



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

**TÜRK KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE HESAP VERME
SORUMLULUĞU VE SAYIŞTAY DENETİMİ**

İlhan KILINÇ

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2012

TÜRK KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU
VE SAYIŞTAY DENETİMİ

İlhan KILINÇ

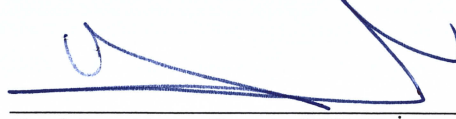
Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2012

KABUL VE ONAY

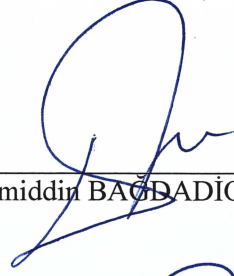
İlhan KILINÇ tarafından hazırlanan “ Türk Kamu Mali Yönetim Sisteminde Hesap Verme Sorumluluğu ve Sayıştay Denetimi ” başlıklı bu çalışma, 10.10.2012 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ (Başkan)



Yrd. Doç. Dr. A. Nil TOSUN (Danışman)



Prof. Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU



Doç. Dr. M. Umur TOSUN

Doç. Dr. H. Hakan YILMAZ

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Prof. Dr. Yusuf ÇELİK

Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece Hacettepe Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

10.10.2012



İlhan KILINÇ

ÖZET

KILINÇ, İlhan, Türk Kamu Mali Yönetim Sisteminde Hesap Verme Sorumluluğu Ve Sayıştay Denetimi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2012

Bu tez çalışması Türk kamu mali yönetim sisteminde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında Sayıştay'ın rolünü ortaya koymak amacıyla hazırlanmıştır. Tez çalışması; hesap verme sorumluluğu ve Sayıştay denetimi kavramını, Türk kamu mali yönetim sisteminde hesap verme sorumluluğu mekanizmasının işleyişini, Türk Sayıştay'ının teşkilat yapısını ve fonksiyonlarını, hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında Sayıştay'ın araçlarını, Sayıştay'ın yaşadığı sorunları ve Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğunun sağlanmasındaki rolünü güçlendirmeye yönelik yapılan faaliyetleri kapsamaktadır. Tez çalışmasında, akademik düzeyde yapılan çalışmalar ve bazı göstergeler ışığında Sayıştay'ın kamu mali yönetim sisteminde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasına katkısı analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hesap Verme Sorumluluğu, Türk Sayıştay'ı, Sayıştay Denetimi, Kamu Mali Yönetimi.

ABSTRACT

KILINÇ, İlhan, Accountability in Turkish Public Financial Management System and Supreme Audit. Master's Thesis, 2012

This thesis has been prepared for the purpose of demonstrating the role of the Turkish Court of Accounts in ensuring accountability in Turkish public financial management system. The thesis covers the concepts of accountability and supreme auditing, the functioning of accountability mechanism in the Turkish public financial management system, organizational structure and functions of the Turkish Court of Accounts, instruments of the Turkish Court of Accounts in ensuring accountability, the problems of Turkish Court of Accounts, the activities carried out to strengthen the role of Turkish Court of Accounts in securing the accountability. In the thesis, in the light of the academic studies and some indicators, the Turkish Court of Accounts' contribution to ensuring the accountability in Turkish public financial management system has been analysed.

Key Words: Accountability, Turkish Court of Accounts, Supreme Auditing, Public Financial Management.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
BİLDİRİM	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR DİZİNİ	ix
TABLolar DİZİNİ	x
ŞEKİLLER DİZİNİ	xi
GİRİŞ	1
1. HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMI VE TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU MEKANİZMASI	4
1.1. HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMI	4
1.1.1. Hesap Verme Sorumluluğunun Tanımı.....	4
1.1.2. Hesap Verme Sorumluluğunun Amacı.....	5
1.1.3. Hesap Verme Sorumluluğunun Araçları ve Bunları Olumsuz Etkileyen Faktörler ...	6
1.1.4. Etkin Bir Hesap Verme Sorumluluğu İçin Gerekli Şartlar.....	7
1.1.5. Asil -Vekil Kavramı ve Hesap Verme Sorumluluğu.....	7
1.1.6. Hesap Verme Sorumluluğunun Türleri	9
1.1.6.1. Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu	9
1.1.6.2. İdari Hesap Verme Sorumluluğu	11
1.1.6.3. Hukuki Hesap Verme Sorumluluğu.....	12
1.1.6.4. Profesyonel Hesap Verme Sorumluluğu.....	13
1.1.7. Hesap Verme Sorumluluğuyla İlişkili Olan Kavramlar	14
1.1.7.1. Hesap Verme Sorumluluğu ve İyi Yönetişim	14
1.1.7.2. Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık	15
1.1.7.3. Hesap Verme Sorumluluğu ve Demokrasi.....	16
1.1.7.4. Hesap Verme Sorumluluğu ve Kontrol.....	17
1.1.7.5. Hesap Verme Sorumluluğu ve Cevap Verebilirlik	17
1.1.7.6. Hesap Verme Sorumluluğu ve Parlamentolar.....	18
1.1.8. Modern Kamu Yönetimi Anlayışı Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu	19
1.1.8.1. Modern Kamu Yönetimi Anlayışı ve Özellikleri.....	19
1.1.8.2. Klasik ve Modern Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu	20
1.1.8.3. Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun İşlevleri	21
1.2. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU MEKANİZMASI.....	21
1.2.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve Hesap Verme Sorumluluğu.....	21
1.2.1.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda Sorumlular ve Sorumluluk.....	22
1.2.2. 5018 Sayılı Kanun ve Hesap Verme Sorumluluğu.....	23
1.2.2.1. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri.....	24
1.2.2.1.1. Bakanlar ve Sorumlulukları.....	24
1.2.2.1.2. Üst Yöneticiler ve Sorumlulukları.....	25
1.2.2.1.3. Harcama Yetkilileri ve Sorumlulukları	25
1.2.2.1.4. Gerçekleştirme Görevlileri ve Sorumlulukları	26
1.2.2.1.5. Muhasebe Yetkilileri ve Sorumlulukları	26
1.2.2.2. Yaptırımlar ve Cezalar	27
1.2.2.2.1. Ödenek Üstü Harcama Yapılması ve Cezası	27
1.2.2.2.2. Kamu Zararı ve Cezası	27
1.2.2.2.3. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme.....	28
1.2.2.2.4. Para Cezaları.....	28

