen denetmesidir. Sadece kamu sektörüne ait olmayıp özel sektörde de bu denetim yaygındır. Üst kademe yönetici alt kademe çalışanın yaptığı eylemleri mevzuata, yasalara ve şirket ya da kurum prosedürlerine uygunluğunu denetler (Doğan, 1996: 29).

Vesayet denetimi ise; belediyeler, il özel idareleri, üniversiteler gibi yerinden yönetim kuruluşlarının, kendilerinin dışında başka bir kuruluş tarafından, yasaların öngördüğü sınırlar çerçevesinde denetlenmesidir. Vesayet denetimi, yerinden yönetim kuruluşlarının, görevlerini gerektiği gibi, yasalara, yönetmeliklere uygun olarak yapmalarını ve yönetimin bir bütün olarak uyumlu çalışmasını sağlama yönünden gereklidir (Akçakaya, 2000: 190). Bunun haricinde vesayet denetimi, yerinden yönetim kuruluşlarında yasaların uygulanmasında ve yorumlanmasında teklik ve görüş birliği sağlanması açısından da önemlidir (Aktan, 1976: 15).

2.3.1.1.2. Yargı Denetimi

Hukuk devletinin vazgeçilmez bir unsuru olan yargı denetimi yönetimin uygulamalarının hukuki sınırlar çerçevesinde kalmasını sağlamasıdır. Yargı organları tarafından yerine getirilen bu görev; ortaya çıkan uyuşmazlıkların hukuki çerçevede bağımsız bir şekilde sonuca bağlanmasını amaçlamaktadır.

Yargı denetiminin diğer önemli amacı ise hem yönetilenlerin hem de yönetenlerin korunmasını sağlamaktır. Yönetenlerin hukuk sınırlarından dışarı çıkarak haksızlık, yolsuzluk vb. durumlara müdahil olmamaları, yönetilenlerin de hukuk çerçevesi içerisinde kalmasını amaçlar. Bu bağlamda yargısal denetim en etkili ve yaptırım gücü yüksek denetim türüdür (Köse, 2007: 11).

2.3.1.1.3 Yasama Adına Denetim

Yasama organının iş yükünün giderek artması denetim yapma şartlarının da paralel olarak zorlaşmasını sağlamaktadır. Bu nedenden dolayı bazı kurumlar ya da kişiler yasama organı adına denetim yapmaktadır. Bu denetim anayasal bir zeminde gerçekleşirken hem halkın yönetime dair görüşleri ve şikayetlerinin çözümü adına “Ombudsman” kurumu tarafından hem de kamu kurum ve kuruluşlarının mali açıdan denetlenmesi için “ Sayıştay” kurumları tarafından gerçekleştirilmektedir.

2.3.1.1.4. Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)

Bağımsız bir kamu görevlisi olarak görev yapan Ombudsman, halk ile yönetim arasında bir nevi köprü görevini üstlenmektedir. Vatandaşlardan gelen öneriler, şikayetler ve çeşitli mağduriyetlerin yönetime iletilmesi ve gerekli araştırmaların, soruşturmaların yapılmasını sağlamak Ombudsman’ın görevleri arasında yer almaktadır.

Kamu denetçisi, kamuda görev yapanların insan hak ve özgürlükleri bağlamında gerekli bilgi düzeyine ulaşmasını sağlamak, kamunun hak ihlallerini önlemek, nitelikli kamu hizmeti sunumunun sağlanmasına destek olmak, hatalı eylemler ya da işlemlerin düzeltilmesini sağlamak ve devletle vatandaş arasında arabuluculuk görevi üstlenmek gibi misyonlara sahiptir.

Kamu denetçiliği kurumu, geleneksel bürokrasinin aksine, kamu ve vatandaş arasında çıkan uyuşmazlıklar ya da haksız fiiller hususunda genel olarak vatandaşın yanında yer alan, vatandaşın hak ve özgürlüklerini savunan bir yapıdadır. İdare organlarını vatandaşa karşı sorgulayan, gerekli bilgi ve belgelerin temin edilmesini sağlayarak objektif bir bakışla olayları çözümleyen çağdaş bir yönetim anlayışını benimsemektedir (Efe ve Demirci, 2013: 50).

2.3.1.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri

Statüsüne göre denetim türleri; iç ve dış denetim olarak iki bölümde incelenebilir. Dış denetim ise; bağımsız denetim, kamu denetimi ve yüksek denetim olarak üçe ayrılabilir.

2.3.1.2.1. İç Denetim

Bir kurum ya da kuruluşta görev yapan bağımsız denetçiler tarafından, hilelerin, hatalarını yolsuzlukların ve verimi düşük uygulamaların önlenmesi amacıyla kurumun kendi prosedürleri ve yasal mevzuatlar çerçevesinde denetim

işlerinin gerçekleştirilmesine “ iç denetim” adı verilmektedir (Tufan ve Derin, 2013: 3).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) tanımına göre “iç denetim; Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015: 63).” şeklinde ifade edilmektedir.

İç denetimin konusu mali nitelikteki faaliyetlerin yanı sıra mali nitelikte olmayan faaliyetlerden oluşur. İç denetim kurumda yapılan kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi amaçlar. Bu açılarından iç denetim, yönetim için çok önemli bir kontrol aracıdır. İç denetim faaliyeti, klasik denetim olarak bilinen mali tablolar denetimi ve uygunluk denetimi çalışmalarının yanı sıra, denetim literatürüne sonradan girmiş, faaliyet denetimi ve performans denetimlerini de kapsamaktadır. İç denetim bu görevler haricinde danışmanlık hizmeti de sunmaktadır.

Kurumların sürdürülebilir bir yapıya kavuşması, günümüz koşullarında artan risk oranlarından korunmaları ve başarılı bir grafik çizebilmeleri için iç denetim oldukça önemli bir hal almıştır. İç denetim aynı zamanda kurumun yönetiminin güvenilirliğini, sürekliliğini, başarısını ve hesap verilebilirliğini de olumlu yönde etkilediğinden önemi gittikçe artan bir yapı haline dönüşmüştür (Aslan, 2010: 63).

Ulusal ve bölgesel kuruluşlarıyla, iç denetimin mesleki gelişimi ve uygulama alanlarının genişlemesi amacıyla çalışan IIA, 1941 yılında, özel sektör iç denetçileri tarafından kurulmuştur. Enstitü, iç denetim mesleğinin profesyonel olarak ve kaliteli olarak yapılabilmesini sağlamak için standartlar oluşturmakta ve iç denetçilerin sertifikalandırılmasına ilişkin programlar yürütmektedir (Zencirkıran, 2015: 67).

Ülkemizde ise 1995 yılında kurulmuş olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nde ülkemizi temsil etmektedir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, mesleki toplantılar, eğitim ve iletişim seminerleri, uluslararası meslek standartlarının Türkçe'ye çevrilmesi, sertifikalı iç denetçi sınavı, kongreler gibi etkinlikler düzenlemekte; meslek bilinci ve etiğinin oluşturulmasına katkı sağlamaya çalışmaktadır (Koçberber, 2008: 76).

2.3.1.2.2. Dış Denetim

Dış denetim, denetçilik faaliyetinin ilgili kurumla ilişkisi olmayan denetçiler tarafından profesyonel bir şekilde yerine getirildiği denetim türüdür (Polat, 2003: 74). Geniş bir tanım yapmak gerekirse dış denetim; ilgili kurum ya da kuruluşun örgütsel hiyerarşisi ile bağlantısı bulunmayan, tamamen ilgili kurumun mali tablolarının, hesaplarının, mevzuata uygunluğunun, düzenliliğinin, tutumluluğunun ve verimliliğinin incelendiği denetim türüdür.

Dış denetimde denetimi gerçekleştiren kişilerin ilgili kurumla herhangi bir bağlantısı bulunmamaktadır. Bu kişiler denetim işlerini yaparlarken ilgili kurumun yöneticilerinden de emir ya da talimat alamazlar. Tamamen bağımsız bir şekilde tarafsızlık ilkesinin gerektirdiği gibi denetim işlemlerini tamamlarlar. Dış denetimin gerçekleşip gerçekleşmemesi hususunda da ilgili kurum yöneticilerinin herhangi bir inisiyatif kullanma durumu söz konusu değildir (Türkyılmaz, 2014: 22).

Dış denetim temel özellikleri açısından iç denetimle benzerlikler gösterir. Sonuç olarak iki denetim türü de mali tablolar denetimi, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi yapar ve denetim sonuçlarını ilgililere iletmek üzere raporlandırır. Ancak iç denetim bağlı olduğu yönetim kademesinin talimatları ve istekleri doğrultusunda yapılırken; dış denetimde yönetim kademesinin herhangi bir talimatı ya da direktifi bulunmaz (Yörüker ve Özeren, 2000: 190).

Dış denetimin en önemli olmazsa olmaz unsuru bağımsızlıktır. Dış denetim faaliyetlerinin temel standartları ve bağımsız niteliği, INTOSAI tarafından gerçekleştirilen IX. INTOSAI Kongresi'nde yer alan Lima Bildirisi ile güvence altına alınmıştır. Buna göre; ülkelerin yüksek denetim kurumlarının kuruluşu ve bağımsızlıklarının, ülkelerin anayasalarında yer alması, ancak, ayrıntılarının kanunlarla düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir (Çakar, 2008: 7). Dış denetim, bağımsız denetim, kamu denetimi ve yüksek denetim olarak üç farklı denetimden oluşmaktadır.

i. Bağımsız Denetim

Denetim konusunda gerekli tecrübe ve bilgiye sahip denetçiler tarafından, ilgili kurum ya da kuruluşun finansal tablolarının, bağımsız ve tarafsız bir şekilde incelenerek gerekli ilkeler çerçevesinde değerlendirilmesi ve hem kuruma hem de ilgili mercilere bu inceleme sonuçlarının raporlanmasına "Bağımsız Denetim" adı verilmektedir (Dönmez ve Ersoy, 2006: 70-71).

i. Kamu Denetimi

Kamu denetimi; görevlerini ve yetkilerini tamamen kanunlardan alan, hem kamu hem de özel sektör kuruluşlarının kamu hukuku çerçevesinde denetlenmesidir. Bu denetimin amacı; kamu haklarının muhafaza edilmesi ve kamu düzeninin sağlanmasıdır. Kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşlarının denetimle görevlendirilmiş kendi denetçileri tarafından yapılabilirken aynı zamanda başka bir kamu kurum ya da kuruluşunun görevlendirdiği denetçi tarafından da yapılabilmektedir.

Kamu yönetiminin denetimi, klasik denetim anlayışına göre idari ve mali denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İdari denetim, kurumsal işleyişin idari yönlerden denetlenmesidir. Mali denetim ise mevzuata uygunluk ve maddi hata denetimidir. Çağdaş denetim anlayışı ve denetimdeki gelişmelerle birlikte bu ayrım yetersiz kalmıştır. Günümüzde kamu denetimine, mali denetim ve mevzuata uygunluk denetiminin yanı sıra performans denetimi ve faaliyet denetimi de eklenmiştir. Bütün bu denetimler kamu denetiminin alt dallarını oluşturmaktadır.

Kamu yönetiminin denetiminde faaliyet gösteren denetim kurumlarını üç gruba ayırabiliriz. Birincisi, ülkede yürütmeden bağımsız olarak çalışan en yüksek denetim organı olan Sayıştay'dır. İkincisi, yürütme organının içinde bulunmakla birlikte denetledikleri kamu kurumlarından bağımsız olan ve üst denetim kurumu olarak görev yapan dış denetim kurumlarıdır. Üçüncüsü ise, yürütmenin içerisinde olan, kurumun kendi bünyesinde oluşturduğu iç denetim sistemidir (Özer, 1992: 34-35).

i. Yüksek Denetim

Yüksek denetim, bağımsız kuruluşlar tarafından hükümetler adına yapılan, kaynağını tamamen anayasalardan alan, denetçilerinin anayasal teminatlarla donatıldığı ve pek çok ülkede de yargısal yetkileri barındıran bir denetim türüdür (Köse, 2001: 29). Yüksek denetim kurumları, birçok ülkede 15 ve 16. yüzyıllarda kurulmuştur. Yüksek denetim kurumlarının asıl işlevselliğini kazanması ise 19. Yüzyıllarda olmuştur. Yüksek denetim işlevini yerine getiren kurumların asli görevleri; kaynakların iktisadi ve verimli kullanımını sağlamak, hem kamu çalışanlarına hem de vatandaşlara bu konularla ilgili olarak doğru, eksiksiz ve tarafsız bilgi aktarımının sağlanmasını denetlemektedir (Çalışkan, 2015: 58).

Kamu yönetimlerinde yüksek denetim görevini, denetlenen kurumun

nitelikleri ve örgütleniş biçimleri her ne olursa olsun Sayıştaylar yerine getirmektedir. Sayıştaylar tarafından yapılan yüksek denetim, kamu kaynaklarının kısmen veya tamamen kullanıldığı tüm alanları kapsayacak şekilde yürütülmelidir. Diğer bir ifadeyle, Sayıştaylar tarafından yapılan yüksek denetim çalışmalarından beklenen; kamu kaynağının kullanıldığı her alanda yasamanın kontrol gücünü hâkim kılmaktır (Bayrak ve Avcı, 2012: 102).

Türkiye’de kamunun dış denetimi bağımsız kuruluş olan “Sayıştay” tarafından yapılmaktadır (Akyel, 2010: 137). Yüksek denetim aynı zamanda uluslararası örgütlülüğe ve standartlara sahip olan bir denetim türüdür (INTOSAI). Denetimde kullanılan yöntemler, teknikler ve denetimin ilkeleri bu kuruluş tarafından belirlenmektedir (Köse, 2007: 18).

2.3.1.3. Konusu ve Amacı Yönünden Denetim Türleri

Konusu ve amacı yönünden denetim türleri; düzenlilik denetimi, mali denetim ve faaliyet denetimlerinden oluşur. Düzenlilik denetimi kurumda yerine getirilen faaliyetlerde yasalar ve kurallara uyulup uyulmadığını incelerken, mali denetim mali tabloların muhasebe ilkelerine uygunluğunu incelemektedir. Faaliyet denetimi ise düzenlilik ve mali denetimden farklı olarak olması gereken ve olanı değil, kurumda yürütülen faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmektedir.

2.3.1.3.1. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, kamu kurum ve kuruluşlarının gelirleri, giderleri ve hesaplarının ilgili mevzuata, kanunlara uygun olup olmadığının tespit edilmesi, finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hususunda görüş bildirilmesini kapsayan denetim türüdür (Kendirli, 2014: 35).

Düzenlilik denetimi mali konular ve olaylarla ilgilidir. Düzenlilik denetiminin kaynakları mali yapıdaki işlemlerdir. Düzenlilik denetimi, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımını sonrasında, bu edinim ve kullanıma ilişkin belge ve kayıtların incelenmesi ve kontrol edilmesi ile gerçekleştirilir. Kamu idaresinde belge ve kayıtların yanı sıra hazırlanan mali tablolar da denetime tutulmaktadır. Düzenlilik denetimi, mali konularda yapılan denetimin yanı sıra denetlenen kurumun mali yönetim ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini de kapsar. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ile kurumun iç kontrol sisteminin zayıf yönleri de saptanmaktadır. Bu çalışmalar, düzenlilik denetiminin yapıcı yönünü göstermektedir (Ela ve

Türkyener, 2015: 33).

2.3.1.3.2. Mali / Finansal Denetim

Mali (Finansal) Denetim, ilgili kurum ya da kuruluşların finansal tablolarının gerekli mevzuat ve kanunlar çerçevesinde olup olmadığının denetlenmesi işlemidir. Kamu sektörü için mali denetim ise; bütçe uygulamaları çerçevesinde kamunun mali kararları ve eylemlerinin denetlenmesi işlemidir (Kendirli, 2014: 35).

2.3.1.3.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)

Faaliyet denetimi ya da performans denetimi; işletme ya da kurumların faaliyet sonuçlarının etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesidir. Faaliyet denetiminin konusu; ilgili kurumların örgütsel yapısı, iş ve hizmet faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinden meydana gelmektedir. Faaliyet denetimi; yönetimin kullanım yetkisinde olan kaynakların amaç ve hedeflere ulaşmak üzere ne derece etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanıldığının araştırılmasını amaçlamaktadır. Bunlarla birlikte faaliyet denetimi; yönetimin başarısının belirlenmesine yönelik olarak yapılmakta ve yönetime kurumdaki aksaklıklarla ilgili somut çözüm önerilerinde bulunmaktadır (Akyel, 2012: 10).

2.3.2. Denetim Standartları

Denetim standartları bir denetim işlemi yerine getirirken ilgili denetçilerin uyması gereken kurallar bütünüdür. Denetim standartları, ilgili denetçiye denetim işlemi yaparken nasıl bir yol izlemesi ve yöntem uygulaması gerektiği konusunda yardımcı olur. Denetçinin yapmış olduğu bağımsız ve tarafsız denetim işleminin kabul edilmesi için bu standartlara uygun bir şekilde hareket etmesi gerekmektedir (Tuan, 2009: 6).

Denetim standartları, denetçilerin görevlerini yaparken uzun bir zaman süreci içinde edindikleri deneyim ve mesleki birikim sonucu oluşmuştur. Denetim standartları her geçen gün geliştirilmekte ve yenilenmektedir. İlk olarak 1948 yılında ABD’de AICPA (American Institute of Certified Public Accountant’s Committee) adında bir kuruluş, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” nı belirlemiş ve sonraki yıllarda bunların geliştirilmesine öncülük etmiştir. Denetim mesleğini geliştirmeyi amaçlayan bu tür meslek kuruluşlarını, yüksek denetim kurumları izlemiş ve yüksek denetim kurumlarının oluşturdukları uluslararası yüksek denetim örgütleri de kendi çalışma alanlarına özgü standartlar belirlemişlerdir (Köse, 2007:

51)

Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kuruluşu olarak adlandırılan INTOSAI'nin, üye ülke Sayıştayları arasında denetim usul, yöntem ve teknikleri yönünden bir birliklik sağlamak amacıyla kurduğu, Denetim Standartları Komitesi aracılığıyla hazırlanan ve 1991 tarihinde INTOSAI Yönetim Kurulunca onaylanarak, Sayıştayların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik, denetime ilişkin standartlar belirlenmiştir (Kaya, 2000: 22). INTOSAI Denetim Standartlarının yanı sıra, AICPA'nın belirlediği "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" da kısa sürede uluslararası bir nitelik kazanmıştır.

INTOSAI tarafından geliştirilen söz konusu denetim standartları dört ayrılmıştır. Bu standartlar; temel önermeler, genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarıdır. Denetim standartları içerisinde yer alan temel önermeler, denetçilerin özel standartları uygulayamadığı durumlarda görüş bildirme ve denetim raporu düzenleyebilmelerini sağlayacak tutarlı, sürekli varsayımlar ve mantıklı prensiplerdir.