1.2.3. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ve Hesap Verme Sorumluluğu	29
1.2.3.1. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri	30
1.2.3.1.1. 5018 Sayılı Kanuna Yapılan Atıflar Çerçevesinde Sorumlular ve Sorumluluk Halleri	30
1.2.3.1.2. 6085 Sayılı Kanunda Belirlenen Sorumlular ve Sorumluluk Halleri	31
1.2.3.2. Yaptırım ve Cezalar	32
2. TÜRK SAYIŞTAYI VE TÜRK KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE SAYIŞTAY DENETİMİ OLGUSU	34
2.1 TÜRK SAYIŞTAYI	34
2.1.1. Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi	34
2.1.2. Sayıştay'ın Anayasal Konumu	35
2.1.3. Sayıştay'ın Görev ve Yetkileri	36
2.1.3.1. Sayıştay'ın Görevleri	36
2.1.3.2. Sayıştay'ın Yetkileri	37
2.1.4. Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı	37
2.1.4.1. Başkanlık, Yargı ve Karar Organları	37
2.1.4.2. Sayıştay Mensupları	38
2.2. SAYIŞTAY DENETİMİ	39
2.2.1. Genel Olarak Sayıştay Denetimi	39
2.2.1.1. Sayıştay Denetiminin Tanımı	39
2.2.1.2. Sayıştay Denetiminin Özellikleri	39
2.2.1.3. Sayıştay Denetiminin Amaçları	40
2.2.1.4. Etkin Bir Sayıştay Denetiminin Şartları	41
2.2.1.5. Sayıştayların Türleri	41
2.2.1.5.1. Mahkeme Tipi Sayıştaylar	42
2.2.1.5.2. Kurul Tipi Sayıştaylar	42
2.2.1.5.3. Monokratik (Westminster) Tip Sayıştaylar	42
2.2.1.6. Sayıştaylarla İlgili Ülke Örnekleri	43
2.2.1.6.1. Fransa Sayıştayı	43
2.2.1.6.2. İngiltere Sayıştayı (NAO)	44
2.2.1.6.3. İtalya Sayıştayı	45
2.2.1.6.4. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı (GAO)	45
2.2.2. Türkiye'de Sayıştay Denetimi	47
2.2.2.1. Sayıştay Denetiminin Genel Esasları	47
2.2.2.2. Sayıştay'ın Denetim Alanı	48
2.2.2.3. Sayıştay Denetiminin Türleri	50
2.2.2.3.1. Düzenlilik Denetimi	50
2.2.2.3.1.1. Uygunluk Denetimi	51
2.2.2.3.1.2. Mali Denetim	52
2.2.2.3.2. Performans Denetimi	53
2.2.2.3.2.1. Tanım	53
2.2.2.3.2.2. Performans Denetiminin Tarihsel Gelişimi	54
2.2.2.3.2.3. Performans Denetiminin Amaçları	54
2.2.2.3.2.4. Performans Denetiminin Unsurları	55
2.2.2.3.2.5. Performans Denetiminin Aşamaları	56
2.2.2.3.2.6. Türk Sayıştay'ı ve Performans Denetimi	57
2.2.2.3.3. T.B.M.M' nin Talebi Üzerine Yapılan Denetimler	60
2.2.2.4. Sayıştay Yargısı	60
2.2.2.4.1. Sayıştay Yargısının Niteliği	60
2.2.2.4.2. Yargılama Süreci	61
2.2.2.4.3. İlamlar	62
2.2.2.4.4. Kanun Yolları	63
2.2.2.4.4.1. Temyiz	63

2.2.2.4.4.2. Yargılamanın İadesi	63
2.2.2.4.4.3. Karar Düzeltmesi.....	64
2.2.2.5. Sayıştay Raporları.....	64
2.2.2.5.1. Sayıştay'ın Raporlama Görevi ve Önemi	64
2.2.2.5.2. Sayıştay Raporlarında Bulunması Gereken Özellikler	65
2.2.2.5.3. 5018 ve 6085 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Sayıştay'ın Hazırlayacağı Raporlar	66
2.2.2.5.3.1. Denetim Raporları	66
2.2.2.5.3.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu	66
2.2.2.5.3.3. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu.....	67
2.2.2.5.3.4. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu.....	68
2.2.2.5.3.5. Genel Uygunluk Bildirimi.....	68
2.2.2.5.3.6. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetlenmesi Sonucunda Hazırlanan Raporlar.....	69
2.2.2.5.3.7. T.B.M.M.'den Gelen Denetim Talepleri Üzerine Hazırlanan Raporlar	70
2.2.2.5.3.8. Diğer Raporlar	70
2.2.2.5.4. Sayıştay Raporlarının T.B.M.M. 'de Görüşülmesi	71
2.2.2.5.5. Sayıştay Raporlarının Kamuoyuna Duyurulması	71
3. TÜRKİYE'DE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN SAĞLANMASINDA SAYIŞTAY'IN ROLÜ	73
3.1. TÜRKİYE'DE SAYIŞTAY VE HESAP VERME SORUMLULUĞU İLİŞKİSİ.....	73
3.1.1. Sayıştay'ın Hesap Verme Sorumluluğunu Sağlayabilmesi İçin Gerekli Şartlar	73
3.1.2. Hesap Verme Sorumluluğunu Sağlamada Sayıştay'ın Araçları.....	74
3.1.2.1. Denetim.....	74
3.1.2.2. Yargılama.....	76
3.1.2.3. Raporlama	77
3.1.2.4. Parlamentoyla İlişkiler	80
3.1.2.4.1. Türkiye'de Parlamento- Sayıştay İlişkilerinin Gelişimi ve Bugünkü Durumu	80
3.1.2.4.2. Hesap Verme Sorumluluğunun Sağlanmasında Parlamento - Sayıştay İlişkilerinin Önemi.....	81
3.1.2.5. Sivil Toplum Kuruluşları	83
3.1.2.6. İletişim	86
3.1.2.6.1. Sayıştay'ın İletişim Stratejisine Sahip Olma Nedenleri	86
3.1.2.6.2. Hesap Verme Sorumluluğunun Güçlenmesinde Sayıştay ile Vatandaşlar Arasındaki İletişimin Önemi	86
3.1.2.6.3. Sayıştay'ın İletişim Kanalları	88
3.1.2.6.3.1. Medya.....	88
3.1.2.6.3.2. İnternet Siteleri.....	89
3.1.2.6.3.3. Diğer İletişim Kanalları.....	89
3.1.2.6.4. Türk Sayıştay'ı ve İletişim	89
3.2. SAYIŞTAY'IN HESAP VERME SORUMLULUĞUNA YETERLİ DÜZEYDE KATKI SAĞLAYAMAMASININ NEDENLERİ	91
3.2.1. Denetimle İlgili Sorunlar.....	91
3.2.2. Yargılamayla İlgili Sorunlar.....	92
3.2.3. Raporlama ve Raporların İzlenmesiyle İlgili Sorunlar.....	94
3.2.4. T.B.M.M. ile İlişkilerde Yaşanan Sorunlar	96
3.2.5. Türk Bütçe Sisteminde Yaşanan Sorunlar.....	97
3.3. TÜRK SAYIŞTAY'ININ HESAP VERME SORUMLULUĞUNA KATKISINI ARTIRMAYA YÖNELİK YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	99
3.3.1. Anayasal ve Yasal Düzenlemeler.....	99
3.3.2. Uluslararası Kuruluşlarla İlişkiler	101

3.3.3. Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde Sayıştay Denetimi Konusundaki Tespit ve Öneriler	102
3.3.4. TBMM- Sayıştay İlişkilerinin Güçlendirilmesine Yönelik Yapılan Düzenlemeler	104
3.3.5. Diğer Ülke Sayıştaylarıyla Yürütölen Ortak Çalışmalar	105
3.3.6. Eğitim Faaliyetleri ve Gelişmiş Denetim Yöntemlerinin Kullanılması	108
SONUÇ	110
KAYNAKÇA.....	113

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği,
ASOSAI	: Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü,
B.M	: Birleşmiş Milletler,
DFID	: Uluslararası Kalkınma Departmanı,
ECOSAI	: Ekonomik İşbirliği Ülkeleri Sayıştayları Birliği,
Ed.	: Editör,
EUROSAI	: Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü,
GAO	: Hükümet Hesap Verme Ofisi (Government Accountability Office),
IDI	: INTOSAI Geliştirme İnisiyatifi,
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü,
ISSAI	: Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Standartları,
md.	: Madde,
MYB	: Merkezi Yönetim Bütçesi,
NAO	: Ulusal Denetim Ofisi,
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü,
PAC	: Kamu Hesapları Komisyonu (Public Account Committee),
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi,
TESEV	: Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı,
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu,
UNESCAP	: Birleşmiş Milletler Asya ve Pasifik İçin Ekonomik ve Sosyal Komisyonu,
VET	: Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk,
v.b.	: Ve benzeri,
v.d	: Ve diğerleri,
v.s	: Ve saire,

TABLolar DİZİNİ

Tablo 2.1. Sayıştayların Türleri ve Temel Özellikleri	43
Tablo 2.2. Bazı Ülke Sayıştaylarının Denetim Alanı	49
Tablo 3.1. Kamu İdare Hesapları İncelenme Bilgileri (2010 Yılı Genel İcmal).....	75
Tablo 3.2. Dairelerin Yargısal Kararları	77
Tablo 3.3. 2008-2012 Yılları Arasında Sayıştay'ın Hazırladığı Raporlar	79

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil: 1.1. Temsili Demokrasilerde Asil-Vekil İlişkisi.....	9
Şekil 3.1. Hesap Verme Sorumluluğunda Temel Aktörler ve İlişkileri.....	83
Şekil 3.2. Denetim - İyi Yönetişim İlişkisi.....	84

GİRİŞ

Bütün dünyada kamu mali yönetim sistemlerinde ortaya çıkan sorunlar beraberinde yeniden yapılanma ve reform çabalarını getirmiştir. Bu yeniden yapılanma çalışmaları kamu kaynaklarının daha etkili ve verimli kullanılmasını ve yönetilmesini amaçlamaktadır. Dünyada gerçekleştirilen kamu mali yönetim reformlarının üç ortak özelliği vardır. Bunlar; mali disiplinin sağlanması, stratejik önceliklerin belirlenerek kaynakların buna göre tahsisi ve kamu hizmetlerinin etkin ve verimli bir şekilde sunulmasıdır. Bunun yanında daha sorgulayıcı vatandaş profiline ortaya çıkması kamu mali yönetiminin de buna ayak uydurmasını gerekli kılmıştır.

Hesap verme sorumluluğunu yerleştirmek ve güçlendirmek ise birçok ülkede kamu mali yönetim sisteminde yapılan bu reformların en önemli amaçlarından birini oluşturmuştur. Hesap verme sorumluluğu kavramı yetki ve kaynakların hukuka, etkinlik ve verimlilik ilkelerine uygun olarak kullanılması ile önceden belirlenen hedeflere ulaşmaya ilişkin sorumluluğu ifade etmektedir. Hesap verme sorumluluğu, yetki kullanan herkes tarafından üstlenilen bir zorunluluk olması sebebiyle demokratik yönetimlerin özünü oluşturmaktadır. Etkin bir demokratik yönetim iyi işleyen bir hesap verme sorumluluğu mekanizmasını gerektirmektedir. Çünkü demokrasinin özü yönetimin halk adına yapılması ve halka karşı sorumlu olunmasıdır.

Demokrasilerde hesap verme sorumluluğunun tesisi ise yöneticilerin her türlü faaliyetleri, işlemleri ve performanslarının parlamento tarafından denetlenmesiyle mümkün olabilir. Parlamentoların gerek teşkilat yapıları gerekse imkanları nedeniyle teknik bir iş olan denetim faaliyetlerini gerçekleştirememeleri, Sayıştayların bu alanda uzman kuruluşlar olarak ortaya çıkmalarına neden olmuştur. Yönetimin her türlü faaliyetleri Sayıştaylar tarafından bağımsız bir şekilde denetlenmekte ve ulaşılan sonuçlar parlamento raporlar halinde sunulmaktadır. Bu nedendir ki Sayıştaylar, zaman içerisinde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında parlamentoların en önemli yardımcısı ve demokratik yönetimlerin vazgeçilmez bir unsuru haline gelmişlerdir. Hesap verme sorumluluğu, saydamlık ve iyi yönetim gibi kavramların yerleşmiş olduğu demokratik bir sistemde vatandaşları ve parlamentoları objektif bir şekilde bilgilendirme işlevi Sayıştaylar tarafından yerine getirilmektedir. Sayıştay denetimleriyle ortaya çıkan bilgi akışı kamuoyunun ve sivil toplum kuruluşlarının da kamu mali yönetiminde daha etkili olmalarının önünü açmaktadır.

Sayıştay, hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında önemli bir role sahiptir. Çünkü Sayıştay gerçekleştirdiği bağımsız ve tarafsız denetimler sonucunda hazırladığı raporları parlamento

sunmakta ve yürütme organının faaliyetleriyle ilgili olarak parlamentoya güvence vermektedir. Sayıştay'ın denetim alanının genişletilmesi ise parlamentoya sunulan bilgileri artıracığından, verilen güvencenin sınırlarını da genişletmektedir. Geniş bir alanda gerçekleştirilen Sayıştay denetimleri hesap verme sorumluluğunu güçlendirdiği gibi daha şeffaf ve etkin bir kamu mali yönetim sisteminin de oluşmasını sağlayacaktır.

Avrupa Birliği başta olmak üzere birçok uluslararası kuruluşla yakın işbirliğine girilmesi ve yürütülen müzakereler sonucunda, Türk kamu mali yönetim sisteminde köklü reformlar gerçekleştirilmiştir. Bu reformlar kapsamında Sayıştay ve Sayıştay denetimine ilişkin olarak da önemli düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan bu düzenlemelerle birçok ülkedekine paralel olarak Sayıştay'ın kamu mali yönetim sisteminde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasındaki etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır. Ayrıca ülkemizde kamu mali yönetiminde sorumluluk uzun yıllar 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu çerçevesinde ve çok dar bir anlamda yorumlanmış ve uygulanmıştır. Evrensel anlamda hesap verme sorumluluğu kavramı ise daha ziyade 2000'li yıllarla birlikte yönetim literatürümüze girmiştir. Sayıştay ve hesap verme sorumluluğuyla ilgili olarak yapılan yasal düzenlemeleri şu şekilde özetlemek mümkündür:

Anayasada Sayıştay'ın etkinliğini artırmaya yönelik önemli düzenlemeler yapılmıştır. 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu ile yeni bir hesap verme sorumluluğu sistemi oluşturulmuştur. Nitekim kamu mali yönetiminin yapısını hesap verme sorumluluğu ve saydamlığı tesis etmek üzere değiştirmek kanunun amaçları arasında sayılmıştır. Bu kanunla Sayıştay'la ilgili olarak da birçok önemli düzenleme yapılmıştır. Sayıştay'ın denetim alanı genişletilmiş, raporlama alanında önemli düzenlemeler yapılmış ve Sayıştay- hesap verme sorumluluğu ilişkisi yasal bir çerçeveye oturtulmuştur. 5018 sayılı kanuna ilişkin ikincil mevzuat çalışmaları yapılarak yeni sisteme işlerlik kazandırılmaya çalışılmıştır. Kamu mali yönetim sisteminde yaşanan değişim süreci yeni Sayıştay Kanunu'nun çıkarılması ihtiyacını da doğurmuştur. Bu kapsamda 2010 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu çıkarılmıştır. 6085 sayılı kanunla Sayıştay'ın yeni kamu mali yönetim sistemiyle uyumsuzlukları giderilmeye çalışılmış ve hesap verme sorumluluğunun sağlanması için Sayıştay'ın etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır. Bu kanuna ilişkin ikincil mevzuat çalışmaları ise devam etmektedir.

Bunların dışında kamu ihale sistemini yeniden düzenleyen 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Hakkında Kanun, özel gelir ve özel ödenekler konusunda düzenlemeler getiren 5217 sayılı kanun, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5302 sayılı İl Özel

İdaresi Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın teşkilat ve görevlerini düzenleyen 5345 sayılı kanun ve yürütülen ikincil mevzuat çalışmalarıyla kamu mali yönetim sisteminde ve Sayıştay denetimine ilişkin hususlarda önemli değişiklikler yapılmıştır.

Sayıştay, son yıllarda yapılan yasal reformlar haricinde yürüttüğü eğitim faaliyetleri, diğer ülke Sayıştaylarıyla kurduğu ilişkiler, gerçekleştirdiği ortak projeler ve kurumsal yapısını güçlendirmeye yönelik yapmış olduğu faaliyetlerle kamu mali yönetim sistemimizde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında daha etkin bir rol almaya çalışmaktadır.