Genel standartlar denetim yapan kurum ya da çalışan denetçi nitelikleri ile ilişkilidir. Kuruluşa bağlı olarak görev yapan denetçilerin, bu işi yapacak yeterli bilgi seviyesinde olması, alanında uzman olması, belirli bir tecrübeye sahip olması, titiz ve tarafsız davranabilmesi gibi özellikler genel standartları kapsamaktadır.

Çalışma alanı standartları ise, denetçinin, denetim faaliyeti sırasında takip edeceği düzenli ve sistematik aşamaların genel olarak çerçevesini çizmekle ilgilidir. Çalışma alanı standartları içerisinde; denetimin planlanması, iç kontrol sisteminin incelenmesi, iç kontrol sisteminin etkinliğine göre toplanması gereken denetim kanıtlarının miktarının belirlenmesi, denetim kanıtlarının toplanması ve toplanan kanıtların değerlendirilmesinden oluşur.

Raporlama standartları ise işletmenin ya da kurumun finansal tablolarının ilgili mevzuatlar çerçevesinde kanunlara uygun bir şekilde oluşturulup oluşturulmadığı, bu tablolarda yer alan bilgilerin tutarlı olup olmadığı, doğruluğu gibi unsurlarının denetlenip görüş bildirilmesi ve rapor hazırlanması aşamasının standartlarıdır (Köse, 2007: 52).

2.4. MALİ DENETİM

Bu başlık altında ilk olarak mali denetim kavramı üzerinde durulacak, mali denetimin tanımı ve mali denetimin tarihi gelişiminden bahsedilecektir. Mali denetim

ile ilgili üzerinde durulacak diğer konular ise; Mali denetimin amaçları ve mali denetime başvurulmasının sebepleri, mali denetim türleri konularıdır.

2.4.1. Mali Denetim Kavramı

Mali denetim; finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği gibi unsurların denetlendiği, gelir-gider ve yükümlülükler çerçevesinde oluşturulan hesapların ya da işlemlerin doğruluğunun denetlendiği bir denetim türüdür (Kamu İç Denetim Rehberi, 2013: 177). 6085 Sayısı Sayıştay Kanunu'na göre ise mali denetim; “Kamu idarelerinin, hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimdir” (Resmi Gazete, 2010). Kısaca mali denetim, kamu mali yönetiminde hesap ve işlemlerin, ilgili mevzuat, yasa, yönetmelik ve standartlara uygun olup olmadığının, mali denetime özgü kriterlere göre değerlendirilip, sonuçların ilgililere ve yöneticilere raporlanmasıdır (Şanlı ve Çiçek, 2015: 5).

2.4.2. Mali Denetimin Tarihsel Gelişimi

Mali denetim kavramına tarihsel olarak bakıldığında, tüm devlet yapılarında kullanılmaya başlanması, paranın bir değişim aracı olarak kullanılmaya başlanmasına kadar dayanmaktadır. İlgili dönemlere bakıldığında mali denetimin çerçevesi, kamu gelirlerinin eksiksiz ve düzenli bir şekilde toplanması, kamu giderlerinin de belirli kriterler çerçevesinde yapılmasını kapsamaktadır. Bu amaçlara yönelik olarak çeşitli yaptırımlar da uygulanmıştır. Örneğin; Mısır ve Roma İmparatorluğunda para, idam, sakatlama ve hapis cezaları verilirken; Yunan medeniyetinde denetime karşı gelen denetimi kabul etmeyen memurlara hapis cezası verilip, tanrı için bağış yapmaları istenip, ülke dışına çıkmaları yasaklanırdı. Mali denetim işlemi gerçekleştiren çalışanların eylemlerinde bir hata, hile ya da yanlışlık olduğunda çalışanlar yargılanıp, suçlu bulunurlarsa da para cezası ya da ilgili işlem açığının kapatılması cezaları verilirdi. Para cezasını kabul etmeyen memurlara ise hapis cezası ve malvarlığına el koyma cezası verilirdi (Parlak ve Parlak, 2012: 20). Görüldüğü üzere ilk medeniyetlerden itibaren kamu varlıkları, denetim yönetimi ile korunmaya çalışılmış, kamu varlıklarını koruma zorunluğu cezalar ile desteklenmiştir.

Denetim mekanizmalarının uygulanmaya başlanması Osmanlı Devleti'nde modernleşme hareketleri ile beraber olmuştur. Osmanlı mali yapısında, Defterdarlık kurumunun yerine Maliye Nezareti'nin kurulması denetim alanında yapılmış en

önemli gelişmelerden biridir. Maliye Nezareti'nin kurulması ile birlikte malî denetim de büyük gelişmeler yaşanmıştır. Divan-ı Ali-i Muhasebe isimli bir denetim organı kurulmuştur. Kanun-i Esasi'nin ilanından sonra yürürlüğe giren teşkilat kanunu ile birlikte malî denetim fiilen başlamıştır. Osmanlı kurumlarının geçmiş hesaplarını da içeren bir çalışma takvimi yapılarak II. Meşrutiyet'e kadar merkezi eyaletlerin hesapları doğrudan, taşraların hesapları ise taşrada kurulmuş olan komisyonların ön incelemelerinden sonra, dolaylı olarak Divan tarafından denetimden geçirilmiştir (Kış, 2012: 39).

Cumhuriyet'in ilanından sonra 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı "Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun" çıkarılarak Cumhuriyet döneminde Sayıştay yeniden kurulmuş ve 1924 Anayasası'nın 100. Maddesinde yer alarak anayasal kimliğine yeniden kavuşmuştur. Bu anayasa maddesiyle Sayıştay'ın TBMM'ye bağlı olduğu ve devletin bütün gelir ve giderlerini denetlemekle görevlendirildiği açıkça belirtilmiştir (Parlak ve Parlak, 2012: 21).

2.4.3. Mali Denetimin Amaçları ve Mali Denetime Başvuru Gerekçeleri

Mali denetimin asli amacı, hesap ve işlemlerin doğruluğunu sağlamak ve mali işlemlerin yasalara uygun olarak yapılmasını sağlamaktır. Bu asli unsurların yanında, kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak, kamu kesimi ve vatandaşlara bu hususlar çerçevesinde gerekli bilgi aktarımının yapılmasını sağlamak, mali ve iktisadi olarak konulan hedeflere ulaşılmasını sağlamak gibi amaçları da vardır (Falay, 1997: 18).

Kamuoyunun ilgili işlemler çerçevesinde tam ve eksiksiz olarak bilgilendirilmesi oldukça önemli bir unsurdur. Keza vatandaşlar devlete ödemiş oldukları vergilerin hangi alanlarda, hangi şekillerde ne kadarlık bir kısmının harcandığını öğrenmek istemektedirler. Bu doğal hakkın karşılığının bulunması için mali denetimin tüm aşamalarının vatandaşlara doğru bir şekilde aktarılması gerekmektedir.

Genellikle bütçenin siyasi, ekonomik, mali ve hukuki fonksiyonlarının yerine getirilmesini sağlamak için; uygulamayı değerlendirmek amacıyla mali denetime başvurulur. Örneğin; bir yatırımın uygulama sonuçlarını, başlangıçtaki tahminle karşılaştırmak, etkinliğini ölçmek veya yeni vergi uygulamalarının benimsenme derecesini ölçmek için mali denetime başvurulur.

Mali denetimin amaçlarından bir diğeri ise; denetim sonrasında ortaya çıkan

eksikliklerin, yanlışlıkların doğru bir yöntemle ve strateji ile bertaraf edilmesinin sağlanmasıdır. Yeni yöntemlerin oluşturulup, kuralların konulması bir sonraki denetim işlemlerinde daha az yanlışlık ya da noksanın ortaya çıkmasına vesile olacaktır. Eksik, noksan ya da hile yapılmışsa bu durumda ilgili kişilerin hemen tespit edilip gerekli yasal müeyyidelerin uygulanması da gerekmektedir (Altuğ, 2000: 7-10).

2.4.4. Mali Denetim Türleri

Mali denetim; niteliği yönünden, uygulandığı ve kapsadığı zaman yönünden, konusu ve amacı yönünden olmak üzere üçe ayrılarak incelenebilir. Niteliği yönünden mali denetim yasama denetimi, yargı denetimi ve idari denetimlerden oluşmaktadır. Zaman yönünden ise mali denetimin uygulanacağı zamana göre ayırım yapılmaktadır. Konu ve amaç yönünden mali denetim ise finansal denetim ve performans denetiminden oluşmaktadır.

2.4.4.1. Niteliği Yönünden Mali Denetim

Niteliği yönünden mali denetimi; idari denetim, yasama denetimi ve yargı denetimi olarak üçe ayırabiliriz. İdari denetim kamu görevlileri tarafından yapılırken, yasama ve yargı denetimi yasama ve yargı organları tarafından yapılmaktadır. İdari denetim, yasama denetimi ve yargı denetimi konuları, bir önceki bölümde ayrıntılı olarak ele alındığı için burada tekrar açıklanmayacaktır.

2.4.4.2. Uyguladığı ve Kapsadığı Zaman Yönünden Mali Denetim

Kamu kaynakları kullanılırken, işlemlerin gerçekleşmesi anında veya işlemler gerçekleştirildikten sonra, belirli zamanlarda sonuçların denetlenmesine sürekli denetim (Cankar, 2006: 71); denetlenen birimin özel isteği ile veya başvuru üzerine yapılan denetimler, süreksiz denetimdir.

Bunun dışında denetime uygulama öncesi, uygulama sırasında veya uygulamadan sonra da başvurulabilir. Uygulamadan önce denetim; kamu kaynaklarının kullanılmasından önce hata ve zararları önlemek için yapılan denetimdir. Uygulama sırasında denetim; kamu kaynaklarının kullanılması esnasında başvuru bu denetimde, kaynak kullanımında yasalara ve mevzuata aykırı ve verimli olmayan uygulamalar araştırılır. Uygulamadan sonraki denetim ise; kamu kaynakları kullanıldıktan sonra yapılan, kaynak kullanımının sonuçlarını değerlendiren bir denetimdir (Altuğ, 2000: 12-13).

2.4.4.3. Konusu ve Amacı Açısından Mali Denetim

Konusu ve amacı açısından mali denetim türlerini, finansal denetim ve performans denetimi olarak ikiye ayırabiliriz.

2.4.4.3.1. Finansal Denetim

Finansal denetim; kamu idaresinin hesap ve diğer mali verilerinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının, muhasebe kayıtları ve destekleyici kanıtların incelenmesi yoluyla ortaya çıkarılmasıdır (Özer, 1992: 31). Finansal denetim aynı zamanda, biçimsel denetim ya da yasallık denetimi olarak da bilinmektedir. Finansal denetimin iki boyutu bulunmaktadır. Hesapların kontrol edilmesi ve doğruluklarının onaylanması mali doğruluk denetimi; işlemlerin yasalar, tüzük, yönetmeliklerdeki hukuki kurallara uygunluklarının araştırılması uygunluk denetimidir (Altuğ, 2000: 14).

Finansal denetim, kamu idaresinin hesaplarını ve hesaplarla ilgili belgeleri incelemek suretiyle, mali tablo ve raporların güvenilirliği ve doğruluğunu teyit eder. Uygunluk denetimi ise, kamu idarelerinin kaynaklarına ve kaynak kullanımına dair işlemlerinin yasalara ve mevzuata uygun olup olmadığının tespit edilmesini amaçlar. Mali tablo ve raporların güvenilirliğine ve doğru olmasına ilişkin yürütülen finansal denetimin; bu tabloların oluşturulmasına kaynak olan işlemlerin yasalar ve mevzuata uygunluğunu araştıran uygunluk denetimden ayrı düşünülmemesi gerekir (Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014: 7).

Finansal denetim bağlamında yapılan bir incelemede üç farklı konu üzerinde durulmaktadır:

- Kamuya ait olan kurum ya da kuruluşların kendilerine ayrılan bütçe kapsamında yapmış oldukları harcamalar ilgili mevzuat ve kanun hükümlerine uyup uymadıkları,
- Tüm mali işlemlerin doğru olarak kaydedilip kaydedilmediği,
- Mali kaynakları kullanmaya karar veren yöneticilerin görevlerini mevzuata uygun olarak yapıp yapmadıkları.

Yukarıda belirtilen hususların incelenmesi, kamu harcamalarının hukuki olarak geçerliliğinin sorgulanması anlamına da gelmektedir. Gelişen ve küreselleşen dünya koşullarında kamu kesiminin görevlerinde yaşanan bazı değişimler ve artan sorumluluk unsuru, yalnızca finansal açıdan değil tüm açılardan denetimin gerekliliğini de göstermektedir (Altuğ, 2000: 14).

2.4.4.3.2. Performans Denetimi

Performans denetimi, kamu kurum ya da kuruluşlarının programlarının, faaliyetlerinin, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde objektif bir şekilde denetlenmesi anlamına gelmektedir (Kamu İç Denetim Rehberi, 2017: 26). Kamu kaynaklarının oluşum sürecine, verdiği vergilerle katkı sağlayan vatandaşlar, kaynakların nerelere ve ne tutarlarda kullanıldığı konusunda bilgi sahibi olmak isterler. Kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve amacına uygun olarak kullanılmasının gerekliliği konusunda artan duyarlılık, mali hesap verme sorumluluğuna ek olarak performans denetiminin de gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Kamu kaynaklarının kullanımının etkin, verimli ve ekonomik olması ile ilgili olan performans denetimi, hesap verme sorumluluğunun kapsamını daha da genişletmiştir (Önen ve Özmen, 2011: 100).

Performans denetimi yerine; çağdaş denetim, ekonomik denetim, etkinlik denetimi kavramları da zaman zaman kullanılmaktadır. Performans denetimi uygulanırken finansal denetimden de yararlanır. Performans denetiminde asıl inceleme ise verilen hizmet üzerinde gerçekleşir. Harcamaların ihtiyaçları karşılamaya yönelik olması, planlanmış hizmetlerin zamanında bitirilmesi, üretilen hizmetin miktar ve kalitesini artırmak için nelerin yapılması gerektiği, savurganlık olup olmadığı kontrol edilmekte, kısaca yapılan harcama ile bu harcama karşılığı beklenen hizmet karşılıklı olarak değerlendirilmektedir (Altuğ, 2000: 15).

2.4.5. Mali Denetim Kriterleri

Mali denetim uygulaması belli standartlar çerçevesinde yapılmaktadır. Bir işlemin doğru, yasal ve düzenli olup olmadığına, bu standartlara göre karar verilir. Bir işlemin yanlış olduğunun açıklanabilmesi için mutlaka bir kurala dayandırılması gerekmektedir. Konusunda uzman kişilerce belirlenen bu kurallar, işlemi yapanlar tarafından da bilinir ve uygulanır. Mali denetim çalışmalarında denetçi bu kuralları kriter olarak kabul eder. Denetçi mesleki deneyim ve birikimlerini de kullanarak bu kriterleri uygular ve yorum yapar.

Mali denetimde kullanılan kriterlerin kaynakları şunlardır;

- “Yasalar, tüzükler ve yönetmelikler”
- “Yönetimin kurum içi düzenlemeleri”
- “Mali ilkeler, kurallar ve standartlar”
- “Denetim kurumlarının kararları ve iç düzenlemeler”

- “Mahkeme kararları”
- “Yürütmeye dair genel düzenlemeler, Bakanlar Kurulu kararları, Bakanlık genelgeleri”

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere mali denetim kapsamında kurallar açık ve net bir şekilde ortaya konulmaktadır. Denetçi bu kuralların uygulanmasına özellikle dikkat ederek, bu kriterler çerçevesinden sapmayarak denetim işlemini yerine getirmelidir. Denetçinin bu kriterlerin dışına çıkma, bu kriterler dışında başka bir kriter belirleme ve belirlediği kriteri uygulama yetkisi yoktur (Köse, 2007: 53).

2.4.6. Mali Denetimde Yöntem

Mali işlemler bir kurum ya da kuruluş bünyesinde mütemadiyen süren birtakım süreçleri kapsamaktadır. Fakat mali işlemlerin kayıt altına alındığı muhasebe işleminin mütemadiyen süren bir aşama olması mümkün değildir. Temel muhasebe ilkelerinden birisi olan dönemsellik kuralı gereği, bazı dönemlerde işlem ve olayların raporlanması, bir durum değerlendirmesi yapılması gerekmektedir. Mali denetim de dönemsellik ilkesine uygun olarak, belirli dönemler ve sorumluların yönetim dönemleri itibariyle yürütülür. Mali denetimin ilk başlangıç yeri muhasebe birimidir. Mali denetim uygulamasında atılacak ilk adım; düzenli bir muhasebe sisteminin var olup olmadığına bakılmasıdır. Muhasebe düzenli ve sistemli ise, denetime başlanabilir.

Mali denetime; geçen dönem sonu ve bu dönemin başı açılış ve envanter kayıtlarının incelenmesi ile başlanır. Önceki yılın denetlenen mali tablolar ve raporlarını incelemekte de fayda bulunmaktadır. Bu inceleme, denetlenecek kurumun tanınması ve yapılacak denetimin planlanması açısından önemlidir.

Denetim çalışmasının yürütülürken aşağıdaki aşamalar sırası ile uygulanır.

- “Kurumun tanınması”,
- “Önemli ve önemsiz hesap alanlarının araştırılması”,
- “Yapısal risklerin belirlenmesi”,
- “Denetim yönteminin tasarlanması ve buna bağlı olarak iç kontrol mekanizmalarının test edilmesi”,
- “Analitik incelemeler”,
- “Maddi doğrulama testleri”,
- “Kanıtların toplanması” (kayıt ve belgelerin incelenmesi, sayım, fiili incelemeler, gözlem, bilgi alma, sorgulama, karşılaştırma, yeniden

hesaplama vb. inceleme tekniklerinin uygulanması yoluyla),

- “Denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve raporlama”.

Mali denetimin son aşamasında iki tür rapor hazırlanmaktadır. İlk rapor olan “yargı raporu”, ilgili kurumun işlemlerinin yasal mevzuatlar ve kanunlar çerçevesinde yapılıp yapılmadığını aynı zamanda da göre valan memurların hata yapıp yapmadıklarını saptamaya yönelik olan rapordur. İkinci rapor olan “ Uygunluk Bildirimi Raporu” ise finansal tabloların doğru ve güvenilir olup olmadığının yer aldığı rapordur (Bayar, 2008: 6-7).

2.4.7. Mali Denetim Aşamaları

Mali denetim, denetim işlemi neticesinde ortaya çıkan rapor ya da raporların güvenilir, sağlıklı bir şekilde hazırlanması için çeşitli aşamalardan geçmek durumundadır. Mali denetimde incelenecek ilk alan, muhasebe organizasyonunun yeterliliği ve uzman muhasebe kadrosu, belge düzenine uygun ve muhasebe kurallarına, ilkelerine uygun olarak yapılmış kayıtların bulunması, muhasebe sistemin etkin ve uyumlu bir şekilde işleyip işlemediğidir. Yapılan bu çalışmalara düzenlilik denetimi denilir.

Mali denetimin konusu içerisinde kalan diğer bir husus ise; mali nitelik arz eden işlemlerin ya da eylemlerin tamamının kayıt altına alınıp alınmadığının, kayıtların gerekli mevzuara göre düzenlenip düzenlenmediğinin kontrol edilmesidir. Bu incelemelere de uygunluk denetimi denilir. Mali denetim çalışmalarında son olarak, düzenlenen mali tablo ve raporların, muhasebe sisteminde kayıtlı olan belge, bilgi ve diğer verilere dayanılarak hazırlandığı ve güvenilirlik dereceleri saptanır. Mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin ölçülmesi işlemine düzenlilik bildirim denilir.

2.4.7.1. Düzenlilik

Mali denetimin ilk aşamasında, ilgili işletmenin ya da kurumun belgelerinin muhasebe standartlarına uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediğine bakılmaktadır. Aynı zamanda denetime konu olan muhasebe defterlerinin de denetim işleminin gerçekleştirilebilmesine uygun bir vaziyette muhafaza edilmesi gerekmektedir. Muhasebeye ilişkin olarak mevzuatta yer alan kurallar, tüm aşamalar için açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu nedenle muhasebe hususundaki tüm işlemlerin mevzuata uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir.

Kurum ya da kuruluşların mihasebe departmanı çalışanları ve yetkilileri, borçların sahiplerine ödenmeleri hususunda, alacakların tahsil süreçleri hususunda, parasal bir değer arz eden diğer işleme ait tüm bilgi ve belgeleri muhasebe standartlarına uygun bir şekilde muhafaza etmekle yükümlüdürler.

2.4.7.2. Uygunluk

Mali denetim uygulamasında diğer bir denetim konusu; kayda alınan işlemlerin doğru olup olmadığıdır. Mali işlemin doğru olması, kurallara uygun olarak yapılması demektir. Mali işlemlerde hata; kasten veya yanlışlıkla işlemin doğru yapılamamasıdır. İki türlü hata kaynağı vardır. Bunlar;

- Maddi hatalar; rakam hataları, dört işlem hataları, icmal ve aktarma hataları, satır ve sütun kaymaları, yanlış kayıtlar gibi.

- Hukuki hatalar, işlemin dayandığı mevzuata uygun olarak yapılmamasından kaynaklanan hatalardır. Uygunluk denetimi sonrası; hatalı işlemler düzeltilir, kusurlu davranışı olduğu tespit edilenler adli, idari ve disiplin cezaları ile cezalandırılır (Bayar, 2008: 4-5). Çalışmanın bu kısmında denetim hakkında genel bilgiler verilmiştir. Denetimle ilgili yapılan değişik tanımlar, denetimin gelişimi üzerinde durulduktan sonra denetim türleri ele alınmıştır.

Bundan sonraki bölümde ise performans denetimi konusu detaylı olarak incelenecektir. Performans denetiminin tanımı ve içeriğinden bahsedildikten sonra performans denetiminin ortaya çıkma nedenlerinden bahsedilecek ve performans denetiminin tarihi özetlenecektir. Performans denetimi ile ilgili genel bilgilerden sonra; performans denetiminin amaçları ve performans denetimi konusunun en önemli bölümlerinden olan performans denetiminin unsurları konusu ele alınacaktır.

2.5. PERFORMANS DENETİMİ VE PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

Performans sözcüğü, dilimize Fransızcadan girmiştir ve kısaca “başarım” anlamına gelmektedir. Daha geniş bir tanım yapmak gerekirse performans; belli bir amaç çerçevesinde önceden planlı işlemlerin neticesinde ortaya çıkan sayılabilen ve sayılamayan tüm unsurların değerlendirmeye tabi tutulmasıdır. Performans ortaya konulan hedeflere ulaşma potansiyelinin değerlendirilmesidir (Altun ve Memişoğlu, 2008: 8). Denetim kavramı ile yan yana geldiğinde ise amaçların ve hedeflerin gerçekleşme düzeyi olarak ifade edilebilmektedir (Yenice; 2016: 125).

Performans denetimi genel bir tanımla; sınırlı olan kaynakların verimli,

ekonomik, etkin ve idareli bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacı ile bilinen ve uygulanan mali denetim, muhasebe denetimi, uygunluk ve yasallık denetimi sınırlarını aşan, denetim uygulamalarındaki gelişmeler ve yeni sosyal, ekonomik ve kültürel ihtiyaçlar sonucu ortaya çıkmış yeni bir denetim türüdür (Bozkurt, 2014: 37; Kubalı, 1998: 29).

Sayıştay Kanunu'nda yapılan performans denetimi tanımı şöyledir (Önder ve Türkoğlu, 2012: 205): Performans denetimi; “hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesidir.”

Diğer bir tanıma göre ise performans denetimi; ortaya konulan faaliyetlerin, verimlilik etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde uygunluğunu denetleyen, ortaya çıkan hataların, hilelerin düzeltilmesi ve yönetim bağlamında gelişim gösterilmesini amaç edinen, eylemlerin ve işlemlerin mevzuatlara uygunluğundan ziyade sonuçlarına odaklanan ve sistem üzerinde gelişimi teşvik eden bir denetim türüdür (Candan, 2007: 47).

2.5.1. Performans Denetiminin Ortaya Çıkmasına Yol Açan Başlıca Nedenler

Tarihsel süreç içerisinde performans denetimine bakıldığında kökeninin çok eski zaman dilimlerine kadar uzanmadığı henüz yeni bir kavram olduğu görülmektedir (Demirbaş ve Engin, 2016: 19). 1929 Dünya Ekonomik Buhranı sonucunda yaşanan gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan yeni firmalar ve işletmeler verimlilik unsurlarının ölçülebilmesi için denetim kavramına yeni fonksiyonlar kazandırmışlardır. Denetim anlayışında ve fonksiyonlarında yaşanan değişim ve gelişimler performans denetimini de beraberinde getirmiştir (Candan, 2007: 55).

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra yaşanan büyük ekonomik kriz sonucu, tüm ülkelerde zaten az olan kaynaklar daha da azalmış, az olan bu kaynakları ekonomik, verimli, etkili ve idareli kullanma konusunda çeşitli arayışlar başlamıştır. Bunların yanı sıra devlet yönetme anlayışındaki değişiklikler ve gelişmeler; ekonomiklik, verimlilik, etkililik anlayışlarına yönelmeler; halka hesap verme sorumluluğundaki gelişmeler; yeni bütçe arayışları, alışılagelmiş devlet yönetimi ve denetimin ötesinde verimlilik, etkinlik ve iktisadilik unsurları ile ilgili performans denetiminin uygulanmaya başlamasında etkili olmuştur. Bunların yanı sıra kamu

harcamalarındaki artış, küreselleşme ve uluslararası ilişkiler, bilgi teknolojisindeki gelişmeler, halkın beklentilerinin artması, sivil toplu kuruluşları, kamuoyu ve vergi verenlerin baskısı sonucu kamunun hesap verme sorumluluğunun önem kazanması da yeni denetim anlayışının ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Performans denetiminin ortaya çıkışında etkili olan unsurlardan bazıları aşağıda belirtilmiştir (Öztürk, 2005: 155).

2.5.1.1. Devlet Yönetimi Anlayışındaki Gelişmeler, Kamu Harcamalarındaki Artış ve Halkın Sosyal- Kültürel Olarak Gelişmesi

Devlet yönetimlerinde meydana gelen değişimler, sosyal devlet olgusunu, devletin ekonomide ve toplumsal alanlarda daha da aktif bir duruma gelmesi gibi unsurları da beraberinde getirmiştir. Bu unsurlar kamu gelirlerinin ve giderlerinin hacminin de artmasına neden olmuştur. Kamu harcamalarında ya da gelirlerinde meydana gelen bu artışlar, elde bulunan kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılması fikrini de körüklemiştir (Kubalı, 1999: 35).

Kamu harcamalarındaki artış, kamu hizmetlerine olan talebi artırmış, toplumsal yaşam standartları yükselmiş, borçlanma yaşam tarzının içinde olağan bir gelir kaynağı haline gelmiş, artan kamu gelirleri sonucu önemli yükseliş kaydeden kamu harcamaları dikkat çekmeye başlamıştır. Kamu harcamaları artan devletin, kamu gelirleri aynı oranda artmamış bu da kıt kaynaklarla, daha kaliteli ve daha çok kamu hizmetinin halka sunulmasını gündeme getirmiştir. Gelişen demokratik kurumlar, halkın ve temsil edenlerin bilincinin artması, savurganlık ve israfa karşı olan duyarlılık; kamu kaynaklarını kullanma yetkisine sahip olanlardan hesap sorma arzusunu gündeme getirmiştir. Bunun yanı sıra hızla büyüyen kamu faaliyetleri, devlete karşı eleştirilerin artmasına yol açmıştır (Demirbaş, 2001: 56).

Halkın ödediği vergilerin hangi alanlarda ne şekilde kullanıldığını bilme isteği, kamu yönetimi tarafından kayıtsız bırakılmamış, bununla birlikte kamu kaynaklarının ne şekilde kullanıldığı, sonuçlarında nelerin elde edildiği, hesap verilebilirlik mekanizmasının işletilmesi gündeme gelmiştir (Altuğ, 2000: 15).

2.5.1.2. Denetim Anlayışındaki Değişimler

Değişen ve gelişim gösteren ekonomiler hem sosyal hayatta hem ticari hayatta hem toplumsal hayatta bazı değişimleri beraberinde getirirken denetim alanında da bu değişimler yaşanmaya başlanmıştır. Bu gelişmeler sonucu denetimde yeni yöntemler, teknikler ve araçlar kullanılmaya başlamıştır. Yeni denetim

anlayışıyla, hesapların düzeni ve hukuka uygunluğu dışında, yönetimin performansı da denetimin konusu olmuştur (Candan, 2007: 61).

2.5.1.3. Küreselleşme, Bilgi Teknolojilerindeki Gelişme, Uluslararası İlişkiler

20.yy'ın ikinci yarısından itibaren gelişen bilgi teknolojileri, iletişim araçları kullanımının yaygınlaşması ile gelişmiş ülkelerde uygulanmaya başlayan performans denetimi, o ülkelerle ilişki içinde olan diğer ülkelere de kabul görmüş ve uygulanmaya başlamıştır. Bunun yanı sıra denetim konulu uluslararası kuruluşlar, denetim kurumları da ortak çalışmalar ve eğitimler ile performans denetimlerinin yaygınlaşmasına katkı sağlamıştır (Altuğ ,2000: 18).

2.5.2. Performans Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Performans denetiminin tarihinin çok eski zaman dilimlerine dayanmadığı önceki bölümlerde belirtilmiştir. Henüz yeni bir kavram olan performans denetimi 1970'li yıllara dayanmaktadır. Ülke sayıştaylarına performans denetimi de yapma yetkisinin verilmeye başlanması bu zaman dilimine tekabül etmektedir. Performans denetiminin kapsamı ve nitelikleri 1977 yılında IX. INTOSAI Kongresi'nde belirtilmiştir. Performans denetiminin amaçları ise 9 yıl sonra yapılmış olan XII. INTOSAI Kongresi'nde belirtilmiştir. Bu gelişmeler ışığında hem gelişmiş ülkeler hem de gelişmekte olan ülkeler denetim sistemlerinde bazı değişiklikler yaparak performans denetimini de sistem içerisine dahil etmişlerdir. Yalnızca ülke sayıştaylarında değil diğer denetim kurumlarında da performans denetimi sistem içerisinde yerini almıştır (Özer, 1997: 32).

Performans denetiminin dünya genelinde hızla yayılmasına kayıtsız kalmayan Türkiye'de de 1990'lı yıllardan sonra bazı reformlar yapılmıştır. Performans denetiminin yasalarla desteklenmesi ise 1996 yılında Sayıştay Kanunu üzerinde yapılan değişikliklerle olmuştur (T.C. Sayıştay Başkanlığı).

2.5.3. Performans Denetiminin Amaçları, Faaliyet Alanları ve Kapsamı

Bu bölümde performans denetiminin amaçları belirlendikten sonra faaliyet alanları, özelliklerinden bahsedilecektir. Ayrıca performans denetiminin yapılmasını gerektiren sebepler de incelenecektir.

2.5.3.1. Performans Denetiminin Amaçları

Performans denetiminin temel amacı; denetime tabi tutulan kurum ya da kuruluşun elinde bulundurduğu kaynakları verimli ,etkin ve tutumlu bir şekilde kullanıp kullanmadığı hususunda yetkili merciiilere bilgi aktarımı yapmak ve kaynak kullanımının istenilen düzeye gelmesi için önerilerini ve görüşlerini bildirmek olarak ifade edilebilmektedir (Çoşkun, 1997: 6).

Performans denetimi etkin kaynak kullanımını amaçlarken aynı zamanda ortaya koyduğu hedefler doğrultusunda kamu yetkililerine ve idarelerine de uygulamada yardımcı olmayı hedeflemektedir. Bu bağlamda performans denetimi hem kaynakların nasıl kullanıldığına ilişkin olarak hesap verilebilirlik mekanizmasının etki bir şekilde işlemlerini hem verimliliğin ve tasarrufun artmasını hem de kamu mal ve hizmetlerinin niteliklerinin artmasına yardımcı olmaktadır (ASOSAI, 2002: 20).

Performans denetimi yalnızca geçmiş zaman dilimindeki uygulamaların denetlenip somut durumun ortaya konulması gibi dar bir kapsama sahip değildir. Aynı zamanda kendi içerisinde kullandığı ve sürekli geliştirdiği yöntemlerle birlikte bundan sonra yapılacak uygulamalarda da hem yetkili merciiilere hem de kişilere yol gösterici niteliktedir. Kamu hizmetinin daha iyi sunulması, kamu sektörünün yapı ve süreçlerinin geliştirilmesi, kamu sektörünün amaçlarının en üst düzeyde gerçekleştirilmesi, bunlara paralel olarak da toplumsal huzur ve refahın geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu çerçeveden bakıldığında performans denetimi ile sosyal devletin amaçları aynı noktada buluşmaktadır. Tüm bu amaçlar doğrultusunda performans denetiminin amacı da mali işlem ve faaliyetlerin denetiminden, dar kurumsal çerçeveden, kanunlara uygunluk denetiminden daha ilerileri işaret etmektedir (Akyel ve Köse, 2010: 22).

XII. INTOSAI (Asya Sayıştay Birliği) Kongresi'ne göre performans denetiminin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- “Kamu kesiminin, kaynakları daha iyi idare etmesini sağlayacak bir temel oluşturmak”,
- “Kamu kesiminin idaresi hakkında siyasetçilere, parlamentoya ve topluma sunulan hizmetlerin kalitesini artırmak”,
- “Kamu kesimi idaresini, performansı ile ilgili bir rapor yapma konusunda cesaretlendirmek”,

- “Kamu kesimine daha fazla hesap verme yükümlülüğü kazandırmaktır” (Khan, 1997: 71).

2.5.3.2. Performans Denetiminin Faaliyet Alanları ve Sınırları

Performans denetiminin sınırları ve kapsamı bir hayli geniş olmakla birlikte, bu ilgili kurumun yapmış olduğu tüm eylemlerin tek tek inceleneceği anlamına da gelmemektedir. Performans denetimi yapılırken kurumun tüm işlemleri incelenebileceği gibi yalnızca belirli eylemlere de odaklanılabilmektedir. Performans denetimini yapan kurum ya da denetim görevlisinin denetim esnasında karşılaştığı bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Denetimin alanını belirlemenin zorlukları yanı sıra denetim tekniklerinde, denetlenen faaliyet alanı hakkında bilgi almada, denetlenen kurumda performans denetimi kavramlarının anlaşılmasında çeşitli sıkıntılar yaşanmaktadır. Kanuni düzenlemeler de performans denetimini yapan kişi ya da kurumun sınırlarını ve görev alanlarını belirler. Denetçi denetimini yaparken bu sınırlar çerçevesinde faaliyetini sürdürür (Candan, 2007: 64).

2.5.3.3. Performans Denetiminin İşlevleri ve Özellikleri

Performans denetiminde ilgili kurumun gelir giderleri kontrol edilirken aynı zamanda kurum içi planlamaları, insan kaynakları ve iç kontrol sistemleri de incelenmektedir. Yani kurumun hem mali işlemleri hem de mali olmayan işlemleri denetlenmektedir. Aynı zamanda kurumun ortaya koyduğu hedefler incelenirken bu hedeflerin gerçeği yansıtmadığı, çevresel koşullar ve çalışanlar da göz ardı edilmemektedir.

Performans denetimi klasik denetim türlerinden farklı olarak hem uzmanlık gerektirir hem de uygulaması güç ve maliyeti yüksek bir denetim türüdür. Hem dış denetçinin hem de iç denetçinin yapabileceği bu denetim türünde, denetçi ile denetlenen arasındaki ilişki karşılıklı saygı ve güven esasına dayanmaktadır. Performans denetimi güven ve saygı esasına dayandığı için yapıcı bir nitelik taşır. Olumsuzlukların ortaya çıkarılmasından ziyade tutumlu, verimli ve etkin kaynak kullanımını hedeflediği için bunları gerçekleştirebilecek sistemin kurulmasını ve geliştirilmesini amaç edinir. Bu amaç doğrultusunda yönlendirme ve tavsiyelerde bulunur. Ayrıca denetim sonucunda yargısal bir karar da çıkmaz (Candan, 2007: 68).

2.5.3.4. Performans Denetiminin Yapılmasını Gerektiren Nedenler

Performans denetiminin yapılma nedenlerinden en önemlisi “hesap verme

sorumluluğu” olarak ifade edilmektedir. Keza kamu yöneticisi hesap verme sorumluluğuna sahip olduğunda, elinde bulunan kaynakların ne şekilde harcandığının, faaliyetlerin sonuçlarının hem vatandaşlara hem de ilgililere aktarılacağı bilincinde olarak hareket edecektir.

Performans denetiminin yapılma nedenlerinden diğeri ise başarı ya da başarısızlığı göstermesidir. Özel sektörde başarı ölçüsü karlılıkken, kamu kesiminde ise başarı ölçüsü verimli ve etkin çalışmadır. Başarı belirleme aracı olan performans denetimi başarısızlığın sebepleri üzerinde durmaktadır. Son olarak performans denetimi, kamu yönetimine karar ama konusunda yardımcı olur. Bu çerçevede performans denetimi yatırım ya da bir projenin hangi öncelikle yapılması gerektiği konusunda yönetime yardımcı olur (Demirbaş, 2001: 73).

2.5.3.5. Düzenlilik Denetimi ve Performans Denetimi Arasındaki Farklar

Düzenlilik denetimi, ilgili kamu kurumu ya da kuruluşunun kaynak kullanımının yasalara uygun olup olmadığının tespit edilmesi, finansal tablolarının gerekli ilkeler çerçevesinde düzenlenip düzenlenmediğinin incelenerek ilgili mercilere bildirildiği denetim türüdür. Performans denetiminin amaçlarının ve esaslarının iyi anlaşılabilmesi için düzenlilik denetimi ile arasındaki farkın tespit edilmesi gerekmektedir (Çoşkun, 2000: 17).