Türk kamu mali yönetim sisteminde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında Sayıştay'ın rolünü ortaya koymak amacıyla hazırlanan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, hesap verme sorumluluğu kavramı ile Türkiye'de hesap verme sorumluluğu mekanizmasının işleyişi üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde, Türk Sayıştay'ının teşkilat yapısı, Sayıştay denetimi kavramı ve Türkiye'de Sayıştay'ın denetim, yargılama ve raporlama faaliyetlerine ilişkin hususlar açıklanmıştır. Ayrıca bu bölümde farklı ülkelere ait Sayıştay benzeri yüksek denetim kuruluşlarıyla ilgili örneklere yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında Sayıştay'ın araçları, Sayıştay'ın yaşadığı sorunlar ve Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğuna katkısını artırmaya yönelik yapılan çalışmalar irdelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMI VE TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU MEKANİZMASI

1.1. HESAP VERME SORUMLULUĞU KAVRAMI

1.1.1. Hesap Verme Sorumluluğunun Tanımı

Hesap verme sorumluluğu kompleks ve değişken bir kavramdır. Bu nedendir ki; bu kavram birçok kişi için farklı anlamlar ifade etmiştir. Hesap verme sorumluluğunu kısaca bir kişinin yaptıklarından dolayı bazı otoritelere açıklama yapma zorunluluğu olarak tanımlayabiliriz (Mulgan, 2000: 555). Burada belirtilen açıklama yapma zorunluluğu yasal bir zorunluluktan kaynaklanabileceği gibi, tamamen ilgili tarafları bilgilendirme amacına dönük informel bir durumu da gösterebilir. Örneğin, idari görevlerde bulunan kişilerin kendi üstlerine, denetçilere ya da çeşitli denetim ve gözetim kuruluşlarına açıklama yapma zorunluluğu formel bir hesap verme sorumluluğunu göstermektedir. Bu kişilerin basın toplantısı düzenlemeleri, brifingler vermeleri veya kamuoyuna çeşitli itiraflarda bulunmak amacıyla yaptıkları açıklamalar ise informel durumlara örnek olarak verilebilir. Çünkü bu durumlarda yasal zorunluluklardan daha ziyade yöneticilerin kendilerini açıklama yapma zorunda hissetmeleri söz konusudur (Bovens, 2005: 185). Yukarıda yapılan tanım hesap verme sorumluluğu kavramını çok öz bir şekilde açıklasa da, literatürde farklı tanımları da görmek mümkündür.

Örneğin, hesap verme sorumluluğu bir kişi ya da kurumun faaliyetleri hakkında başka bir kişi ya da kuruma hesap vermek zorunda olması şeklinde tanımlanabilir (Jenkins, 2007: 136).

Hesap verme sorumluluğunu, belirli kişi ve kurumların kendi davranışlarını anlatma ya da haklı çıkarma zorunda hissetmelerini içeren sosyal ilişki olarak da tanımlamak mümkündür (Day ve Klein 1987: 5; Romzek ve Dubnick 1998: 6).

Hesap verme sorumluluğu kavramını açıklamaya yönelik olarak yapılan tanımlar çok fazla olsa da; hesap verme sorumluluğunda temel unsur bir yetki ve kaynağın kullanılıyor olması ve bu nedenden dolayı bir takım sorumlulukların üstlenilmesidir (Biricikoğlu ve Gülener, 2008: 207).

Hesap verme sorumluluğu taraflardan birinin diğer tarafa üstlenmiş olduğu sorumluluklarla ilgili olarak açıklamada bulunduğu hiyerarşik bir ilişkiyi ifade etmektedir. Demokratik ülkelerde hesap verme sorumluluğu ilişkileri vatandaşlar ile kamu gücünü kullananlar arasında, kamu idarelerindeki hiyerarşik kademeler arasında ve siyasetçilerle bürokratlar arasında bulunmaktadır (Mulgan, 2000: 556).

Modern temsili demokrasilerde sistemin etkin bir şekilde işleyebilmesi, hesap verme sorumluluğu mekanizmasının iyi bir şekilde kurulmuş olmasına bağlıdır. Bununla birlikte hesap verme sorumluluğunu sadece seçim çerçevesinde yasal bir kontrat olarak değerlendirmek ve demokrasi ile eş bir kavram olduğunu iddia etmek çok doğru ve sağlıklı bir yaklaşım olmaz. Bu nedenle hesap verme sorumluluğunu farklı kademelerden oluşan bir kavram olarak değerlendirmek daha isabetli bir yaklaşım olacaktır (Stoker, 1999: 49).

1.1.2. Hesap Verme Sorumluluğunun Amacı

Hesap verme sorumluluğunun amaçlarını şu şekilde açıklamak mümkündür (Aucoin ve Heintzman, 2000: 45):

Hesap verme sorumluluğunun birinci amacı kullanılan kamu yetkilerinin suiistimal edilmesini kontrol etmektir. İkincisi, kamu kaynaklarının hukuka uygun olarak kullanılmasını sağlamaktır. Üçüncüsü ise, kamu yönetimi alanında üzerinde çokça durulan sürekli öğrenme hedefinin teşvik edilmesidir.

Hesap verme sorumluluğu ile yapılması gereken şeyleri, nelerin yapılmış ya da yapılmamış olduğunu ve yapılan şeylerin zamanında yapılıp yapılmadığını sorgulamak mümkündür. Hesap verme sorumluluğu ile şeffaflık, tarafsızlık, hukuka uygunluk gibi ilkelere uyulup uyulmadığı açıklığa kavuşmaktadır (Polat, 2003: 71).

Hesap verme sorumluluğu özellikle 1980'li yıllardan sonra güçlü olarak hissedilen kamu yönetiminde yeniden yapılanma, reform, yönetişim, değişim gibi kavramların temel unsurlarından olup; kamuoyunun azalan güvenini yeniden tesis etmenin bir yöntemi olarak görülmektedir (Balcı, 2003: 115).

1.1.3. Hesap Verme Sorumluluğunun Araçları ve Bunları Olumsuz Etkileyen Faktörler

Batı demokrasilerinde ve gelişmekte olan ülkelerin birçoğunda hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında bazı araçlar yaygın olarak kullanılmaktadır. En önemli hesap verme sorumluluğu araçları şunlardır (Haque, 2000: 606):

- ✓ Dış-Formel Mekanizmalar: Parlamento komisyonları ve soru gibi yasama enstrümanları, yönetsel araçlar, mahkemeler veya yargı yetkisine haiz kurumlar.
- ✓ Dış-İnformel Mekanizmalar: Kamuoyu yoklamaları, çıkar grupları, medya.
- ✓ İç-Formel Mekanizmalar: Resmi kurallar, davranış ilkeleri, hiyerarşik yapı ve performans denetimi.
- ✓ İç-informel Mekanizmalar: Organizasyon kültürü, profesyonel etik ilkeleri v.s.

Neoliberal yönetim sistemlerinin gelişmesiyle birlikte idarenin siyasallaşması, yönetsel özerklik ve kamu-özel ortaklıklarının yaygınlaşması hesap verme sorumluluğu mekanizmalarını olumsuz etkilemiştir. İlk olarak demokrasilerde hesap verme sorumluluğunun en önemli ön koşullarından biri kamu görevlilerinin politik olarak tarafsız olmalarıdır. Kamu görevlilerinin bakanlar ve siyasi mekanizmalar karşısında bağımsızlıklarını yitirmeleri onları siyasilerin etkisine açık hale getirecek ve bu kişiler kamuoyuna hesap vermek yerine, kendilerini yalnızca emri altında oldukları siyasi kişi ve kurumlara karşı sorumlu hissedeceklerdir. Bu durumun yaygınlaşması bakanların ve diğer siyasetçilerin de halka karşı hesap verme sorumluluğu taşımalarını olumsuz etkileyecektir. İkincisi; kamu yönetim sisteminde bazı özerk kurum ve kuruluşların ortaya çıkması hesap verme sorumluluğu mekanizmalarına zarar vermektedir. Çünkü özerk kurumların yaygınlaşması merkezi yönetimleri ticari bir şirket gibi faaliyet gösteren bu ve benzeri kurumlardan hizmet satın alan bir konuma getirmekte ve kamu yönetiminde ticarileşmeye neden olmaktadır. Politikacıların özerk olan bu kurumlar üzerinde inceleme ve araştırma yapma yetkilerinin kısıtlanması nedeniyle ticari şirket gibi hareket eden bu kurumların faaliyet programlarının parlamentolarda yeterince tartışılmasının önüne geçilmiştir. Ayrıca birçok politikacı da işleyişi farklı olan özerk kurumları incelemek için gerekli bilgi ve tecrübeden yoksun durumdadır. Üçüncü olarak hesap verme sorumluluğunun sağlanması bağlamında kamu yönetiminin performans ve programlarının değerlendirilmesinde baz alınan kriterlerde değişiklikler yaşanmaktadır. Yeni kamu yönetimi adı altında birçok ülkede kamu kurum ve kuruluşlarında girdilerden ziyade çıktılara odaklanılmakta ve süreç odaklı performans değerlendirmesi yerini sonuç odaklı performans değerlendirmesine bırakmaktadır. Yani kurumlardan politikaların uygulama sürecinden ziyade sonuçlarından dolayı hesap vermeleri beklenmektedir. Sonuç odaklı bütçeleme anlayışı ülkelerin geleneksel kamu yönetimi