Performans denetimi ilgili kurum ya da kuruluşun sunmuş olduğu hizmetin verimliliği ve etkinliği üzerinde yoğunlaşıp sonuçlara ulaşırken düzenlilik denetimi, finansal tabloların ve muhasebe kayıtlarının mevzuara uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hususuna yoğunlaşmaktadır. Performans denetimi ilgili kurumun performansına odaklı bir denetim gerçekleştirirken düzenlilik denetimi kurumun yaptığı işlemlerin, hataların, hilelerin ya da noksanların yasalar çerçevesinde düzeltilmesine odaklanmaktadır. Performans denetimi ekonomi, kamu yönetimi, sosyoloji, siyaset bilimleri gibi birçok bilimden yararlanarak denetlenen kuruluşa göre değişen metotlar kullanırken (Demirbaş, 2001: 67), düzenlilik denetimi muhasebeyi hedef alarak, standartlaşmış denetim ve raporlama sistemi kullanır (Kesik, 2005: 103).

Düzenlilik denetiminde tarihler daha önceden belirlenmektedir ve çerçevede denetim işlemi tamamlanıp standart raporlar oluşturulmaktadır. Performans denetiminde ise belirli bir zaman dilimi yoktur, denetim neticesinde oluşturulacak raporlar da standart değildir.

Düzenlilik denetiminde ilgili yasal çerçevenin bilinmesi yeterli olurken performans denetiminde, kurumun faaliyet gösterdiği alana göre uzmanlık gerekmektedir (Demirbaş, 2001: 67). Performans denetiminin getirdiği yenilikler ve sonuçlarının tüm denetim otoritelerince kabul görüp onaylanması, düzenlilik denetiminin eski bir anlayış olup geçerliliğini yitireceği anlamına gelmemektedir. Aksine performans denetiminin uygulamada düzenlilik denetimine ihtiyacı vardır (Özeren, 2000: 7).

2.5.4. Performans Denetiminin Unsurları

Performans denetiminin, uluslararası standartlara uygun unsurları; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarından oluşur. Performans denetiminde unsurlar, denetleyenin sonuçları analiz edebilmesi için denetimin kapsamı ve hedefini belirler (Yavaş, 2014: 133). Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk gibi uluslararası düzeyde kabul gören ilkeler dışında sürdürülebilirlik, tutarlılık ve uyumluluk gibi ilkeler de performans denetiminde göz önünde bulundurulmuş ilkelerdir. Bunlardan sürdürülebilirlik; faaliyet sonuçlarının tekrar kullanılabilirliği ve yaygınlaştırılmasını amaçlar. Tutarlılık; faaliyetlerin genel ve özel düzeydeki hedefler ile uyumunu inceler. Uyumluluk ise; kamu idaresinin faaliyet ve projeleri yürütülebilmesi için yeterli kapasiteye sahip olup olmadığını inceler (İDKK, 2016: 20).

Bu unsurlardan hepsi ya da birkaçı performans denetiminde kullanılabilir. Performans denetiminin unsurlarının hepsi birbiri ile ilişkilidir. Yapılacak denetimin amacı, denetim sonucunda düzenlenecek denetim raporunun iletileceği kamu idaresi ya da kamu idaresinde görevli yöneticiler doğrultusunda kullanılacak unsurlar belirlenebilir.

Performans denetimi unsurlarından, uluslararası standartlara uygun olan; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurları detaylı olarak incelenecektir.

2.5.4.1. Verimlilik

Verimlilik bir kurum ya da kuruluşun elinde bulunan kaynaklarının hizmet veya mal üretiminde ne kadar iyi kullanıldığının ölçülmesine denilmektedir (SKYY, 1997: 3). Verimlilik, kullanılacak girdiler sabitken, belirli bir kalitede olan en çok mal ve hizmetin üretilmesi, ya da kalitesi belirlenmiş bir mal ya da hizmeti üretmek için en az girdiyi kullanmaktır. Tanımlardan da anlaşılacağı gibi verimliliğin amacı en az girdi kullanarak, en çok mal ve hizmeti üretmektir (SBTKB, 2008: 8).

Performans denetimi yapılırken verimlilik unsurunun göz önünde

bulundurulmasındaki amaç; ilgili kamu kurumu ya da kuruluşunun elinde bulundurduğu kaynakları önceden belirlediği hedefler doğrultusunda ne şekilde kullandığı, yeterli düzeyde kullanıp kullanmadığının denetlenmesi ve ortaya çıkan sonuçla birlikte eksik varsa giderilmesi bundan sonraki süreçte yol gösterici iyileştirmelerin yapılmasının sağlanmasıdır. Verimlilik, girdilerin çıktılar ile oranlanması ile hesaplanır. Verilen hizmet adedi ve yapılan işlem adedi gibi çıktılar; görevli personel sayısı, zaman, kullanılan malzeme sayısı ve maliyetler gibi girdilere bölünerek verimlilik unsuru hesaplanır (İDKK, 2015: 101).

Verimlilik denetimleri özel sektör firmalarında kolaylıkla yapılabilirken kamu kesiminde tespit edilmesi ve uygulanması biraz daha zorlayıcıdır. Özel sektörün ürettiği mal ya da hizmet ile toplam katlanılan maliyet oranlandığında verimliliğe ulaşmak kolaydır. Fakat kamu kesiminde sunulan kamusal hizmetlerin mali olarak değerinin tespitinin zor olduğu durumlarda (Örneğin savunma hizmeti) verimliliği hesaplamak da zorlaşmaktadır. Ancak verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri çerçevesinde bir bütün olarak analiz yapmak ve sonuca ulaşmak mümkündür (Özer, 1992: 85). Bunlara ek olarak verimlilik düzeyinin tespitinde; kamu kurumları arası karşılaştırmalar, kurum içi karşılaştırmalar, özel sektör firmaları ile karşılaştırma, geçmiş dönem performansları ile karşılaştırma ve yönetimin hedefleri de yardımcı olarak kullanılır (Demirbaş, 2001: 92).

2.5.4.2. Etkinlik

Bir kurum ya da kuruluşun hedeflerini gerçekleştirme derecesine etkinlik adı verilmektedir (İSSY, 2001: 14). Etkinlik kavramı yerine etkililik, etkenlik kavramları da kullanılmaktadır fakat yaygın olan kullanım etkinliktir. Bazı kamu hizmetlerinde verimliliğin parasal olarak ölçümündeki güçlükler nedeniyle verimlilik yerine daha geniş bir kavram olan etkinlik ortaya çıkmıştır. Verimlilik, kamu hizmetinin sayısal olarak ölçülebildiği yerlerde yararlı bir araç iken; etkinlik tüm kamu hizmetleri için kamu yönetiminin değerlendirilmesinde faydalıdır (Altuğ, 2000: 18).

İlgili kurum ya da kuruluş daha önceden belirlediği hedefler doğrultusunda etkinliğini de belirlemektedir. Yani etkinlik daha önce belirlenen amaçla ilgilidir. Salt olarak tek bir amacı gerçekleştirmek etkinlik olarak değerlendirilmemektedir. Amaçları gerçekleştirmek bir kurum için önemli bir nokta olsa da bu amaçları gerçekleştirirken en az maliyetle de gerçekleştirmesi gerekmektedir. Verimlilik unsurunda kullanılan çıktılar yerine, etkinlik unsurunda sonuçlar değerlendirilir.

Sonuç ve çıktı farklı anlamlar taşımaktadır. Örneğin; hastanede yatan ve taburcu olan hastalar bir çıktı iken; taburcu olan hastalardan tamamen sağlığına kavuşanlar bir sonuçtur. Başka bir örnek daha verecek olursak; girişimcilik eğitimine giderek eğitimi tamamlayanların sayısı bir çıktı iken, eğitimi tamamlayıp iş kuranların sayısı ise bir sonuçtur. Çıktı ve sonuç arasındaki bu farklılık, ölçümü zor olan kamu hizmetlerinde verimlilik yerine etkinlik ölçümü yapılmasını gerektirir (Güçlü, 1995: 32).

Performans denetiminin en önemli unsuru etkinlik unsurudur. Etkinlik denetimi için ilgili kurum ya da kuruluşun önceden belirlediği hedefler ve çıktılarla birlikte sonuç oldukça önem arz etmektedir. Şayet ortaya konulan hedefler, çıktılar ve sonuçlar net bir bilgi vermiyorsa bu durumda etkinliğin ölçüm aşamasında da aksaklıklar yaşanmaktadır. Bu belirsizlik, kaynak kullanımında etkin olmamaya, performansta başarısızlığa yol açabilir. Etkinlik denetiminde yaşanabilecek en büyük sorunlar; hedeflerin gerçeğe uygun bir şekilde belirlenmemiş olması, hedeflerin bir değerinin olmaması, hedeflerin görevlerle bir ilişkisinin bulunmaması ya da hedeflerin birbiri ile çelişkiler içermesidir (Demirbaş, 2001: 97).

2.5.4.3. Tutumluluk

Tutumluluk kavramı performans denetiminin son unsurunu oluşturmaktadır. Tutumluluk; ilgili kurum ya da kuruluşun elinde bulundurmayı amaçladığı kaynakların ya da girdilerinin en düşük maliyetle temin edilmesini ifade etmektedir (Muratlı, 2009: 7). Literatürde tutumluluk kavramının yanı sıra “iktisadilik” ya da “ekonomiklik” kavramları da kullanılmaktadır.

Yukarıda belirtilen tanımdan da anlaşıldığı gibi tutumluluk kavramı daha çok işletmenin girdileri ile ilgilenmektedir. İşletmenin ihtiyacı olan girdilerin yeterli miktarlarda, doğru zamanda ve kalitesinden ödün vermeden minimum maliyetle temin edilmesiyle ilgilenmektedir. İşletmenin faaliyetlerine devam edebilmesi için ihtiyacı olan girdilerin yeterli miktarda temin edilmesi ve ihtiyaç dahilinde olmayan girdilerden uzak durulması için piyasada girdilerin çeşitlilik göstermesi de gerekmektedir (Demirbaş, 2001: 83). Burada bahsedilen en düşük maliyetli girdi seçiminde, ihtiyaçların niteliği de göz önünde bulundurulmalıdır. En ucuz olan, her zaman en iyisi anlamına gelmemelidir. Tasarruf yapma adına bir okul dersliğindeki ampullerin yerine, daha az maliyetli olsun diye az ışık verenleri seçmek maliyeti bir miktar düşürür. Fakat bu tasarruf öğrencilerin tahtayı iyi görememesine ve gözlerinin

bozulmasına yol açabilir. Salt olarak maliyet düşürme işlemi tutumluluk olarak değerlendirilemez (Öztürk, 2004: 160).

Tutulmullukta ya da tasarruf yaparken dikkate alınması gereken diğer bir unsur da dışsallıklardır. Örneğin; ısınmak için kullanılan doğalgaz yerine tasarruf sağlamak amacı ile ucuz kömür kullanmak maliyetleri düşürse de, çevrenin kirlenmesine ve solunum ile ilgili hastalıkların artmasına neden olacaktır, sonuçta hastane masrafları artacaktır. Dışsallığa dikkat etmeden yapılan bir tasarruf olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir (Demirbaş, 2001: 85). Buradan da anlaşılacağı üzere tutumluluk ilkelerine bağlı kalınırken aynı zamanda kalite ve verim düzeyinin de sabit kalması gerekmektedir.

Denetçiler tutumluluk denetimini gerçekleştirirken ilgili girdi ya da kaynakların minimum maliyetle, doğru zamanda ve miktarda temin edilip edilmediği ile ilgilenirler. Denetçi elinde bulunan bu unsurlara ilişkin olarak kendisi bir standart belirleyemez. Bu nedenle kurumun iç yapısına, hedeflerine ve piyasa koşullarına göre bir standart belirlenir. Yönetimin işletme ile ilişkili olarak ihtiyaç planlamasını doğru yapıp yapmadığına da bakan denetçi, buna göre girdilerin uygun miktarlarının tespit edilmesini sağlar. Aynı zamanda işletmenin ihtiyaçları belirlenirken minimum maliyetli girdiler de göz önünde bulundurulur. Denetçi, tutumluluk denetimi neticesinde rapor hazırlarken aynı zamanda kurumun hedeflerine ulaşma düzeyi yani “ etkinlik” durumunu da göz önüne almaktadır (Özer, 1997: 76).

2.5.4.4. Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk İlişkisi

Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) unsurları kurum ya da faaliyetin performansının özet olarak değerlendirmesini sağlar (İSSY, 1997: 11). VET unsurları birbirleri ile yoğun ilişki içindedir. Bunların içinde etkinlik en geniş kavramdır. İlk olarak verimlilik ve tutumluluk arasında ilişkiyi incelersek; verimlilik en az girdi ile en çok çıktıyı almayı amaçlar, tutumluluk ise kaliteyi bozmadan girdi maliyetlerini azaltmayı amaçlar. Tutumluluk unsuru ile azalan girdi maliyetleri sonucunda verimlilik yükselecektir. Verimlilik ve tutumluluk bir birinden ayrılmaz unsurlardır. Tutumluluk unsuruna uymak için girdilerin kalitesine de dikkat etmek gerekmektedir, kaliteyi dikkate almak çıktılarında bu yönden incelenmesi demektir. Kaliteli girdi ve çıktı, hem tutumluluğun hem de verimliliğin sağlanması demektir. Bunların yanı sıra verimliliğin sağlanması her zaman tutumluluk unsuruna bağlı

değildir. Bu çerçevede verimlilik, tutumluluktan daha geniş bir kavramdır.

Etkinlik ile verimlilik arasındaki ilişkiye bakıldığında etkinlik, verimlilikten daha geniş bir kavramdır denilebilmektedir. Verimlilik minimum girdi miktarı ile maksimum çıktının alınmasını hedeflerken, etkinlik de sonuçlara ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığına bakmaktadır. Verimlilik kavramı, etkinlik kavramının gerçekleşmesi için gerekli bir unsur olarak ifade edilmektedir. Örneğin; uygun şartlar ve koşullar ile tarım kredisinin verilmesi ile verimlilik gerçekleşirken; alınan kredinin, tarımsal üretimi artırması durumunda etkinlik gerçekleşmiş olacaktır.

VET kavramlarının denetim kavramı içerisinde birbirinden ayrı tutulması güçtür. Keza performans denetimini gerçekleştiren denetçi, denetim işlemi sırasında bu kavramların ayırımı yapmadan, gerekli noksanları ve hataları tespit ederek ilgili mercilere raporlar ve ilgili yönetime de yol gösterici nitelikte bir rapor hazırlar (Demirbaş, 2001: 99-102).

2.6. PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Kamu kurum ve kuruluşlarında genel bağlamda sonuç odaklı bir anlayış hakimdir. Performans denetiminin uygulanması, kurumun kaynaklarını etkin bir şekilde kullanıp kullanmadığı, elinde bulunan girdilerin minimum maliyetle temin edilip edilmediği ve kurumun hedeflerine ulaşma düzeyinin ölçülmesine vesile olmaktadır (Sakal ve Şahin, 2008: 5). Performans ölçümü performans denetimi ile yakından ilişkili bir kavram olmakla birlikte, performans denetiminin unsurlarından olan VET kavramlarının incelenmesine ilişkin bir kavramdır (Demirbaş, 2001: 75).

2.6.1. Performans Ölçümünün Tanımı ve İçeriği

Performans ölçümü genel olarak; “İşlemlerin yerin getirilmesinde, üretim ve hizmet sunumunda, görevlerin nasıl yerine getirildiğinin tarafsız ve sistemli bir şekilde tespiti” (ABD HBMVD, 2000: 3). Performans ölçümü aynı zamanda bir faaliyetin etkinliğinin belirlenmesi olarak da tanımlanabilmektedir (Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007: 546). Bir tanım daha vermek gerekirse performans ölçümü; kamu kurum ya da kuruluşları tarafından sunulan mal ve hizmet neticesinde ortaya çıkan sonucun ne derece verimli olduğunun saptanması için tarafsız olarak yapılan inceleme ve raporlama işlemleridir. Performans denetimi ve performans ölçümü birbirine yakın kavramlar olmakla birlikte iki kavramın ayırım noktası; performans ölçümü kurumların bizzat kendileri tarafından yapılırken, performans denetimi dış

karakterli, bağımsız bir faaliyettir; kurumların yaptığı performans ölçümlerini ve sonuçlarını konu alır (Demirbaş, 2001: 76).

Kamu sektörü adına performans ölçümünün yapılması için herhangi bir teşvik edici unsur bulunmaktadır. Fakat yükselen kamu harcamaları neticesinde vatandaşlara hesap verme sorumluluğunun devreye girmesiyle birlikte performans ölçüm ve denetimleri uygulamaya konulmaktadır (Demirbaş, 2001: 77).

2.6.2. Performans Ölçümünün Yararları

Kurum ya da kuruluşların önceden belirledikleri hedeflere hangi derecede ulaştığını, ya da bu hedeflere ne derecede yaklaştığını belirlemede “performans ölçümü” oldukça büyük bir öneme sahiptir. Ayrıca performans ölçümü, kurum amaçları, hedefleri doğrultusunda tüm personel arasında ortak bir anlayış geliştirmesine yardımcı olur. Bunun yanı sıra yöneticilere önleyici tedbirler alma konusunda da yardımcı olur.

Performans ölçümünün en asli işlevi, kurum ve kuruluşlarda hesap verilebilirlik mekanizmasının etkin bir şekilde işlenmesini sağlamaktır. Bununla birlikte kurum içerisinde yönetim anlayışında ya da kararlarında da bazı değişikliklerin yaşanmasını sağlayabilmektedir. Keza yönetim, kaynakta etkinliğin ve verimliliğin sağlanabilmesi adına, hem mali süreçlerde hem de idari süreçlerde bazı değişiklikler yapabilmektedir. Performansın ölçülmesi; organizasyon yapısı, üretilen mal ve hizmetlerin geliştirilmesi, yönetim anlayışının geliştirilmesi gibi sonuçlar da doğurur. Performans ölçümünün yukarıda bahsedilen yararları sağlayabilmesi için, kullanacağı ölçütlerin; önceden belirlenmiş hedefler ile ilgili, kurumlarca kabul edilmiş, açık ve net, güvenilir, karşılaştırmaya elverişli ve olumsuz etki yaratmayacak şekilde olması gerekmektedir (Candan, 2007: 85-86).

2.6.3. Performans Ölçüm Kavramları

Performans ölçümü; girdiler, çıktılar, sonuçlar, performans hedefi, performans göstergesi gibi kavramlardan oluşur. Bu kavramlardan her biri performansın farklı bir özelliğini göstermektedir. Girdiler; mal ve hizmet üretebilmek için kullanılan her türlü kaynaktır. Çıktılar; üretilen mal ve hizmetin miktarıdır. Sonuçlar; çıktılarından ayrı değerlendirilir, çıktıların bütün etkileri ve neticeleridir. Örneğin; hastanede doğum yapan sayısı bir çıktı iken, sağlıklı doğan her çocuk bir sonuçtur. Burada sonuç daha çok verimlilik, etkililik ile ilgilidir (Demirbaş, 2001: 77).

Performans Hedefi; Kurum ya da kuruluş tarafından daha önce belirlenen performans seviyesi ya da bu hedeflerden sapma derecesi olarak tanımlanabilmektedir.

Performans Göstergesi; Bazı durumlarda performansta yaşanan değişimleri tespit edilmesi zorlaşmaktadır. Bu gibi durumlarda çıktının sonucu direkt olarak saptanamıyorsa, performans göstergelerinin sonuçları ya da eğilimleri ölçüme tabi tutularak netice elde edilmeye çalışılır (Candan, 2007: 89).

2.7. PERFORMANS DENETİMİNİN UYGULANMASI

Performans denetiminin uygulanması başlığı altında; performans denetimi için gerekli koşullar, performans denetimi süreci ve performans denetiminde kullanılan teknikler konularına değinilecektir.

2.7.1. Performans Denetimi İçin Gerekli Koşullar

Performans denetiminin istenilen sonuçları vermesi için bazı koşulların da sağlanması gerekmektedir. Bu koşullar ülkenin içinde bulunduğu konuma göre değişiklik gösterse de tüm ülkeler için genel geçer bazı koşullar da yer almaktadır. Bu koşullar; performans yönetimi, performans denetimlerinin mevzuat ile desteklenmesi, denetim yapan kurumların bağımsızlığı, performans denetimi alanında uzman personel gibi koşullardan oluşmaktadır.

2.7.1.1. Performans Yönetimi

Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarını içerisinde barındıran performans yönetimi, kurum içerisinde performans verilerinin yükseltilmesini amaçlamaktadır. Aynı zamanda performans denetiminin de kolayca yapılmasına vesile olmaktadır. Performans yönetimi ilgili kurum ya da kuruluşun performansını arttırabilmesi için gerekli olan düzenlemelerle birlikte aynı zamanda iç kontrol sistemlerinin değişimi ve gelişimi açısından da yol gösterici yapılanmaları öngörmektedir. Bu uygulamalara örnek olarak şunlar gösterilebilmektedir;

- Bürokrasi içinde, pasif olan ve görev alma konusunda isteksiz olan personele, sorumluluk almalarını sağlayacak gerekli yetkilerin verilmesi ve hesap verme bilincinin geliştirilmesi,
- Hizmet sunma bilinci, toplam kalite yönetimi, tüketici odaklı çalışma gibi kaliteyi artırıcı yöntemlerin kamu yönetiminde de uygulanmaya başlaması,

- Faaliyetlerin yasalar ve mevzuatla olan uyumundan çok, sonuçları ile ilgilenilmesi,
- Kamu kurumları ve çalışanları arasında rekabet ortamının oluşturulması.

2.7.1.2. Performans Denetimlerinin Mevzuat İle Desteklenmesi

Performans denetimlerinin verimli ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi için gerekli en önemli koşullardan bir tanesi yasal altyapıdır. Hukuk sistemleri içerisinde yer alan “Sayıştay” kurumlarının kesinlikle yasal bir altyapı ile desteklenmesi ve ilgili mevzuatlarda bu denetimleri ya da yetkileri elinden alabilecek, çelişecek maddelerin bulunmaması gerekmektedir. Performans denetimlerinin etkin bir şekilde uygulanamamasının sebebi yasal bir mevzuat tarafından desteklenememesidir. Örneğin, Pakistan’da performans denetimi konusunda yasal düzenleme olmadığı için, denetimler etkin olarak uygulanamamaktadır. Bir ülkede performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemenin yapılmamış olmasının altında temelde iki sebep yatmaktadır. Bunlardan ilki politikacıların siyasi çıkarları ile bağdaşmadığı için performans denetimi konusunda çalışma yapmak istememeleridir (Demirbaş, 2001: 137). Burada politikacılar kendileri tarafından yapılan ya da yapılacak olan yolsuzlukların ortaya çıkacak olmasından çekinmektedir. Diğer bir sebep ise performans denetimleri sonucu elde edilecek getirinin tam olarak anlaşılmamış olmasıdır.

2.7.1.3. Denetim Yapan Kurumların Bağımsızlığı

Bağımsızlık koşulu performans denetimleri ile sınırlı kalmayıp aynı zamanda denetim yapan Sayıştay kurumları için de geçerlidir. Hatta sadece sayıştay denetimleri değil ülke mevzuatlarına göre denetim mekanizmasını işleten tüm kurumların bağımsız nitelikte olması gerekmektedir. Sayıştay denetimlerinin etkin şekilde yapılıp, kamuoyuna sağlıklı ve doğru bilgilerin verilebilmesi için kurumun bağımsız olması şarttır. Keza bağımsız olmayan herhangi bir kurum tarafından yapılan denetimler, sonuçları ve öngörülerini de kamuoyu tarafından kabul görmeyecektir. Sayıştay kurumları hem yasama hem de yürütme organından ne kadar bağımsız bir şekilde işlemlerini gerçekleştirirse o derece denetim etkinliği de sağlanmış olacaktır.

2.7.1.4. Performans Denetimi Alanında Uzman Personel

Düzenlilik denetimleri yasal mevzuat ve muhasebe bilgisine sahip denetçiler tarafından rahatlıkla yapılabilirken, performans denetimleri için durum farklıdır. Performans denetimi ayrı bir uzmanlık alanı gerektirmektedir. Performans denetimlerinde birçok yöntem ve teknik kullanılmaktadır. Bu tekniklerin uygulanabilmesi için mühendisler gibi teknik bilgi sahibi personele de ihtiyaç duyulmaktadır. Devlet tarafından yürütülen faaliyetlerin gelişmesi ve karmaşıklaşması uzman personelin istihdam edilmesini gerektirmektedir (Demirbaş, 2001: 137-138).

2.7.1.5. Diğer Koşullar

Yukarıda sayılan tüm koşulların dışında etkin bir performans denetimi için gerekli başka koşullar da bulunmaktadır. Bu koşulları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Sayıştay denetimleri neticesinde ortaya çıkan raporlar her ne kadar verimli ve önemli bilgileri içeriyor olsa da, yasama organı tarafından dikaate alınmadığında raporun herhangi bir anlamı kalmamaktadır. Bu durumda performans denetiminin etkinliğinden de söz edilememektedir.
- Ülke ekonomisinin iyi durumda olması ile birlikte politik çevrenin de üst düzey olması gerekmektedir. Keza politikacıların siyasi rantları uğruna bağımsız kuruluşlar üzerinde yaptıkları ya da yapacakları baskılar, kurumun etkin bir şekilde çalışmasını engelleyecek, ortaya çıkan sonuçların da kamuoyu tarafından kabul görmemesine sebep olacaktır
- Performans denetimi denetlenen kurumla birlikte yürütülmelidir. Burada denetlenen kurumun performans denetimine bakış açısı önemlidir. Performans denetimine karşı duran bir kurumda etkin bir performans denetiminin yapılması imkansızdır. Denetlenen kurumdaki personelin eğitim düzeyi, yeniliklere açık olması performans denetiminin etkinliğini kuşkusuz artırmaktadır (Uysal, 2010: 133)
- Performans denetiminin kurumdaki faaliyetleri iyileştirmek ve geliştirmek için yapıldığı bilinmelidir. Bunun dışında performans denetiminin suçlu bulma gibi herhangi bir amacı bulunmadığı denetlenen kurumdaki personel tarafından bilinmelidir.
- Denetim işleminde belki de en önemli görevi üstlenen denetçiler arasında bir ödül sisteminin kurulması ve işletilmesi de denetimin etkinliği açısından

oldukça büyük bir öneme sahiptir (Khan, 1995: 81).

2.7.2. Denetim Süreci

Bir kurum ya da faaliyetin, önceden saptanmış ölçütlere ve standartlara göre incelenmesi denetim sürecini oluşturur (Özer, 1992: 106). Denetim standartları, denetimin belirli bir düzende, belirli kurallar ve ilkelere uygun olarak yürütülmesine yardımcı olur. Kamu kurumlarında koşullar ve şartların birine göre çok farklı olması sebebi ile yapılan performans denetimleri de birbirine göre farklı unsurlar içermektedir. Bununla birlikte denetimlerde uygulanan genel süreç hemen hemen aynıdır. Genel olarak performans denetimlerinde; planlama, uygulama, raporlama ve izleme olmak üzere dört aşama bulunur (Demirbaş, 2001: 120).

2.7.2.1. Performans Denetiminin Planlanması

Performans denetiminin planlanması sürecinde ilk olarak denetim işlemini gerçekleştirecek elemanlar toplanır. Denetçiler hangi sektörde faaliyet gösteren firmayı denetleyeceklerse o sektörle ilgili gerekli bilgileri toplarlar. İlgili kurumun yükümlülükleri, organizasyon yapısı ve faaliyet gösterdiği sektörün mevzuatı incelenir.

Bu incelemelerden sonra denetçiler belirli bir bilgi düzeyine ulaşırlar ve denetimin konusunun belirlenmesi aşamasına geçerler. Muhtemel konular arasından önemlilik düzeyine göre denetimin asıl konusu ya da konuları belirlenir. Denetim konuları belirlendikten sonra yapılan ön çalışma ile denetim konusu hakkında bilgi toplanması ve muhtemel risklerin belirlenmesi sağlanır. Son olarak denetim yapılacak denetimin detaylarını içeren plan oluşturularak denetim çalışmalarına başlanır (SBTKB, 2008:12).

2.7.2.2. Performans Denetiminin Uygulanması

Performans denetiminin uygulanma aşamasın denetçi, inceleyeceği ve önem arz eden konulara ilişkin olarak bir program hazırlar. Denetim programı, performans denetiminin hem amacını hem de uygulama aşamalarını belirlediği için oldukça büyük bir öneme sahiptir. Denetim programı, denetim metodu ve denetçinin inceleyeceği alanda seçeceği örnekleme büyüklüğü de belirlenir. Denetçi denetim programında; denetlenecek alanları, raporlayacağı durumları, önceden belirlenen amaçları gerçekleştirebilmek için denetim raporlarının nasıl kullanılacağını, denetim

işinin başlangıç ve bitiş tarihi ile denetimde kimlerin görevlendirileceğini açıklar (Özer, 1992: 125-126).

2.7.2.2.1. Kanıtların Toplanması ve Kanıt Toplama Teknikleri

Denetim inceleme, araştırma ve sonuçları değerlendirme faaliyetidir. Denetim bitiminde belirlenen kanaatin ve denetim sonucunda oluşturulan raporların tarafsız, yeterli ve doğru bilgileri içermesi gerekmektedir. Aynı zamanda denetim sonucunda ortaya çıkan raporların ve kanaatin kanıtlarla da desteklenmesi gerekmektedir.

Performans denetimi neticesinde denetçide oluşan kanaatin doğrulanması hem mali hem de mali olmayan birçok kanıt tarafından desteklenmektedir. Bu kanıtların toplanması aşamalarında ise şu yöntemler izlenmektedir (Candan, 2007: 114):

Mülakat (Görüşme)

Denetimin en önemli safhalarından bir tanesi de mülakat aşamasıdır. Denetçi, ilgili kurumun yöneticileri ya da çalışanları ile birebir ilişkiler kurarak daha sağlıklı verilerin temin edilmesini sağlar. Mülakat yöntemi sayesinde denetçi, ilgili kuruma yönelik olarak kendisinde oluşan şüpheli durumları giderir, kuruma dair daha detaylı bilgiye sahip olma şansını yakalar. Bu sayede elinde olan bulguların da çeşitlenmesine vesile olur.

Denetlenen kurum açısından “denetim” işlemi genel olarak olumsuz yargıların belirttiği bir olgudur. Bu nedenle de mülakat yönteminin gerçekleştirilmesi biraz zorlayıcı nitelikte olabilmektedir. Bu nedenle de denetim işlemini gerçekleştirecek kişilerin, hem iletişim yeteneklerinin güçlü olması hem de karşı tarafa güven veren bir yapıya sahip olması gerekmektedir (Demirbaş, 2001: 126). Mülakatlar, denetçi tarafından az sayıda katılımcı ile yapılabileceği gibi panel şeklinde daha fazla katılımcı ile de yapılabilir. Mülakatı yapan denetçi, katılımcıları açık sözlü ve samimi cevaplar vermeye ikna ederek, aldığı cevapları ayrıntılı olarak not eder ve derinlemesine inceler (Coşkun ve Toker, 1999: 169).

Anket

Anket, belirli bir amaca sahip olan araştırmanın önceden hazırlanmış sorular çerçevesinde ilgili örneklem üzerinde uygulanmasıdır. Denetim aşamasında mülakat yönteminin uygulanması güçse, zaman kaybına neden olacaksa anket yöntemine başvurulur. Anket sorularının hazırlanması, anket sonuçlarının değerlendirilmesi ve

gerekli testlerin uygulanması için yeterli zamanın da yaratılması gerekmektedir. Anket yönteminde katılımcıların önyargısız bir şekilde doğru bilgileri verecekleri varsayılır.

Belge İnceleme

Belge incelemesi kurum dosya ve raporlarının incelenmesidir. Belge inceleme, çok fazla zaman gerektirmesine ve maliyeti fazla olmasına rağmen denetçinin en önemli kanıtları elde edebilmesine yardımcı olur. Denetçi belge incelemede örneklem yoluna da gidebilir. Belgeler önyargısız güçlü kanıtlar sağlarken denetlenen kurum için de bir yük olarak görülmez. Denetçi incelediği belgelerden gerekli gördüklerinin fotokopilerini çalışma dosyasına koymak üzere alabilir (Kubalı, 1999: 102-103).

Gözlem

Denetim aşamasında gerçek durumun doğru algılanması ve yaşanan olayların takibinin sağlanması açısından en etkili yöntem gözlem yöntemidir. Bu yöntem sayesinde denetçi, kurum içinde çalışanların gerekli kurallara uyup uymadığını kontrol etme şansına sahip olur. Aynı zamanda da faaliyet ve organizasyonun iç yapısı hakkında bilgi toplar. Her ne kadar en etkili yöntem olarak görülse de salt olarak gözlem yöntemi ile denetim tamamlanamaz.

Denetçi gözlem tekniğini kullanırken aşağıdaki hususlara dikkat etmelidir.

- Denetçi, denetim yaptığı kurum personeline gözlemin ne için yapıldığını açıklamalıdır.
- Denetçi, gözlem esnasında iş akışını bozmamaya ve çalışanların davranışlarını etkilememeye dikkat etmelidir. Denetçi, gözlemlenen kişilerin gözlem sırasında farklı davrandıklarını unutmamalıdır.
- Denetçi, çalışanların güvenini kazanarak onların yapacakları tüm yorumları not almalıdır.
- Denetçi gözlemleyeceği faaliyet ya da süreçleri seçerken dikkatli davranılmalıdır. Sürekli tekrar eden işlem ve faaliyetler seçilmelidir (SBTKB, 2008: 60).

Zaman Serileri

Zaman serisi, bir değişkenin birbirini izleyen dönemlerde aldığı değerlerdir. Değişkenlerin geçmiş değerlerini bilmek, gelecekle ilgili tahminler yapabilmek, alınan kararları izlemek ve etkilerini hesaplayabilmek için gereklidir. Zaman serileri

ile genel eğilimlerin yanı sıra kurumsal politikalarda yapılan değişikliklerin etkileri de belirlenebilir. Zaman serileri tekniğinde kullanılan grafikler ve trend analizi yardımı ile çeşitli veriler arasındaki ilişkiler açık olarak görülebilmektedir. Trend analizi belirli bir dönemdeki dalgalanma ve gelişmelerin ölçülmesidir (Kubalı, 1999: 106).

Örnekleme

Denetim işlemini gerçekleştiren denetçiler için kurum içerisinde kanıt niteliğinde olan birçok belge, doküman ve çalışma bulunur. Fakat bu belgelerin tamamının eksiksiz bir şekilde incelenmesi, yorumlanması zaman açısından da mümkün olmamaktadır. Bu durumlarda denetçiler kurumda yer alan ve kanıt niteliği taşıyan belge ve dökümanların arasından seçim yaparlar. Bu seçimi yaparken denetimin amacı ve kapsamını da göz önünde bulundurarak işlemlerini gerçekleştirirler. Örnekleme işlemi de bu kanıtların seçilmesi işlemi olarak tanımlanmaktadır. Denetçi kurum içerisinde bulunan kanıtları seçerken, kendi mesleki deneyimlerine ve denetlenen kurumun iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine göre karar alır (Ünsal, 1998: 61).

Elektronik Denetim Kanıtları

Denetim kanıtları arasına sonradan eklenen elektronik denetim kanıtları, denetimle ilgili görüş oluşturulması aşamasında denetçiye yardımcı olan, elektronik ortamda tutulan; kaynak belgeler, muhasebe kayıtları, faturalar, sözleşmeler, doğrulamalar gibi belgelerden oluşur. Elektronik kanıtlar denetçiye pratiklik sağlamakla birlikte kolay değiştirilebilir, silinebilir ve çoğaltılabilir olduğu için, bu belgelerin güvenilirliğine, denetim görüşü oluşturulması aşamasında denetçinin karar vermesi gerekmektedir (Şirin, 2016: 31).

2.7.2.3. Performans Denetiminin Değerlendirilmesi

Denetim işlemi neticesinde gerekli bilgiler toplanıp, incelenip, analiz edilir ve elde bulunan veriler olması gereken veriler ile karşılaştırılır. Bunun sonucunda da bulgulara ulaşıp görüşler ve tavsiyeler belirlenir. Örneğin denetlenen kurumun 5 birimlik bir girdiyi 10 birimlik bir çıktıya dönüştürmesi gerektiği bir kriter olarak belirlenmişse ve kurum faaliyetleri sonrası 8 birim çıktı elde edebilmişse aradaki farkın belirlenmesi bir denetim bulgusudur. Denetim bulgularının anlam ifade edebilmesi için etki ve sebeplerinin de ele alınması gerekir. Yukarıdaki örnekte yer alan 2 birimlik eksik çıktı; zarara, zamansal ertelemelere, talebi karşılayamama gibi

etkilere yol açmış olabilir. Etkiler gerekli düzeltici önlemlerin alınabilmesi önemlidir. Denetçi burada eksik çıktının oluşma nedenlerini de belirlemelidir.

Elde edilen bulgular, bulguların etkileri ve bu etkilerin nedenleri tespit edildikten sonra denetçi, sonuç ve tavsiyelerle birlikte denetim işlemini bitirir. Tarafsız ve doğru bir şekilde sunulması gereken sonuçlar aynı zamanda kurumun kendi eksiklerini görmesi, eksiklerin giderilmesi için neler yapılabileceği ve bu eksiklerin tekrarlanmaması için nasıl önlemler alınması gerektiği hususunda da yol gösterici bilgiler içerir. Bu bilgiler de denetimin amacı ile çelişkili olmamalı, işletmeye minimum maliyetle maksimum verimin sağlanması çerçevesinde tavsiyeler içermektedir (Demirbaş, 2001: 133).