uygulamalarının özerkleşme yönünde yeniden yapılandırılmasına neden olmaktadır. Bu durum ise hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının etkin bir şekilde işlemlerini olumsuz olarak etkilemektedir. Çünkü; sonuç odaklı sistemde örneğin çevre güvenliği, yoksulluğun azaltılması ve toplumsal refahın artırılması gibi niteliksel olarak farklı ve tartışmalı alanlarda parlamento denetiminin yapılması çok zordur. Son olarak ise mevcut kamu yönetimi düzeninde kamu-özel sektör ortaklıkları hesap verme sorumluluğu araçlarına yönelik bir tehdit oluşturmaktadır. Çünkü böyle bir ortaklık yasama denetimi ve idarenin gözetim fonksiyonunu yerine getirmesine uygun değildir. Başka bir ifadeyle, kamu idareleriyle özel sektör yönetimi arasındaki ilişkilerin denetimi ve kurulan ortaklık girişimlerinin kamu yararına mı yoksa firmaların yararına mı olduğunun tespit edilmesi çok zordur(Haque, 2000: 606- 609).

1.1.4. Etkin Bir Hesap Verme Sorumluluğu İçin Gerekli Şartlar

Kanada Genel Denetim Ofisi 2002 yılının aralık ayında hazırlamış olduğu raporda etkin bir hesap verme sorumluluğunun temel ilkelerini şu şekilde ifade etmiştir (Office of the Auditor General of Canada, 2002: 7).

- Hesap verebilirlik içerisinde bulunan tarafların rol ve sorumlulukları açık olmalı ve bunlar üzerinde uzlaşma sağlanmalıdır.
- Hedeflenen amaçlar, beklenen başarılar ve uyulması gereken hususlar açık ve anlaşılır olmalıdır.
- Ulaşılmak istenen performansa ilişkin beklentiler, tarafların kabiliyetleri ve mevcut kaynaklarla ilişkili ve dengeli olmalıdır.
- Yakalanan performansa ilişkin bilgiler güvenilir olmalı ve tam zamanında raporlanmalıdır.
- Hesap verme sorumluluğu taşıyan taraflar, ulaşılan performansa ilişkin olarak ortaya çıkan başarıları ve başarısızlıkları açık olarak göstermelidir. Ayrıca gerekli düzeltmelerin yapıldığı bir gözden geçirme işlemi yapılmalıdır.

1.1.5. Asil -Vekil Kavramı ve Hesap Verme Sorumluluğu

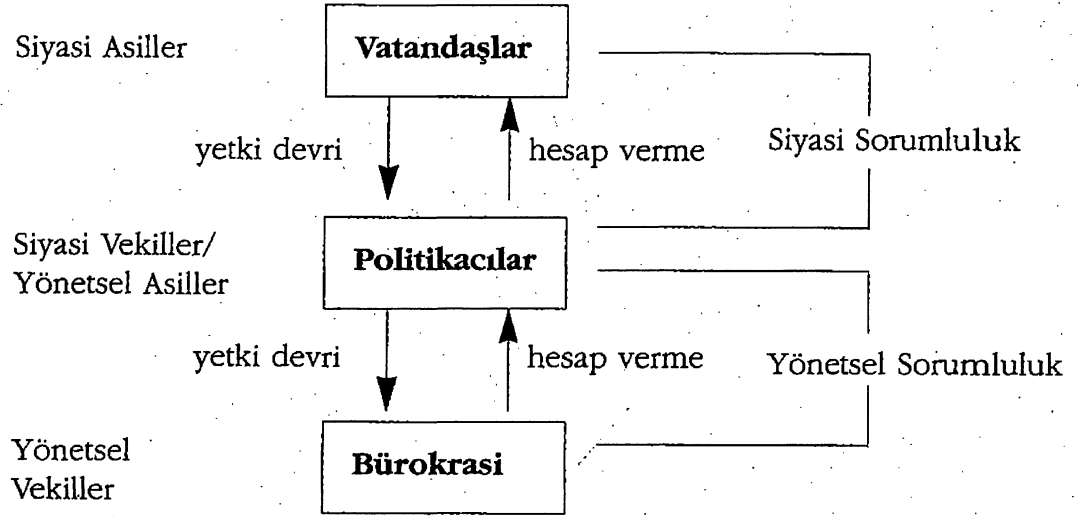
Hesap verme sorumluluğu sıklıkla asil-vekil kavramlarıyla ilişkili olarak açıklanmaktadır. Asiller yetkilerini vekillere devretmekte ve vekiller de bu yetkiler çerçevesinde asiller adına hareket etmektedirler. Demokrasilerde vatandaşlar (oy verenler) asil, hükümet yetkilileri

(politikacılar ve kamu görevlileri) ise vekildirler. Asil-vekil teorisindeki en temel problem vekillerin asillerin kendilerinden istediği şekilde ve ülkenin refahını artırma yönünde davranıp davranmadıklarıdır. Demokratik yönetimlerde asil-vekil ilişkisi hükümetlerin yapmış oldukları faaliyetlerinden dolayı seçmenlere hesap vermeleri; asillerin ise hükümetlerin başarısız olmaları durumunda onları bir daha seçmeyerek seçimler yoluyla cezalandırması şeklinde tezahür etmektedir. Böylelikle seçilmiş bir politikacı seçmen karşısında onun vekili olmaktadır. Hesap verme sorumluluğunun amacı vekilleri yaptıklarından dolayı hesap vermeye zorlamak ve onları cezalandırabilmektir (Jenkins, 2007: 137-138).

Temsili demokrasilerde devlet faaliyetleri iki temel asil-vekil ilişkisi çerçevesinde yürütülür. Birincisinde vatandaşlar belirli politikaların yürütülmesi için politikacılara yetki verir. Bu ilişkide politikacılardan toplumdaki farklı birey ve grupların taleplerini bütünleştirerek beklentilere uygun politikalar üretmeleri istenir. Üretilen kamu politikaları ise bürokrasi tarafından hayata geçirilir. Bu nedenle ikinci asil- vekil ilişkisinde politikacılar asil, bürokratlar vekildirler. Yani asil vekil ilişkisinde bulunanlar bir vekalet ilişkisinde asil iken diğerinde vekil olabilmektedirler. Asil-vekil ilişkisinde siyasi ve yönetsel hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında formel ve informel kurumların niteliği önemlidir. Formel kurumların en önemlisi “*anayasadır*”. Anayasa hem siyasi ve yönetsel hesap verme sorumluluğunun sağlanması için vatandaş-devlet ilişkilerini, hem de devlet bünyesindeki asil vekil ilişkilerinde uyulması gereken temel ilkeleri düzenler. Siyasi hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında vatandaşların sahip olduğu en önemli yaptırım aracı “*seçimlerdir*”. Bunun dışında siyasi partilerin yapı ve örgütlenme şekilleri, parti liderliğinin özellikleri gibi hususlar siyasi hesap verme sorumluluğunun kurumları arasında sayılabilir. Siyasetçiler ile bürokrasi arasındaki ilişkileri düzenleyen kurumlar arasında ise idare hukuku ve uygulama biçimi, bürokrasiye ilişkin etik değerler ile devletin personel ve maaş politikasını saymak mümkündür. Yönetsel sorumluluğu sağlayan kurumlar hassas bir dengeyi sağlamak zorundadırlar. Bu kurumlar bir yandan siyasilerin bürokrasi üzerindeki denetimlerini güçlendirirler; diğer yandan ise siyasilerin vatandaşlara karşı sorumluluklarını yerine getirmelerine katkıda bulunurlar (Atiyas ve Sayın, 1997: 6-7).

Temsili demokrasilerde asil-vekil ilişkisini Şekil-1.1. yardımıyla göstermek mümkündür. Şekilde vatandaşlar siyasi asil, bürokratlar yönetsel vekil, politikacılar ise hem siyasi vekil hem de yönetsel asil konumundadır. Şekle göre vatandaşlar ile politikacılar arasında ve politikacılarla bürokrasi arasında karşılıklı olarak bir yetki devri ve hesap verme sorumluluğu ilişkisi bulunmaktadır. Vatandaşlar ile politikacılar arasındaki siyasi hesap verme sorumluluğu; politikacılarla bürokrasi arasında ise yönetsel hesap verme sorumluluğu mevcuttur.

Şekil: 1.1. Temsili Demokrasilerde Asil-Vekil İlişkisi



Kaynak: Atiyas , İ ve Sayın ,Ş.(1997). Siyasi Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru. s. 6. İstanbul. TESEV.

1.1.6. Hesap Verme Sorumluluğunun Türleri

Hesap verme sorumluluğu kavramını siyasi hesap verme sorumluluğu, idari hesap verme sorumluluğu, hukuki hesap verme sorumluluğu ve profesyonel hesap verme sorumluluğu olmak üzere dört türde inceleyebiliriz:

1.1.6.1. Siyasi Hesap Verme Sorumluluğu

Siyasi hesap verme sorumluluğu vatandaşların seçim ve oy verme mekanizması yoluyla siyasetçileri denetlemesini ifade eder. Başka bir deyişle halk tarafından seçilen temsilcilerin seçim dönemi içinde yapmış oldukları faaliyetler seçmenler tarafından değerlendirilir. Seçimle iş başına getirilmiş bulunan hükümet başarılı görülürse tekrar seçilir; aksi durumda yine seçim yoluyla iktidardan uzaklaştırılır. Bu nedenledir ki seçim ve oylama mekanizması başlı başına bir hesap verme sorumluluğu mekanizmasını teşkil etmektedir. Siyasi hesap verme mekanizmasının işlemlerini sağlayacak araçları ise şu şekilde sıralayabiliriz (Aktan v.d., 2004: 171):

- Seçim sisteminin bulunması,
- Yöneticilerin seçim süresinin önceden belirlenmiş olması,
- Yeniden seçilebilme hakkının sınırlandırılmış olması,

- Başarısız olan seçilmiş yöneticilerin yöneticiliklerinin görev süreleri dolmadan sona erdirilebilmesi (geri çağırma hakkı).

Siyasi hesap verme sorumluluğu kavramı yatay ve dikey boyutları olan bir kavramdır. Yatay hesap verme sorumluluğunda hükümetin parlamentoya karşı sorumluluğu söz konusudur. Bu sorumlulukta hükümetin bir bütün olarak parlamentoya karşı sorumlu olmasının dışında, hükümette görev alan bakanlar da bireysel olarak parlamentoya karşı sorumludur. Ülkelerin anayasal sistemlerine göre soru sorma, gensoru, meclis araştırması, genel görüşme ve buna benzer mekanizmalar yoluyla parlamentolar seçilmiş temsilciler ve hükümet üzerinde denetim fonksiyonunu yerine getirmektedirler (Eryılmaz, 2004: 174).

Siyasi hesap verme sorumluluğunun bir diğer boyutu olan dikey hesap verme sorumluluğunda ise seçimler çok önemli rol oynamaktadır. Seçimle iş başına gelmiş bulunan yöneticiler yapmış oldukları faaliyetlerden ve icraatlardan dolayı seçim dönemlerinde halka hesap vermektedirler (Biricikoğlu ve Gülener, 2008: 207). Bunun dışında dikey hesap verme sorumluluğunda yönetimde alt kademede olanlar üst düzey yöneticilere hesap verirler ve üst düzey yöneticiler alt düzeydeki yöneticilerin performanslarını kontrol ederler. Dikey hesap verme sorumluluğu politik bir tarafı bulursa da teknik ve objektif bir temele dayanmaktadır (Cendon, 2004: 30).

Dikey ve yatay hesap verme sorumlulukları belirli kanallarla işlerlik kazanmaktadır. Dikey hesap verme sorumluluğu kanalları vatandaşları hükümete doğrudan bağlamaktadır. Dikey hesap verme sorumluluğu devletin devlet dışındaki bir aktör tarafından hesap vermek zorunda bırakılmasıyla ortaya çıkar. Seçimler, formel dikey hesap verme sorumluluğu kanallarıdır. Bunun dışında vatandaşlar çeşitli sivil toplum kuruluşları bünyesinde organize olarak hükümetten açıklama isteyebilirler. Ayrıca vatandaşlar hükümetleri olumsuz propaganda yapmak gibi daha az formel yollarla açıklama yapmaya zorlayabilir. Yatay hesap verme kanalları ise hükümet faaliyetlerinin denetimini yapmakla görevli kurumlardan oluşmaktadır. Ombudsmanlık kurumu, Sayıştay ve yolsuzlukla mücadele eden kurumlar gibi yatay hesap verme sorumluluğu kurumları seçim sisteminin tamamlayıcısı rolündedirler. Yatay hesap verme sorumluluğu bir devlet aktörünün diğerinden formel ya da informel olarak açıklama yapma isteme ve onu cezalandırma yetkisine sahip olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu süreçte gerektiğinde idari kurumlarda değişikliğe gidilebilmekte veya bazı yaptırımlar uygulanabilmektedir (Jenkins, 2007: 141).

Siyasi hesap verme sorumluluğu başkanlık sisteminde ve parlamenter sistemde farklı şekilde işlemektedir. Parlamenter sistemlerde yatay hesap verme sorumluluğu daha etkilidir. Ancak

başkanlık sisteminde yatay hesap verme sorumluluğunun sürekli ve doğrudan uygulanabilirliği bulunmamaktadır. Başkanlık sistemlerinde parlamentolar sadece bazı üst düzey yöneticilerin atamalarını onaylamakta veya reddetmektedirler. Bunun dışında çok istisnai durumlarda üst düzey siyasetçi ve bürokratları istifaya zorlamaktadırlar. Dikey hesap verme sorumluluğu başkanlık sistemlerinde daha keskin bir şekilde işletilebilmektedir (Cendon, 2004: 29).

1.1.6.2. İdari Hesap Verme Sorumluluğu

İdari hesap verme sorumluluğu bir organizasyondaki hiyerarşik ilişkilerden doğmakta olup; organizasyon içindeki denetim olgusunu çok olumlu bir şekilde etkilemektedir. Bu sorumluluk türünde organizasyon içindeki ilkeler, kurallar, rol ve sorumluluklar, denetim ilişkileri ve görevli kişilerin performanslarına ilişkin bilgiler detaylı olarak tanımlanmaktadır (Radin ve Romzek, 1996: 61).

İdari hesap verme sorumluluğu sistemi iki temel unsuru içermektedir: Bunlardan birincisi, verilen emirlerin sorgulanmadan yerine getirilmesi için idareciler ve personel arasında hukuki ve organize ilişkilerin mevcut olmasıdır. İkincisi ise; sıkı bir gözetim ile açık bir şekilde belirlenmiş kural ve düzenlemelerin bulunmasıdır (Romzek ve Dubnick, 1987: 228).