2.7.2.4. Performans Denetiminin Raporlanması

Denetçi, denetim sonrasında denetim bulgularını birleştirerek bir sonuca ulaşır, bu sonuca tavsiyelerini de ekleyerek denetim raporunu hazırlar. Denetim raporu içeriği kolay anlaşılabilir, yeterli, güvenilir, objektif olmalı ve denetim kanıtlarına dayanmalıdır.

Denetim raporunun işlemeye başlaması denetimin başlaması ile doğru orantılıdır. Denetim işlemi gerçekleştirilirken elde edilen bilgiler, belgeler ve dökümanlar raporun hazırlanması işleminin birer aşamasını oluşturmaktadır.

Denetim raporu; kamuoyu, kamu idaresi ve diğer rapor kullanıcıları için denetimin görünen kısmıdır. Denetim raporunun kullanıcıları, yapılan denetim ile ilgili sadece denetim raporunu görebilmekte, raporun nasıl hazırlandığı konusunda bilgi sahibi olmamaktadır. Bu sebeple denetim raporu gereken zaman ayrılarak uzmanlıkla hazırlanmalı, açık net ve anlaşılır olmalıdır (Kubalı, 1999: 113).

2.7.3. Performans Denetiminin Zorlukları

Performans denetiminin önemli aşamalarından bir tanesinin etkinlik olduğu daha önceki bölümlerde belirtilmiştir. Etkinlik kavramı bir kurumun hedeflerine ulaşım ulaşamama düzeyinin tespit edilmesidir. Kurum amacına ne kadar ulaşabilmişse o kadar etkindir denilebilmektedir. Fakat bazen kamu kurumlarının amaçları net bir şekilde ifade edilemezken, kimi zaman da birden çok ve karmaşıklaşan bir yapıda amaçlar belirlenmektedir. Bu aşamada performans denetiminin amaçları belirlemesi aşaması oldukça güçleşmektedir.

Performans denetiminin yapılmasında diğer bir zorluk denetim standartlarının

tespiti ile ilgilidir. Denetim standartlarının tespit edilebilmesi için denetlenen kurumdaki; organizasyon, yönetim kalitesi, personelin özellikleri, kaynakların yeterliliği gibi konularda araştırmalar yapmak gerekmektedir. Bu araştırmaların farklı alanlarda hizmet veren, organizasyon yapısı çok geniş olan kamu kurumlarında yapılması güç bir iştir. Denetlenen kurum için önceden geliştirilmiş standartlar bulunmuyorsa; denetçi incelediği kurumun yapısına göre standart oluşturmak zorundadır. Bu, denetçi için çok zor; zaman zaman da imkânsızdır.

Performans denetiminin diğer zorluğu ise ilgili kurum ya da kuruluş ile ilişkili olarak veri toplama sürecidir. Etkili bir performans denetiminin yapılması için en önemli koşullardan bir tanesi geniş bir bilgi ağının kurulmasıdır. Denetim işleminde ihtiyaç duyulan bilgiler bazen yöneticilerden, personelden ya da dosyalardan temin edilir. Denetim işlemine tabi olan kurum ne kadar büyükse elde edilmesi gereken bilgi ve belgeler de paralel olarak artmaktadır. Veri toplama işlemi her zaman kolay olmamakla birlikte belirli bir maliyete de katlanmayı gerektirmektedir. Bu nedenlerden dolayı denetim işlemi iktisadi olmaktan uzaklaşmaktadır (Güçlü, 1995: 4).

2.8. SAYIŞTAY'IN PERFORMANS DENETİMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Tarihsel süreçte iktisadi, toplumsal, ekonomik ve sosyal beklentilerde meydana gelen değişim ve gelişimler “denetim” kavramı üzerinde de birtakım değişikliklerin yaşanmasını zorunlu kılmıştır. 1970’li yıllara gelene kadar denetim; gelir-gider dengesinin hukuki olarak uygunluğunun denetlenmesini kapsarken, günümüzde “şeffaflık” “mali saydamlık” “doğru ve eksiksiz bilgi aktarımı” gibi kavramların da girmesiyle değişim göstermiştir. Kamunun elinde bulundurduğu kaynakları ne derece etkin ve verimli kullandığı hususlarının da denetim kavramının içine girmesi ile birlikte, performans denetimi kavramı oldukça önemli bir konuma yerleşmiştir. Türk Sayıştay’ının gelişimi de bu gelişmelere paralel bir yol izlemiştir.

Performans denetimine geçişin gerekliliklerini Kubalı (1999: 35) çalışmasında şu şekilde açıklamıştır:

- “Hükümet faaliyetlerinin kapsadığı alanın büyüyüp, genişlemesi,
- Sahip olunan kaynakların rasyonel dağılma zorunluluğu,
- Demokratik kurumların gelişip yerleşik bir yapıya bürünmesiyle hesap verebilir

➤ Teknolojik gelişmelerin bilgi konusunda da avantajlar sağlaması.”

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

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

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

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

Performans denetimleri düzenlilik denetimleri ile birlikte yürütülür. Sayıştay Performans Denetimi Rehberi'nde performans denetiminin düzenlilik denetimi ile eş zamanlı yürütüldüğü açıklanmıştır.

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

Sayıştay, ilk oluşumundan bu yana en eski ve asli görevi yüksek idari denetim yapmak olan bir kurumdur. Sayıştay'ın tarihsel gelişiminin incelendiği bölümlerde de performans denetimi Sayıştay'ın sonradan kazandığı bir işlev olduğu açıklanmıştır. Yargı işlevi nasıl ki belirli süreçler ve farklı yasal düzenlemelerden sonra günümüzdeki durumunu almışsa Sayıştay'ın performans denetimi yapma yetkisi de günümüze kadar belli kanunlar çerçevesinde düzenlenerek gelmiştir. Sayıştay'ın performans denetimini ilgili kanunlar çerçevesinde incelemek bu yetkinin alanını, tanımını, kapsamını ve bu kavrama hissedilen ihtiyacı anlamak adına daha faydalı olacaktır.

2.8.1. 832 ve 6085 Sayılı Sayıştay Kanunlarının Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi

Performans denetimi hususunda günümüz yetkilerine en uzak olan kanun 832 sayılı Sayıştay Kanunu'dur. 1967 yılında yürürlüğe giren kanun performans denetimine ilişkin olarak kesin ve net bilgiler içermemekteydi. Fakat 1996 yılında yapılan düzenlemelerle performans denetimi hususunda açık ve net yetkiler kanunda yer almıştır. 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda performans denetimine ilişkin olarak net bilgilerin yer almamasının en önemli sebebi dönemin koşullarında "performans denetimi" kavramının henüz çok yeni bir kavram olmasıdır. Dünya ve Türkiye'nin gündeminde bu kavramın yer almaması bu bilgiler ışığında kanunda da yer almamasını çok tabii bir durum haline getirmektedir (Görgün, 2011: 96).

832 sayılı kanun, Sayıştay'a açıkça performans denetimi yetkisi vermemektedir fakat ilgili kanunun Sayıştay denetçilerini düzenleyen 25.maddesi şu şekilde açıklanmıştır:

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

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

19.12.2010 tarihli resmi gazetede yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştay denetiminin, düzenlilik ve performans denetiminden oluştuğunu açıklayarak performans denetimini şöyle tanımlamıştır: "Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının

ölçülmesini ifade eder.” Tanımdan da açıkça anlaşılacağı üzere kamu idarelerinin verimliliği, iktisadi oluşumu ve etkinliği de faaliyet ve mali işlemleri kadar önem arz etmektedir. Önder ve Türkoğlu (2012: 203) yüksek denetim olgusu ve denetim kavramında topyekün bazı değişimlerin yaşandığı ve bu yaşanan değişimlerin de bir nevi zorunluluk olduğunu ifade etmektedir. 1996 yılında yapılan düzenlemeler, Sayıştay Kanunu’nun tamamında bazı değişimlerin de gerektiğini ortaya sermiştir. Önder ve Türkoğlu bu savlarını 6085 sayılı Sayıştay Kanununun genel gerekçesine dayandırmaktadır. Bahsi geçen kanunun genel gerekçe kısmında “makro mali disiplini sağlamak, kamu kaynaklarını stratejik önceliklere göre dağıtmak, kaynakları etkin, verimli ve tutumlu kullanmak ve de hesap verme sorumluluğu sistemini kurmak” ifadeleri yer almaktadır. Değişen ve gelişen dünya koşullarında geleneksel denetimin yetersiz kalması nedeniyle, şeffaf, hesap verme mekanizmasının etkin bir şekilde işlediği, yüzeysellikten çok içerikle ilgilenen bir denetim anlayışının benimsenmesi gerekli olmuştur. Bu şartlar altında hem denetim kavramının ve içeriğinin kapsamı oldukça genişlemekte hem de geleneksel yöntemlerde uygulanan denetim araçlarının çeşitlendirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü Sayıştay; yeniliğe açık, tarafsız, bağımsız, kamu kaynağını kullananlardan açıkça hesap sorabilen, katılımcı ve yön veren bir kurum seklini almaktadır. Bu bağlamda 6085 sayılı Sayıştay Kanunu; Sayıştay’ın performans denetimi kapsamını, işlevini, amacını tam olarak açıklığa kavuşturmuştur.

2.8.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi

Küreselleşmeye ve gelişmeye hız verilen 1980’li yıllarda dünyada kamu yönetimi alanında bazı reformlar yapılmaya başlanırken bu reformlardan direkt etkilenen kavramlardan bir tanesi de “kamu mali yönetimi” kavramı olmuştur. Türkiye’nin de bu alanda büyük bir reforma ihtiyacı olmasına karşın bu reformlar, Avrupa Birliği entegrasyon sürecine kadar gündeme alınmamıştır. Entegrasyon sürecinin getirmiş olduğu zaruri durumlarla birlikte 10.12.2003 tarihinde “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” kabul etmiştir. Kamunun artan harcamaları ve kısıtlı kaynaklar daha güncel ve etkin bir kamu mali yönetimini zorunlu kılmış; kamu kaynaklarının nereye ne şekilde harcandığı eskisinden daha önemli bir konu haline gelmiştir. Bu bağlamda yeni kamu mali yönetimi kanunu kaynak denetlemesinin daha iyi yönetilmesi ihtiyacından doğan zaruri bir reformdur (Turhan, 2009: 217).

5018 sayılı kanun üçüncü bölümünde; mali saydamlık, hesap verebilirlik, stratejik planlama ve performans esaslı bütçe hususlarını Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları başlığıyla düzenlemiştir. 5018 sayılı KMYKK (Akyel, 2015: 5);

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

Literatürde yer alan pek çok araştırmaya göre; 2003 yılında kabul edilen 5018 sayılı KMYKK 2010 yılında yayımlanan 6085 sayılı Sayıştay kanununa temel teşkil etmekte hatta amaç ve düzenlemeler bakımından 6085 sayılı kanun 5018 sayılı kanunla ciddi benzerlikler taşımaktadır. Bu aşamada literatürde kabul gören bir diğer görüş; iki kanununun birbirini destekler ve ikincisinin diğerini tamamlar nitelikte olduğu görüşüdür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunu maddelerine göre Sayıştay ve performans denetimini incelenecek olursa kanunun amacı: “kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanılmasının saydamlık ve hesap verebilirlik çerçevesinde gerçekleştirilmesi sağlamak” olarak açıklanıyor. Hatırlanacağı gibi Sayıştay’ın görevleri arasında kamu kaynağıyla ilgili bu ibareler aynen yer almaktaydı. Etkinlik, verimlilik, hesap verebilirlik kavramlarının yerleştiği bir denetim performans denetimi ile mümkündür. İdari denetimin en üst yetkilisi Sayıştay olması sebebiyle 5018 sayılı kanun Sayıştay’ın performans denetimini açıkça düzenlemektedir. 5018 sayılı kanununun 7-8-9. maddelerinde kamu kaynağının kullanım şekilleri de doğrudan Sayıştay’ın performans denetimine yön veren düzenlemelerdir. Ayrıca madde 41’de belirtilen şekliyle; Sayıştay tarafından düzenlenecek Faaliyet Raporu içeriğinde yer alan ifadelerde açıkça yer alıyor ki Sayıştay Mahalli İdareleri Faaliyet Raporuy ile denetler ve bu raporla TBMM’yi birincil derecede bilgilendirir. Yine aynı maddede; “İdare Faaliyet Raporu, stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.” ifadesi Sayıştay’ın performans denetimini açıkça yönlendirmektedir. Kanunun bu maddesiyle yasama organı; kamu idarelerinin faaliyet ve yönetimlerini; saydamlık ve hesap verebilirlik kapsamında performans

denetimiyle kontrol etmeyi, denetlemeyi ve yönetmeyi istemektedir. Bu çerçevede yapılacak olan performans denetiminde de Sayıştay'ı yetkili kılmaktadır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY DENETİMİ

3.1. SAYIŞTAY DENETİMİNDE SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARI

Sayıştaylar örgütlenme modellerine göre ikiye ayrılmaktadır. Bunlar ofis tipi Sayıştay ve kurul tipi Sayıştay'dır. Kurul tipi Sayıştay; yargı yetkisi olan ve yargı yetkisi olmayan şeklinde ele alınmaktadır. Bu bölümde yargı yetkisine sahip olan kurul tipi Sayıştay'a örnek gösterebileceğimiz Fransa Sayıştayı, yargı yetkisine sahip olmayan kurul tipi Sayıştay'a örnek olarak AB Sayıştayı ve ofis tipi Sayıştaylara örnek olarak İngiltere Sayıştayı ele alınmıştır.

3.1.1. Fransa Sayıştayı

Yönetim alanında köklü bir geleneğe sahip olan Fransa, bir çok ülkede model olarak esas alınmıştır. Türkiye, Osmanlı'nın son dönemlerinden itibaren Fransa yönetim yapısından etkilenmiştir ve bu sebepten Türkiye ile Fransa arasında mali yönetim anlamında benzerlikler bulunmaktadır (Köse, 2007: 120).

I.Napolyon tarafından 1807 yılında kurulan Cour des Comptes'in tarihi Ortaçağ'a kadar uzanmaktadır. 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesinde; toplumun, faaliyetlerinden dolayı her kamu görevlisinden hesap sorma hakkına sahip olduğu ifade edilmiştir. Bu ifade ile, kamuda hesap verme sorumluluğunun güvence altına alınması, Fransa Sayıştayı'nın temel işlevi olmuştur. Fransa Sayıştayı'ı 22 Haziran 1967 tarihinde bir kanun ile düzenlenerek, denetim alanı genişletilmiştir. Bu denetim alanı, tüm bakanlıklar ve kamu kuruluşlarını kapsayacak genişliktedir. Bu düzenleme ile denetim anlayışı değişime uğramış ve kamu kaynaklarının verimli kullanımının incelenmesi de doğrudan Sayıştay'a verilmiştir. Böylece performans denetiminin altyapısı oluşmuştur (Köse, 2007: 121).

Fransız Sayıştayı; bir Başkan olmak üzere 7 Daire Başkanı, 165 denetçi ve 85 üyeden oluşmaktadır. Kurumun başı olan Başkan, Cumhurbaşkanı tarafından atanır. Görev süresi 68 yaşına kadar devam edebilmektedir. Daire Başkanları, Başkan tarafından atanır. Daire Başkanlarının görev süresi ise 65 yaşa kadardır.

Mali denetim, uygunluk denetimi, etkinlik ve verimlilik denetimi yapan Fransa Sayıştayı, yine denetim olarak değerlendirebileceğimiz sayman hesaplarının belirlenmesi, sosyal güvenlik kurumlarının hesaplarının onaylanması gibi denetim benzeri diğer görevleri yapmaktadır.

Fransa Sayıştayı denetim haricinde başka görevler de üstlenmiştir. Bu görevleri raporlama ve yargılama olarak tanımlayabiliriz.

Fransa Sayıştayı'nın 7 dairesi bulunmaktadır. Bu daireler;

- 1.Daire: Kurum, şirket ve bakanlıkları denetleyen, sayman hesaplarının onaylanmasından sorumlu dairedir.
2. Daire: Savunma, endüstri, enerji, dış ticaret, küçük ve orta ölçekli kuruluşlardan sorumlu bakanlıkları denetler.
3. Daire: Eğitim ve kültürden sorumlu bakanlıkları denetler.
4. Daire: Başbakanlığın denetiminden sorumlu olan dairedir. Ayrıca belli kararlara karşı temyiz işlemlerini yürütür.
5. Daire: Daha çok sosyal konular ile ilgili sorumluluğu olan bakanlıkları denetler.
6. Daire: Sağlık ve sosyal güvenlikle sorumlu bakanlıkları denetler.
7. Daire: Kamu çalışanları, bölgesel kalkınma planları, tarım, balıkçılık, çevre ve turizmden sorumlu bakanlıkları ve bu alanda var olan kamu kurumlarını denetlemekle görevlidir (Yücel ve Ağcakaya, 2018: 10).

Fransa Sayıştayı'nın yargılama görevi iki temel üzerine kurulmuştur. Bunlardan birincisi müşterek sorumluluktur. Bu değer mahkeme kararlarının kurul ile, denetimlerin ise bireysel olarak verilmesini ifade eder (Cour Des Comptes, 2015d:9). İkincisi ise Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde yer alan adil yargılanmadır. Bu değerde yargılanmanın makul bir sürede yapılması gerektiğinden, hakkında soruşturma yapılan bireyin görüşlerinin dinlenmesinden ve bireylerin davaların tüm unsurları hakkında haberdar edilmesinden ve bireye yöneltilen her türlü suça cevap hakkının doğmasından bahsedilmektedir (Cour Des Comptes, 2012:7).

Fransa Sayıştayı, yılda bir kez Temmuz ayında mali konular ile ilgili raporunu Parlamento'ya sunar. Genel Uygunluk Bildirimi raporunu Eylül ayında sunmaktadır. 1995 yılından itibaren sosyal güvenlik kuruluşları ile ilgili bir yıllık raporunu da Parlamento'ya sunmaktadır. Sosyal güvenlik kuruluşları ile ilgili sunduğu rapor, 1996 tarihinde anayasal dayanak kazanmıştır.

Sayıştay, kendisi ile ilgili faaliyet, öneri ve bulgulara ilişkin Yıllık Kamu Raporu ve Özel Kamu Raporu'nu Cumhurbaşkanı'na, halka ve Parlamento'ya sunmaktadır. Bu raporlara web sitesi üzerinden ulaşılması oldukça basittir (Köse, 2007: 126).

Fransız Sayıştayı yukarıdaki raporlar haricinde çeşitli raporlar sunmaktadır.

Kamu tematik raporu, mali hukuk performansı üzerine rapor, kamu maliyesinin mevcut durumu raporu hazırladığı diğer raporlardandır.

3.1.2. İngiltere Sayıştay

İngiltere’de yüksek denetim çok uzun bir geçmişe sahiptir. Parleментар demokrasinin ortaya çıktığı ilk ülke olan Sayıştay, daha parlamento oluşmadan 1314 yılında kurulan Comptroller General of the Exchequer dünyada ilk yüksek denetim kurumu olarak kabul edilmektedir. Bu kurum günümüzde kamu harcamalarını denetleyen Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office-NAO) ‘ne dönüşmüştür (Barçın, 2017).