İdari hesap verme sorumluluğunun dikey ve yatay olarak iki boyutu vardır. Dikey sorumluluk alt düzey yöneticilerle üst düzey yöneticiler arasındaki ilişkiyi içerir. Yatay sorumlulukta ise bireysel yöneticiler ve kamuda görev yapan üst düzey yöneticiler ile vatandaşlar ve hizmet sunulan kişiler arasındaki ilişkiler söz konusudur. Bu ilişki içerisinde yönetim üzerinde sorumluluk taşıyan ve kontrol yetkisine sahip denetim kurumları, kontrolörler ve ombudsman gibi aktörleri de dahil edebiliriz. İdari sorumluluk kapsamındaki ilişkilerin içeriği her ülkenin hukuki ve anayasal yapısına göre değişiklik göstermektedir. Buna rağmen siyasi hesap verme sorumluluğunun aksine idari hesap verme sorumluluğu ülkelerin birçoğu için daha fazla homojenlik arz etmektedir. Hem dikey sorumlulukta hem de yatay sorumlulukta idari hesap verme sorumluluğu yasal ve fonksiyonel olarak son derece sıkı ve objektif kriterlere bağlanmıştır. Örneğin, görevlerin yerine getirilmesine ilişkin sorumluluklar doğrudan ilgili idari makama bağlanmıştır. Yöneticilere sadakat ve onlara itaat etmek bir görevdir. Bunların dışında tarafsızlık, organizasyonla entegre olabilme, kamu kaynaklarının uygun bir şekilde kullanılması, vatandaşlara son derece saygılı ve dikkatli bir şekilde muamele gösterme ve yürürlükte olan anayasa ve diğer yasal düzenlemelere sıkı bir şekilde bağlı olma organizasyonda yer alan aktörlerin görevleri arasında bulunmaktadır (Cendon, 2004: 34).

Dikey sorumlulukta belirtilen bu görevlerin yerine getirilmesi organizasyon içinde kurulan kontrol ve gözetim mekanizması yoluyla garanti altına alınmıştır. Bu mekanizmanın kurulma amacı idarenin performansı ile mevcut kurallar ve prosedürler arasında uyumu ve kamu kaynaklarının doğru bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır. Yasal ihlallerin ortaya çıkması durumunda olayların ciddiyetine göre disiplin prosedürleri işletilebileceği gibi kovulmaya varacak derecede cezai müeyyideler uygulanabilir. İdari hesap verme sorumluluğunun yatay boyutu ise yasal olarak belirlenmiş formel kriterler üzerine kurulmuştur. Bu sorumluluk türünde yönetimle vatandaşlar arasında ve yine yönetimle yönetim dışındaki kontrol ve gözetim organları arasındaki bir ilişki söz konusudur. Burada vatandaş kelimesi ile kesin bir şekilde tarif edilmiş hizmet sunulan kişiler ya da yönetsel anlamda müşteriler ifade edilmektedir. Bu ilişki içerisinde vatandaşların hak ve beklentileri ile yönetimin görev ve sorumlulukları yasalarla belirlenmiştir. İdari hesap verme sorumluluğu vatandaşlara yönetimle olan ilişkilerinde yüksek düzeyde dikkat, eşit muamele hakkı ve yapılan işlemlerde kesinlik gibi avantajlar sağlamaktadır. İlave olarak yatay hesap verme sorumluluğunda yönetimin dışında kurulan ve yönetim üzerinde bir takım kontrol ve gözetim yetkileri olan organlar mevcuttur. Parlamento komisyonları, bağımsız denetim birimleri, devlet kontrol teşkilatları, hesap denetleme kuruluşları ve Sayıştaylar gibi kurum ve kuruluşlar bunlara örnek olarak verilebilir. (Cendon, 2004: 35,36).

1.1.6.3. Hukuki Hesap Verme Sorumluluğu

Hukuki hesap verme sorumluluğu hükümet faaliyetlerinin sıkı ve kapsamlı olarak kontrol edilmesi yönüyle idari hesap verme sorumluluğuna benzemekle birlikte, daha ziyade kurum veya organizasyonların dışındaki kişi ve kurumlarla oluşturulan ilişkiler üzerinden gerçekleşmektedir. Hukuki hesap verme sorumluluğunda kamu yöneticileri yürürlükteki yasa ve diğer hukuki düzenlemelere uymak zorundadırlar. Hukuki hesap verme sorumluluğu idari hesap verme sorumluluğundan farklıdır. İdari hesap verme sorumluluğunda hiyerarşik ilişkiler mevcuttur ve idareciler daha alt düzeyde bulunan çalışanlarına karşı çeşitli yaptırımlar uygulayabilmektedirler. Hukuki hesap verme sorumluluğunda ise aktörler birbirinden bağımsızdır. Bunlar arasındaki ilişkiler ise formeldir ya da asil-vekil ilişkisi çerçevesinde yürümektedir (Romzek ve Dubnick, 1987: 228-229).

Bu hesap verme sorumluluğu türünde kurum içinden kaynaklanan bir etki söz konusu değildir. Ancak kurum içinde oldukça yüksek bir kontrol sağlamaktadır. Sürekli olarak bir gözetim ve takip süreci mevcuttur. Bu takip ve gözetim süreci bir denetçi, kontrolör ya da herhangi bir mahkeme tarafından yerine getirilmektedir. (Radin ve Romzek, 1996: 61-62).

1.1.6.4. Profesyonel Hesap Verme Sorumluluğu

Profesyonel hesap verme sorumluluğu sistemi teknik bilgi ve uzmanlığın ön planda olduğu ve organizasyon dışından kontrolün uygun olmadığı bir sistemdir. Bu sorumluluk türünde profesyonel kişilere geniş bir alanda takdir yetkisi tanınmışsa da, idari ve politik üstlerine karşı mutlak bir cevap verme yükümlülükleri de mevcuttur (Mulgan, 2000: 558-559).

Profesyonel hesap verme sorumluluğu daha ziyade kamu kurumlarının zor ve teknik bir sorunla karşılaşması durumunda ortaya çıkmaktadır. Böyle durumlarda kamu görevlileri soruna en etkili çözümün bulunabilmesi için uzman personele güvenmek zorundadır. Bu personelin ise yaptıkları işlerden dolayı hesap verebilir olmaları beklenir. Söz konusu personel kendilerinden beklenen performansı gösteremezse uyarılır ve işten atılmaya kadar gidebilecek çeşitli yaptırımlarla karşılaşabilir. Dolayısıyla profesyonel hesap verme sorumluluğunu kamuya hizmet sunan kişiler hakkında oluşan beklentilerin yönetimi olarak tarif etmek mümkündür. Bu beklentiler organizasyonun içinden veya dışından kaynaklanabilir (Romzek ve Dubnick, 1987: 229).

Fakat bu beklentilerin kaynağı organizasyon içinden dahi olsa, organizasyonda görev yapan bir kişi için hesap verme sorumluluğu dışsal bir kontrolü içinde barındırmaktadır. Bu durumu bürokraside ve diğer hiyerarşik yapıya sahip organizasyonlarda görmek mümkündür (Day ve Klein, 1987: 26).