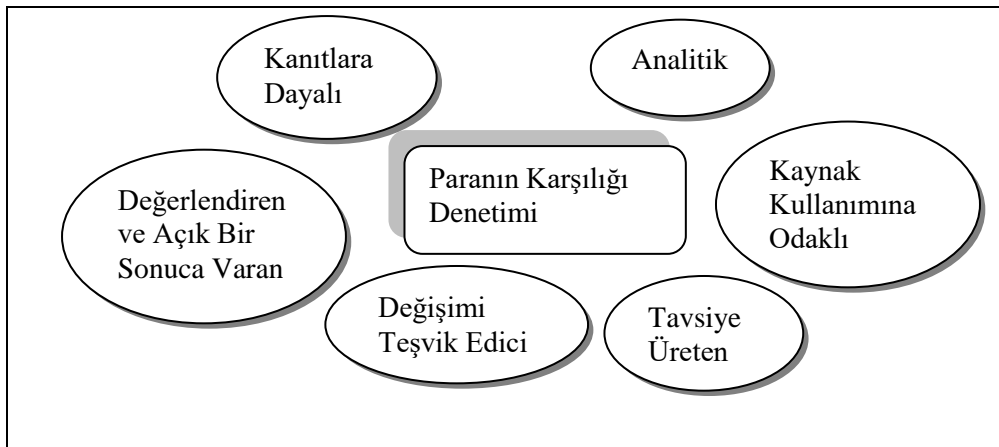
İngiltere Sayıştay, bir başkan, bir başkan vekili ve yedi başkan yardımcısına sahip bir kurumdur. Çok sayıda denetçi ve destek personeli olmak üzere 800’ü aşkın personeli bulunmaktadır.

Temel görevi hükümet harcamalarını denetlemek olan NAO, İngiltere’nin tüm harcamalarının denetiminden sorumludur. Kamuya aktarılan paraların etkin ve verimli kullanılıp kullanılmadığını denetlemektedir. Eğitim, adalet, sağlık, savunma gibi bir çok alanda yapılan harcamalar ile ilgili hazırladıkları raporları parlamento sunmaktadır. Hazırlanan bu raporlar, kamu idarelerinin en üst merciiindeki yetkililer tarafından incelenip tartışılmakta ve eylem planları saptanmaktadır (Barçın, 2007).

İngiltere Sayıştay’ının görevleri şu şekildedir: Mali denetim, paranın karşılığı denetimi, performans geliştirme (Kamu kurumlarında çalışanların performanslarının artırılması için), parlamento destekleme ve uluslararası görevler. Bunlardan mali denetim ve paranın karşılığı denetimi en önemli görevleridir (Arslan vd., 2011: 29).

Paranın karşılığı yaklaşımı özetle Şekil 2’de gösterilmektedir.

Şekil 2: Paranın Karşılığı Denetimi



(Arslan vd., 2011:30)

1983 yılında Ulusal Denetim Yasası (National Audit Act) ile performans denetimi İngiltere Sayıştayı kapsamına girmiştir. Bu kanun ile, performans denetiminin yapılması, yapılan denetimlerin sonuçlarının Parlamento'ya rapor edilmesi, denetim ve raporların kapsamı konularında karar verme yetkisi Sayıştay Başkanı'na verilmiştir. Ayrıca, denetim sırasında her türlü bilgi ve belgeye ulaşılabilme konusunda yetki yine Sayıştay Başkanındadır. Sayıştay, denetimin bütün sürecinde denetlediği kurumlar ve Parlamento ile yakın temas içinde çalışır. Ayrıca tarafların görüşlerini alır ve gerekli gördüğü takdirde rapora dahil eder (Köse, 2007).

Denetim raporları Parlamento'ya sunulduktan sonra, Parlamento'nun bir üst mercii olan Kamu Hesapları Komitesi tarafından görüşülür. Sayıştay raporlarının başlıca kullanıcısı olan Kamu Hesapları Komitesi, Parlamento tarafından kamu harcamaları adına verilen ödeneklerin hesaplarının verilmesini, kamu kaynaklarının Parlamento'nun istediği gibi harcanmasını, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa ulaşılabilmesini sağlayacak üst ihtisas komisyonudur. Kamu Hesapları Komitesi, kamu mali yönetiminin iyi bir şekilde işlemesi için VET ilkeleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Kamu Hesapları Komitesinin raporları ülkedeki vergi mükellefi vatandaşların paralarının doğru ve verimli harcanmasındaki başarısızlığa karşı önemli bir yaptırımdır (Köse, 2007: 151).

3.1.3. AB Sayıştayı

1975 yılında AB fonlarının kullanımını denetlemek amacıyla, her AB ülkesinden bir üye ile kurulmuştur.

Avrupa Sayıştayı'nın oluşturulmasında iki önemli olay rol almaktadır. Bunlardan ilki; Avrupa Parlamentosu'nun (AP) bütçeyi kontrol alanındaki etkinliğini artırmasıdır. İkincisi ise, AB Bütçesinin tamamiyle kendi kaynaklarını kullanmaya başlamasıdır (Sayın, 1998: 63).

Avrupa Birliği Sayıştayı, Avruğa Birliği'nde hesap verilebilirlik ve yetki devrinin uluslararası diğer örgütlere nazaran daha geniş kapsamlı olması nedeniyle büyük önem taşımaktadır. Avrupa Birliği'nin yetki kapsamının zaman geçtikçe daha genişlemesi ile, birlik bütçesindeki artış ve yolsuzlukların kamuoyunda çok fazla tepkiye sebep olması, birliğin saydamlığa daha fazla gereksinim duyması sonucunda ABS (Avrupa Birliği Sayıştayı) 'nın işlevi önem kazanmıştır (Mengiler, 2010: 5).

Sayıştay'ın görevi, AB bütçesinin doğru uygulanıp uygulanmadığını kontrol

etmek, yani finansal idarenin doğruluğunu sağlamaktır. Bu sebeple AB Sayıştay'ının çalışmaları AB siteminin daha verimli ve şeffaf olmasına yardımcı olur.

Sayıştay, yerinde kontrol yapabildiği gibi, AB gelir ve giderleri ile ilgili çalışan bir kurumun ya da kişinin çalışmalarını soruşturma yetkisine de sahiptir. Bulunan bulgular rapor haline getirilerek, problemleri AB üye hükümetlerinin dikkatine sunmuş olur (Avrupa Birliği Sayıştay).

AB Sayıştay'ının ana işlevlerinden birisi de, bir önceki yılın denetleme raporlarını her yıl Avrupa Parlamentosu'na düzenli olarak sunmaktır. Parlamento, Sayıştay'ın raporunu inceledikten sonra bütçe uygulamasını onaylamaya karar verir (Avrupa Birliği Sayıştay).

ABS'nin denetim yetki kapsamı çok geniştir. Birlik tarafından kurulan tüm organların gelir ve giderleri denetim kapsamında yerini almıştır. Ancak ABS'nin denetim alanı ne kadar geniş olsa da yetki alanı sınırlı tutulmuştur. Yapılan denetimlerin sonucunun bağlayıcılığı yoktur ve yargı kararı gibi sonuçlandırılmamaktadır (Avrupa Birliği Sayıştay).

Üye devletlerin bazılarında, kurumlar yargısal ya da yarı yargısal işleve sahiptir. Ancak ABS, saptadığı usulsüzlüklere karşı hukuksal bir yaptırım yetkisine sahip değildir. Yani ABS'nin yetkisi herhangi bir usulsüzlük saptarsa, bu usulsüzlüğü ilgili organa raporlamak ile sınırlı tutulmuştur. Ancak bu sınırlamalar, ABS'nin denetim yetkisinin işlevsiz olduğu anlamına gelmemektedir (Mengiler, 2010: 12).

Sayıştay'ın örgüt yapısını; başkan, üyeler ve denetim grupları oluşturmaktadır. Görev süresi, üç yıl olan Başkan'ı, üyeler kendi aralarından seçerler. Sayıştay Başkanı, toplantılara başkanlık eder ve oturumların düzgün bir şekilde yürütülmesinden sorumludur. Tüm dış ilişkilerde Sayıştay'ı temsil ederek, Sayıştay kararlarının uygulanmasını gözetir. Üyeler, her üye devletten seçilen kişilerin meydana getirdiği bir yapıdır. Üye devletlerin önerileri ile Parlamento'ya danışıldıktan sonra oybirliği ile atanırlar. Üyeler, kendi devletlerinde dış denetim birimlerinde çalışan ya da çalışmış olan seçilmiş kişilerden oluşmaktadır. Görev süreleri altı senedir ve tekrar seçilmeleri mümkündür (Sayın, 1998: 74).

3.2. TÜRKİYE'DE SAYIŞTAY DENETİMİ VE DENETİM SÜRECİ

Sayıştay ülkemizde TBMM adına denetim yapma yetkisi bulunan, yargı yetkisine sahip Anayasal yüksek denetim kurumudur. Bunun sonucu olarak Sayıştay

iki işlevli bir kurum olarak görev yapmaktadır. Bu görevlerden birisi, bütçe hakkının Parlamento adına takipçisi olmaktır. Bu yönü ile Sayıştay, yüksek denetim kurumudur. Sayıştay'ın bir diğer görevi ise, ilgili kanunlarda belirlenmiş olan, bütçe kullanma sonucunda hesabını vermekle görevlendirilen kişilerin, hesaplarını ve işlemlerini kesin hükme bağlamaktır (Mutluer, K., vd., 2015: 99).

3.2.1. Türkiye’de Sayıştay Denetimi

3.2.1.1. Sayıştay’ın Denetim Alanı

Sayıştay Kanunu’nun 4. Maddesinde Sayıştay’ın denetim alanı düzenlenmiştir. Sayıştay;

-Merkezi yönetim bütçe kapsamındaki kurumlar ile sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareleri, özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, kamu kurum niteliğindeki kuruluşlar hariç diğer kamu idarelerini,

-Kamu payı %50’den az olmayan, yukarıda sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit birlik, kuruluş, müessese, idare, işletme ve şirketleri,

-Kamu kurumları tarafından yapılan iç ve dış borçlanmalar, yurtdışından alınan hibelerin kullanımı, Hazine alacakları ve garantileri, yurtiçi ve yurtdışından sağlanan kaynak ve fonların kullanımı,

-Tüm kamu hesapları, fonları, kaynak ve faaliyetleri denetler (Mutluer, K., vd., 2015: 10)

Şekil 3: Sayıştay'ın Denetim Alanı



29

(Arıdur, 2014)

3.2.1.2. Denetim Bakımından Sayıştay'ın Kanuni Dayanağı

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

Sayıştay Kanunu'nun 2010 yılında yürürlüğe girmesi ile, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisinde Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'da, Sayıştay'ın görev ve yetkilerini düzenleyen kanunlar arasında yer almıştır (Mutluer, K., vd., 2015: 99)

3.2.2. Denetim Süreci

Sayıştay denetimi, düzenlilik ve performan denetiminden oluşmaktadır. Bu kısımda öncelikle performans denetiminin planlanması, uygulanması, raporlanması, izlenmesi ve değerlendirilmesi konuları üzerinde durulacaktır.

Denetim faaliyeti plansız, programsız ve düzensiz yapılan bir faaliyet olmadığı gibi performans denetimi de planlı ve programlı bir şekilde yapılan, uygulanan hatta izlenen bir denetim türüdür. Denetim koşullarının denetimden denetime farklılıklar göstermesi nedeniyledir ki, denetim süreci de her denetim türünde farklılık arz eder. Fakat yine de her denetimde izlenen genel ve temel bir süreç mevcuttur ve performans denetimiyle de alakalı bu temel süreç incelenecektir.

3.2.2.1. Denetimin Planlanması

Sayıştay'ın etkin bir denetim yapabilmesi için iyi bir planlamaya ihtiyaç vardır. Etkin bir planlama için Sayıştay denetçilerine yardımcı olunması ve denetim süreçleri ile ilgili en başından fikir verilmesi gerekmektedir. Denetimin planlanmasında genel denetim konularının belirlendiği stratejik planlama ve her bir denetim konusu için ayrı ayrı planlanan faaliyet planlamasından söz edilebilir (Demirbaş, 2001: 109).

Etkili ve verimli bir denetim için denetim kurumları, denetim konularını seçmeye, görevleri zamanlamaya ihtiyaç duyarlar ve stratejik planlama da tam olarak bu noktada devreye girer. Stratejik planlar genellikle potansiyel denetim konularını, denetim takvimini ve gerekli kaynakları içerirler, buna ek olarak uzun dönemlerde periyodik olarak gözden geçirilirler (Demirbaş, 2001: 109).

Gelecek dönemlerdeki denetim faaliyetleri ile ilgili olarak Sayıştay yönetimine yön vermek, kamu kurumlarında hesap verme bilincini geliştirebilecek nitelikte denetim türlerini belirlemek, Sayıştay kurumunun denetim stratejileri konusunda parlamento ile iletişimini güçlendirecek bir ortam hazırlamak, iyi bir çalışma programı hazırlayarak kaynakların rasyonel kullanımını sağlamak, kuruluşun risklerini öngörmek ve bu riskleri denetim seçiminde dikkate almak, stratejik planlama ile amaçlanan faktörlerdir. (ASOSAI Performans Denetim Rehberi, 2012: 11).

Stratejik planlamadan sonra gelen aşama ön inceleme aşamasıdır. Ön inceleme aşaması, denetim aşamasına geçmeden önce, planlamada onaylanan çalışma tekliflerinin detaylı olarak değerlendirildiği aşamadır. Bu aşamada

denetçilerin denetim konusunda veri toplaması, muhtemel denetim problemlerinin seçimi, tam inceleme yapılıp yapılmayacağına karar verilmesi ve eğer yapılacaksa denetimin personel ve zaman bazında uygulamanın planlaması yapılır (National Audit Office (NAO) of United Kingdom, 1996: 21-28). Detaylı bir şekilde incelenecek konular belirlendikten sonra, ön inceleme raporu hazırlanır ve rapor yönetime sunulur (Sayıştay Dergisi, 1997: 76)

3.2.2.2. Denetimin Uygulanması

Sayıştay üst yönetimince onaylanan ön inceleme raporu sonrası, çalışma planında belirlenen zamanda, sırasıyla kanıt toplanması, denetim sorunlarının incelenmesi, hipotez testleri ve veri analizi aşamaları takip edilerek denetim gerçekleştirilir. (Demirbaş, 2001: 125).

Ön incelemeden sonra, denetimin gerçekleştiği bu aşama tam inceleme olarak da adlandırılabilir. Bu aşamada denetçiler öncelikle bir çalışma programı hazırlarlar ve program dahilinde VET esaslarına uygun bir denetim için güvenilir ve yeterli kanıtları toplarlar. (Demirbaş, 2001: 126). INTOSAI denetim standartlarında bu durum; *“Denetime tabi kuruluş, program faaliyet ve servise ilişkin denetçi yargısı ve denetim sonucunu desteklemek için yeterli, uygun ve makul deliller toplanmalıdır.”* şeklinde ifade edilir (INTOSAI denetim standartları, m. 152).

Kanıt toplarken, anket, teftiş, gözlem, uzman görüşü, performans göstergeleri ve verileri gibi denetçilerin başvuracağı birçok yöntem vardır (Demirbaş, 2001: 126).

Kanıtlar toplandıktan sonraki aşama ise bu kanıtların belgelendirilmesidir. Denetçiler denetim bulguları ve planlamanın dayanağı ve kapsamını da içeren denetim kanıtlarını belgelendirmelidirler. Denetimin etkinlik ve verimliliğinin artması için, denetçinin denetim standartlarına uyduğunu kanıtlaması gerekir. (INTOSAI Denetim Standartları, m. 156-158).

Belgelendirme aşamasından sonra, elde edilen bilgiler ışığında veri analizi yapılarak denetlenen kurumun VET bağlamında performans değerlendirilmesi yapılır (Avcı, 2014: 72). Yapılan analizde; mali tabloların, muhasebe standartlarına uygunluğuna, denetlenen kurumun şartları dikkate alınıp alınmadığına bakılır (INTOSAI denetim standartları, m. 160). Veri analizi, bir faaliyeti tanımlamak, olası sebeplerini açıklanmasına yardımcı olmak ve bu faaliyetin sonuçlarına ilişkin tahmin yürütmek adına yapılır. Veri analizinin hızlı ve güvenilir biçimde yapılabilmesi için;

etki analizleri, neden analizi, finansal analiz, model oluşturma, istatiksels analiz gibi teknikler bulunmaktadır (Demirbaş, 2001: 130-133).

Belgelendirme aşamasından sonra, elde edilen bilgiler işığında veri analizi yapılarak denetlenen kurumun VET bağlamında performans değerlendirilmesi yapılır (Avcı, 2014: 72). Bu analizde, mali tabloların muhasebe standartlarına uygunluğuna, denetlenen kurumun şartları dikkate alınıp alınmadığına bakılır. (INTOSAI denetim standartları, m. 160).

Veri analizleri yapıldıktan sonra, denetim sırasında elde edilen kanıtlar, denetim standartları ile karşılaştırılır ve denetim bulgularına ulaşılarak denetim sonuçlandırılır. Denetim sonuçlandırıldıktan sonra tavsiyelerin yapılması aşamasına gelinir, olması gereken ile olan durum karşılaştırılarak denetlenen kuruma tavsiyelerde bulunulur (Demirbaş, 2001: 133).

Denetim sonuçlarında elde edilen bulguların anlam ifade edebilmesi için, bulunan bulguların etki ve nedenleri de açıklanmalıdır. Çünkü, etki ve nedenler denetçilerin yapacağı tavsiyelerin temelini teşkil ederler. Denetçilerin elde ettikleri bulgulara göre vereceği tavsiyeler yapıcı, tarafsız, alternatif çözüm yollarını gösteren nitelikte olmalıdır. (Kubalı, 1998: 109-110).

3.2.2.3. Denetimin Raporlanması

Performans denetiminde raporlama süreci, elde edilen bulguların denetlenen birim ya da birimler ile resmi şekilde paylaşılması ile başlamaktadır. Denetim raporunda yer alması kararlaştırılan bulgular ile oluşan denetim raporu, st yönetici imzası ile denetlenen birimlerle paylaşılır.

Raporlama süreci zamanında ve doğru bir şekilde yürütülürse, denetlenen birim önerilerle daha hızlı bir şekilde harekete geçecektir. Bu da performans denetim faaliyetinin başarısını artıracaktır (Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi, 2015).

Denetim raporunun açık ve anlaşılır bir ifade ile yazılması, kanıtlara dayanan bilgiler içermesi, herhangi bir belirsizliğe yer vermemesi, objektif, doğru ve yapıcı olması INTOSAI Denetim Standartlarında içeriğinde yer almaktadır (INTOSAI denetim standartları, m. 169/a.).

3.2.2.4. Denetimin İzlenmesi

Denetimin son aşaması olan bu aşamada, denetim raporlarındaki önerilere uyulup uyulmadığının izlenir. Denetimi etkin kılan nokta raporların izlenmesidir. Eğer öneriler gerçekleştirilmemişse nedenleri saptanır. Bu aşamada; üzerinde uzlaşılan önerilerin uygulanabilirliğini artırma, parlamentoda gündem oluşturma ve performans denetiminin etkinliği konusunda parlamentoya geri bildirimde bulunma işlevleri görülür (Kubalı, 1998: 121).

Performans denetimi sonunda düzenlenen rapordaki tavsiyelerin etkin biçimde ve vakitlice uygulanması izleme sürecini kolaylaştırır fakat izleme süreci de en az denetim süreci kadar uğraş gerektiren bir süreçtir ve bunun için Sayıştayın denetim raporlarının izlenmesine yönelik istikrarlı ve sistemli bir yaklaşım benimsemesi gerekir. Performans denetimi izleme faaliyeti; kurum faaliyetlerinden haberdar olma, kurum faaliyetini, muhtemelen, kurumla toplantılar yapmak suretiyle daha detaylı gözden geçirme ve alan çalışması yapılması ve parlamentoya rapor sunulmasını gerektiren bir izleme denetimi gibi çeşitli yollarla yapılabilir (ASOSAI, 2012: 56).

3.2.2.5. Denetimin Niteliği ve Kapsamı

Düzenlilik denetimi ile performans denetimini kıyasladığımızda, performans denetiminin kapsamının düzenlilik denetimine göre çok daha geniş olduğunu görebiliriz.

INTOSAI denetim standartlarının 40. maddesine göre performans denetimi, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun denetimi ile ilgili olup şunları kapsar: (INTOSAI Denetim Standartları, m. 40)

- *İdari faaliyetlerinin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi;*

- *İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi;*

- *Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi.*

. Performans denetimi bir kurumun tüm faaliyetlerine yönelik olarak

yapılabileceği gibi, belirli bir program, faaliyet, proje veya konuya yönelik de yapılabilir. Burada belirleyici olan, denetimin amacı ve yapılan denetim planlamasıdır (Candan, 2007: 64). Ayrıca, denetimi yapan kurumun, denetçinin fonksiyon ve görevi de denetimin kapsamının belirlenmesinde etkilidir, fakat uygulamada, kanuni düzenlemeler, siyasi etmenler, güvenlik, denetim kurumunun yetersizliği gibi nedenler performans denetimini sınırlandırmakta ve kapsamını daraltmaktadır (Köse, 2007: 76).

Performans denetiminin zaman zaman yerindelik denetimine kaydığı söylenmektedir. Politik çerçevenin nerede bittiği ve yönetimin başladığı yerin neresi olduğu konusunda anlaşma olmaması, politik konuların denetim kapsamı dışında tutulması konusunda sorun oluşturmaktadır (Kubalı, 1998: 52).

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında, "*Performans denetiminde, yapılan harcamaların yerindeliği sorgulanmamakta, ancak, performans denetiminin tanımı gereği, ilgili kamu idarelerinin işlemlerinin, faaliyetlerinin verimliliği, etkinliği ve ekonomikliği gözetilerek bağımsız bir şekilde incelenmekte ve sonucunda ulaşılan tespit, bulgu ve öneriler TBMM'ye sunulmaktadır. Performans denetimi kapsamında olan verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik hususları ise yerindelik denetimi kavramı içinde yer almaz. Performans denetimi sonucunda da, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınması mümkün değildir. Yapılan işlem sadece raporlama olup durum tespitinde bulunmaktadır.*" diyerek bu hususa değinmiştir. Ancak bir harcamanın verimli olup olmadığı, ancak inceleme ile mümkündür.

3.2.2.6. Denetimin Değerlendirmesi

Bugün Sayıştayın yaptığı performans denetimi konusunda eleştirilen ilk husus, 6085 sayılı Kanunda tanımlanan performans denetiminin esasında performans ölçümü olduğu ve bu durumun da INTOSAI denetim standartlarına uygun olmadığı hususudur.

Performans denetimi ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Bu kavram sürekli gelişmekte olan bir kavram olup, ülkelerin koşullarına, idari yapılanmalarına ve yönetm anlayışlarına göre değişmektedir. Bu farklılıklar performans denetiminin gelişimini olumsuz yönde etkilemiştir (Turhan, 2001: 95).

6085 sayılı Kanunda performans denetimi: "*Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet*

sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir” şeklinde tanımlanmıştır.

3.2.3. 5018 ve 6085 Sayılı Kanunlarda Düzenlilik Denetimi

Kamu mali yönetiminde meydana gelen değişimlerin sonucunda, hesap verme sorumluluğu ile şeffaflık kamu yönetimlerinin temel ilkesi haline gelmiştir. Vergisini ödeyen vatandaşların görüşleri dinlenilerek, hizmet standartları vatandaşların beklentilerine göre oluşturulmuştur. Kamu mali yönetimindeki değişimlerin ardından, 2005 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile denetim, iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır. Ülkemizde dış denetimden sorumlu kurum olan Sayıştay, dış denetim başlığı altında düzenlenmiştir. 5018 sayılı KMYKK’na paralel olarak ,6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe konulmuştur (Mutluer, K., vd., 2015: 118)

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda denetimin düzenlilik ve performans denetiminden oluştuğu açıkça belirtilmiştir. Kanunun 2. Maddesinde düzenlilik denetimi ifade edilmektedir. Kanunda düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimini kapsar. Kanunda düzenlilik denetimi;

“-Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

-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 değerlendirilmesi, ”

suretiyle gerçekleştirilir (6085 sayılı Kanun, m. 2/1).

3.2.4. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu’nda Sayıştay Denetimi

5018 sayılı KMYKK Sayıştay denetimini 68. Maddede dış denetim başlığı altında düzenlemiştir. 68.maddede;

“Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara

uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti, b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, Suretiyle gerçekleştirilir. Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur. Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir. Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir. ” şeklinde düzenlenmiştir (5018 sayılı Kanun, m. 68).

SONUÇ

Sayıştay Osmanlı Devleti'nden Cumhuriyete intikal eden bir mali denetim organıdır. Halkın ödediği vergilerin yine halk yararına kullanılması için parlamento adına denetim yapan Sayıştay, kamu görevlilerinin kamu zararına yol açan karar, işlem ve eylemleri sonucunda kesin hüküm veren ve temyiz yolunu da içinde barındıran bir hesap mahkemesidir.

Kamu zararı KMYKK'nın 71. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; 'kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.' Kamu zararının tespitinde adli, idari ve Sayıştay yargılaması gibi birden fazla yargı kolunun yetkili olarak belirlenmiş olması, uygulamada bazı problemleri beraberinde getirmektedir. Kamu zararının doğrudan ilgililerden tahsili ve Sayıştay'ın ilgililer hakkında hüküm vermesi sağlanırsa bu problemler ortadan kalkacaktır.

Sayıştay'ın yüksek bir mahkeme olduğu veya yargı fonksiyonuna sahip olup olmadığı günümüze kadar gelen tartışmalar arasındadır. 1961 Anayasası'nda yürütme organları başlığı altında düzenlenen Sayıştay, 1982 Anayasası'nda yargı başlığı altında yer almıştır. Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının tüm gelir, gider ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlese de, yasamanın bir parçası olduğu anlamına gelmez. Çünkü yasama yetkisi, Türk Anayasası'nda Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne aittir ve devredilemez bir yetkidir. Sayıştay, yasama adına denetim yapan, 1982 Anayasası'nın yargı bölümünde düzenlenen, bağımsız, kendine özgü ve anayasal bir kurumdur. Sayıştay'ın kesin hükme bağlama yetkisi ve bir hukuki uyumsuzluğun tüm yönleri ile karara bağlanıp bu kararın kesin hüküm niteliği taşınması Sayıştay'ın yüksek bir mahkeme olup yargı fonksiyonuna sahip olduğunun kanıtıdır.

Kamu mali yönetiminde denetimin önemi çok büyüktür. Nitekim Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kurulan bir araştırma komisyonu, yolsuzlukların en büyük nedeninin, denetim konusundaki yetersizlikler ile ilişkili olduğunu vurgulamıştır. Öte yandan Sayıştay bir yolsuzluk bulma birimi değil, yolsuzlukların önüne geçmek amacıyla denetim yapan, yolsuzlukların oluşmasını engellemek amacıyla kurulan yargı ve denetim organıdır. Denetimde çağdaş bir seviyenin

yakalanması ve kamu zararına yol açabilecek eylemlerin ortaya çıkmasının önlenmesi için, hataları ortaya çıkarma amaçlı bir denetim değil, kalite ve eğitim odaklı bir denetim tercih edilmelidir.



KAYNAKÇA

- Akçakaya, M. (2000). Belediyeler Üzerindeki Vesayet Çıkmazı, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 38, s.190.
- Akgündüz, A. (1997). *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*, Ankara, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü.
- Aktan, T. (1976). Mahalli İdarelerde Vesayet Denetimi, *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı 9/3.
- Akyel, Recai ve Köse, Ömer, (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği, *Türk İdare Dergisi*, Sayı 466, s.22.
- Akyel, R. (2010). Bağımsız Kamu Dış Denetimi (Yüksek Denetim) İle İç Denetim Arasında Koordinasyon, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı 34, s.132
- Akyel, R. Özdemirci, B. Gülmez, İ. Şimşek, F. ve Seven, M. (2012). *Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)*, Ankara, Sayıştay Yayınları,
- Akyel, R. (2016). Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı, *Amme İdaresi Dergisi*, 49(1): 119-145.
- Akyel, R. (2015). Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 6(23): 1-22.
- Allen, R. Hemming, R. Potter, B. (2013). *The International Handbook of Public Financial Management*, Palgrave Handboks Publications, Hampshire- England.
- Altıntaş, A. (2011). 6085 Sayılı Kanun Bağlamında Düzenlilik Denetimi, *Dış Denetim Dergisi*, Sayı 3, s. 9-17.
- Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim (2. Baskı)*, Ezgi Kitapevi Yayınları.
- Akbaba A. Sadegül ve Memişoğlu, Salih P. (2008). *Performans Değerlendirmesine İlişkin Öğretmen, Yönetici ve Müfettiş Görüşleri, Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, Sayı53.
- Altun, M. (2001). Birinci Dünya ve Kurtuluş Savaşının Sayıştay Kararlarına Yansıyan Yönleri, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 41.
- Arın, T. (2000). *Parlamentar Bütçe Denetimi Plan ve Bütçe Komisyonu: Yapı Ve İşlevler Üzerine Uluslararası Karşılaştırma*, İstanbul, TESEV Yayınları.
- Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77.
- Ayanoğlu, A. (2013). *Türk Bütçe Sistemi ve Bütçe Denetimi*, Ankara, Seçkin Yayınları,.

- Barçın, H. (2011). Sayıştay Tarafından Gerçekleştirilecek Mali Denetim ve Mali Denetimin Sağlayacakları, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı 155, s. 32-36.
- Bayar, D. (2008). Mali Denetim Nedir, *Maliye Dergisi*, Sayı 155, s.6-7.
- Bayar, D. (2005). Sayıştay'ın Anatomisi, *Maliye Dergisi*, Sayı 148, s. 63- 81.
- Baykara, T. (2003). Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 90, s.98.
- Bayrak, M. ve Avcı, M. (2012). Yüksek Denetim Kuruluşlarının Denetim Kapsamı, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 86, s.102.
- Bilgen, P. (1994). Sayıştay'ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri (Bir Savaş Hikayesi), *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı 7, s. 37-54.
- Bozkurt, P. (2014). Türkiye'de Denetim Kurumları, *Denetim Dergisi*, Sayı 15, s.37.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler, *Denetim Dergisi*, Sayı 12, s.56.
- Candan, E. (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Cankar, İ. (2006). Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 61, s.71.
- Coşkun, A. ve Toker, M. (1999). Performans Denetiminde Veri Toplama, *Sayıştay Dergisi*, Sayı133, s.169
- Çakar, E. (2008). Bütçenin Dış Denetimi: Türkiye Ve Yabancı Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması Ve Değerlendirilmesi, *Mevzuat Dergisi*, Sayı 128.
- Çalışkan, R. (2015). Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 32.
- Demirbaş, T. ve Engin, R. (2016). Sayıştay'ın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 100, s.29.
- Demirbaş, T. (2001). *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay'ı Uygulaması*, Ankara, Sayıştay Yayınları.
- Doğan, M.E. (1996). Belediyelerin Denetimi, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, Sayı 5, s.29.
- Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2006). Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi, *Bilgi Dergisi*, Sayı 36, s.70-71.
- Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014-3, Ankara, T.C. Sayıştay'ı.
- Efe, H. ve Demirci, M. (2013). Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye'de Kamu Denetçiliği kurumundan Beklentiler, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 90, s.50.

- Ela, M. ve Türkyener, M. (2015). *Türkiye’de Sayıştay’ın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Sayı 602, s.33.
- Eryılmaz, B. Süleyman S. ve Köseoğlu Ö. (2013). *Kamu Yönetimi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Eryılmaz, B. (2013). *Kamu Yönetimi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Falay, N. (1997). Denetim, Verimlilik /Etkinlik /Tutumluluk ve Sayıştay, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 25. s18.
- Görgün, E. (2011). *Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman: Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güçlü, O. (1995). Performans Denetiminin Zorlukları Üzerine Düşünceler, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 18, s.4.
- Gürhan, H. ve Altun, M. (2000). Cumhuriyetimizin Birinci Yılında Sayıştay, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 30.
- İnan, A. (1992). *Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay’ı*, Ankara.
- Kamu İç Denetim Rehberi, (2013). İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara.
- Kaneti, S. (1990). Sayıştay’ın Anayasal Konumu, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 1.
- Karabeyli, L. ve Coşkun, A. (2010). Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu, *Dış Denetim Dergisi*, Sayı 1, s. 83-95.
- Kaya, S. (2000). Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 39, s.22.
- Kendirli, S., Başaran, Ş. ve Turan, H. (2014). Belediye İşletme Ve Şirketlerinin Dış Denetimi, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 16, s.35.
- Kesik, A. (2005). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 9, s.103.
- Kesik, A. (2006). *Türkiye’de Yüksek Denetim: Kamu Maliyesine Yeni Bakış*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Khan, A. (1997). Performans Denetiminin Esasları, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 27, s.71.
- Khan, A. (1995). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 19, s.15.
- Kış, S. (2012). Divan-I Muhasebatın Tesis Süreci ve İlişkileri Hakkında Bazı Tespitler, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 87, s.39.
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 68, s. 65-89.

- Köse, Ö. (1999). Denetim ve Demokrasi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 33, s.63.
- Köse, Ö. (2007). *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Ankara, 145. Yıl Yayınları.
- Köse, Ö. (2000). Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 39.
- Köse, Ö. (2001). Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento İle İlişkileri, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 40. Seri, s.29
- Kubalı, D. (1998). Performans Denetimi Kavram İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, Ankara, Sayıştay Yayınları.
- Kubalı, D. (1999). Performans Denetimi, *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı 1, Cilt 32, s.35.
- Mucuk, İ. (1993). *Modern İşletmecilik*, İstanbul, Der yayınları.
- Muratlı, H. (2009). Teftiş Ve Denetim Esasları İle Diğer Ülkelerin Teftiş Kurulları Örnekleri Temelinde Teftiş Fonksiyonunun Geliştirilmesi Üzerine Bir İnceleme, *Kültür Ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu Mesleki Değerlendirme Toplantısı*, Antalya.
- Onar, S. (1966). *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Cilt 2, İstanbul.
- Önder, Ö. ve Türkoğlu, İ. (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Sayı 17.
- Önen, M. ve Özmen, B. (2011). Kamu Mali Yönetiminde Kontrol Ve Sorumluluk, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 81.
- Özer, H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Ankara, Sayıştay Yayınları.
- Özer, H. (1992). Performans Denetimi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 7.
- Özeren, B. (2000). *Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- Öztürk, Y. E. (2004). Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, *Sosyal Bilimler Yüksek Okulu Dergisi*, Sayı 2, Cilt 7, s.155.
- Parlak, M. ve Parlak, Z. (2012). Osmanlı Mali Sistemi ve Divan-I Muhasebata Giden Yol, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 87, s.20.
- Polat, N. (2003). Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 49, s74.
- Sakal, M. ve Şahin, E. A. (2008). Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü Ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 68, s.5.

- Şirin, M. (2016). Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 61, s.31.
- Tanrıver, S. (2016). Sayıştay ve Bilirkişilik, *TBB Dergisi*, Sayı 122.
- Taytak, M. ve Bahtiyar, E. (2015). Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ının Rolü, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 4.
- Tosunoğlu, Ş. ve Cumhuri D. (2013). *Kamu Mali Yönetimi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını.
- Tuan, K. (2009). Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 2, s.6.
- Tufan, M. ve Derin, M. (2013). Türkiye'deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 89, s.3
- Turhan, M. (2009). *Sayıştay'ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetiminin Uygulama Süreci*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türedi, H. (2015). Gencay Karakaya ve Mehmet İldem. Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 96, s.63.
- Türkyılmaz, A. (2014). Belediyelerde Denetim, *Denetim Dergisi*, Sayı 15, s.22.
- Uysal, O. (2010). *Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Etkinliği Bakımından Sayıştay'ın Rolü*, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE.
- Uz, A. (2005). Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay'ın Yargısal Kimliği, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı 4.
- Ünsal, İ. (1998). Performans Denetiminde İstatistik Tekniklerinin Kullanılması, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 28, s.61.
- Yavaş, S. (2014). Ecosai İleri Düzey Performans Denetimi Eğitimi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 93, s.133.
- Yenice, E. (2016). Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi, *Maliye Dergisi*, Sayı 150, s.125.
- Yılmaz, N. (2011). Sayıştay'ın Raporlama Görevi ve Sayıştay Raporları, *Dış Denetim Dergisi*, Sayı 3, s. 71-85.
- Yörüker, S. (2000). *İngiltere Sayıştayı Finansal Denetim El Kitabı*, Ankara, Sayıştay Yayınları.
- Yüreğir, O. ve Nakıboğlu, G. (2007). Performans Ölçümü Ve Ölçüm Sistemleri: Genel Bir Bakış, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16, Sayı 2, s.546.
- Zencirkıran, S. (2015). Uluslararası Muhasebe Ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 98, s.67.

<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=120> (19.07.2019).

<https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=120> (14.07.2019).

<http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf>. (18.07.2019).

<http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=10> (14.07.2019).

<http://www.sayder.org.tr/tr/tarihcesi-18> (20.07.2019).

<http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=10>(18.07.2019).

<http://www.sayder.org.tr/tr/tarihcesi-18> (18.07.2019).

<http://www.rand.org/randeuropa/about.html>, (14.07.2019).

<http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital-1/organic-law-of-the-brazilian-court-of-udit.htm> , (20.07.2019).

INTOSAI, Congress (INCOSAI), <http://www.intosai.org/events/congresses-incosai.html>, (2006a), (21.07.2019).

INTOSAI, General Secretariat, <http://www.intosai.org/about-us/organisation/general-secretariat.html>, (2006c), (21.07.2019).

INTOSAI, (2006b). Governing Board, <http://www.intosai.org/about-us/organisation/governing-board.html>. (21.07.2019).