Bu sorumluluk türü kamu yönetiminin hiyerarşi, itaat, hakkaniyet, hukukilik vb. genel kural ve prensiplerinden daha ziyade profesyonel performansla ilgilenmektedir. Söz konusu profesyonel kural ve prensipler ise kamu yönetimi sistemine yabancı kavramlardır. Bu noktada ortaya çıkan sorun kamu yönetimine ilişkin hesap verme sorumluluğu anlayışına hakim olan kriterlerin profesyonel bir mesleki alanda geçerli olan kriterler ile nasıl eşleştirilebileceğidir. Bu sorun yeni değildir ve birçok ülkede bilimsel araştırmalar, üniversiteler, sağlık sektörü v.b alanlarda uzun yıllardır karşılaşılmaktadır. Bu sorunun kamu idaresi bünyesindeki profesyonel mesleki alanlara teknik ve profesyonel işlerini yapabilmeleri için tam özerklik verilmesiyle aşılabileceğine ilişkin öneriler vardır. Fakat bu yapılırken kamu idaresi için gerekli unsurların devamlılığı sağlanmalı ve bu kişiler birer kamu personeli olarak mevcut kamu idaresine bağlı olmalıdırlar. Buna benzer çözüm önerilerine rağmen profesyonel sektörlerdeki yapının etkili bir şekilde geleneksel kamu idarelerine entegre edilebilmesi çok zordur. Çünkü kamu idarelerinde klasik idari hesap verebilirlik formlarının ihlal edilerek profesyonel hesap verebilirlik ve kontrol sisteminin kurulması sürdürülebilir olmayacaktır. Bundan dolayı kamu idarelerine genel idari hesap verme sorumluluğuyla entegre olabilecek spesifik bir hesap verme sorumluluğu modeli daha isabetli

olacaktır. Profesyonel hesap verme sorumluluğunun amaçları arasında tek bir değerlendirme kriteri yoktur. Ayrıca belirli konulardaki değerlendirmeleri yapan organlar da aynı değildir. Profesyonel olarak faaliyet gösteren mesleklerde profesyonel faaliyetler ve kararlar yine profesyonel kişiler tarafından gözetlenir ve kontrol edilir. İdari prosedür ve formaliteler ise kamu idaresinin olağan organları tarafından gözetlenir ve kontrol edilir. Örneğin, bilimsel araştırmaların yapıldığı bir laboratuvarında çalışan teknik personelin seçimi ve bu kişilerin teknik performansları profesyonel kişiler tarafından kontrol edilirken; laboratuvar bütçesinin yapılması, harcamaların gerçekleştirilmesi, idari personelin istihdam edilmesi gibi işler ise kamu idaresinin klasik mekanizmaları yoluyla kontrol edilmektedir (Cendon, 2004: 39-41).

1.1.7. Hesap Verme Sorumluluğuyla İlişkili Olan Kavramlar

1.1.7.1. Hesap Verme Sorumluluğu ve İyi Yönetişim

Yönetişim kavramı yeni bir kavram olmayıp; insanlık tarihi kadar eskidir. Yönetişim, basit olarak hangi kararların alınacağı ve alınan kararlardan hangilerinin uygulanacağına ilişkin süreci ifade etmektedir. Yönetişim bir karar alma ve bu kararları uygulama süreci olduğundan; bu süreçte bazı aktörler yer almaktadır. Hükümetler ile birlikte siyasi partiler, finans kurumları, askeri kurumlar, çeşitli dernekler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ve araştırma kuruluşları gibi bir çok aktör bu sürece dahil olmaktadır (UNESCAP, 2006: 1).

İyi yönetim ise yeni bir kavram olup; yöneticilerin yönetilenlere karşı daha saygılı olmalarına yönelik beklentileri yansıtmaktadır. Bilney'e (1994: 17) göre iyi yönetim, bir ülkenin sosyal ve ekonomik kaynaklarının açık, saydam, tarafsız, hesap verilebilir ve etkin olarak yönetilmesidir.

İyi yönetim kamusal karar alma süreçlerine aktif katılımı, hukukun egemenliği ve bağımsız yargıyı, kurumsal kontrolü, yatay ve dikey olarak güçler ayrılığının dengelenmesini, etkili gözetim ve denetim kurumlarını gerektirmektedir. İyi yönetişimin altı boyutu üzerinde durulabilir. Bunlar (Santiso, 2001: 5);

- Sivil özgürlükleri ve siyasi istikrarı da içeren hesap verme sorumluluğu,
- Karar alma ve kamu hizmetlerinin sunumunda etkin bir hükümetin olması,
- Aşırı yük getiren düzenlemelerin olmaması,
- Mülkiyet haklarını koruyan hukuk kurallarının varlığı,
- Yargının bağımsız olması,

- Yolsuzlukların önlenmesidir.

İyi yönetim sekiz önemli karakteristik özelliğe sahiptir. Bunlar; katılımcılık, uzlaşmacı olma, hesap verebilirlik, saydamlık, cevap verebilirlik, etkililik ve etkinlik, tarafsızlık ve kanunlara itaatkarlık gibi kavramlardır (UNESCAP, 2006: 1).

Hesap verme sorumluluğu ise yalnızca etkin bürokrasi anlamında değil, demokratik yönetim anlamında da iyi yönetimin en önemli unsurudur. Demokratik yönetimde vatandaşlarla siyasi temsilciler ve yönetim mekanizması arasındaki ilişkiler önemli olup; vatandaşların yeni bakış açıları kazanmalarını, karar alma mekanizmasına ve hizmet süreçlerine katılmalarını ve onlar üzerinde etkili olmalarını sağlar. Hesap verme sorumluluğu en az vatandaşların karar alma süreçlerine katılımı kadar iyi yönetişime katkı sağlar. İyi yönetim vatandaşların yönetim sürecinde aktif rol almalarını ve daha kaliteli kamu hizmetlerinden yararlanmayı da içermektedir (Drüke, 2007: 61-62).

1.1.7.2. Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık

Kamu yönetiminde ahlaki olmayan durumların ortaya çıkması halkın devlete olan güvenini sarsmıştır. Halkın devlete olan güvenini yeniden tesis etmek için saydamlık çok önem kazanmış ve kamu yönetimlerinde yapılmak istenen reform çalışmalarının vazgeçilmez unsuru haline gelmiştir (Kalkan ve Alparslan, 2009: 27).

Saydamlık, devletin görev ve fonksiyonlarının kamu mali yönetimi ve kamu ekonomisine ilişkin bilgi, hesap, plan, projeksiyon ve niyetlerin kamuoyunda güven oluşturacak şekilde açık, anlaşılır ve düzenli olarak kamuoyuyla paylaşılmasıdır (Atiyas ve Sayın, 2001: 28).

Hesap verme sorumluluğu ile saydamlık kavramları karşılıklı etkileşim içerisinde olan kavramlardır. Yönetimde saydamlığın sağlanabilmesi için etkili bir şekilde işleyen hesap verme süreçlerine ihtiyaç vardır. Aynı şekilde hesap verme sorumluluğunun iyi işlemesi için de saydam ve açık politikalara ihtiyaç vardır. Bundan dolayı etkin bir hesap verme sorumluluğu saydamlığı sağlamanın çok önemli bir aracı; saydamlık ise hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilebilmesinin bir ön şartıdır (Aktan vd., 2004:173).

Saydamlık ve hesap verme sorumluluğu birbirleriyle çok yakından ilgili kavramlar olup; saydamlığın aynı zamanda hesap verme sorumluluğunu sağlaması beklenir. Bu iki kavram politik alanda da çok kısa sürede yerleşerek iyi yönetimin de en önemli unsurları haline gelmiştir. Ancak saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramları göreceli olduğundan;

kimin kime karşı saydam olacağını ve yine kimin kimden hesap soracağını açıklığa kavuşturulması çok önemlidir (Fox, 2007: 663-664).

1.1.7.3. Hesap Verme Sorumluluğu ve Demokrasi

Demokrasi kavramı genel itibariyle halkın halk tarafından yönetilmesini, bir başka deyişle egemenliğin halkta olduğu yönetim biçimini ifade etmektedir (Derdiman, 2006: 91).

Hesap verme sorumluluğu ise modern demokrasilerin en önemli unsurudur. Bunun yanında hesap verme sorumluluğu şeffaf toplumun da temel prensiplerinden biridir. Hesap verme sorumluluğu demokratik toplumlarda yönetim ve ekonomi alanında rasyonel bir prensip olarak görülmektedir. Bununla birlikte hesap verme sorumluluğu yalnızca kamu yönetimine özgü olmayıp; bütün sosyal ilişkilerde temel bir prensiptir. Özel sektör, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ile sivil toplum kuruluşları bütün topluma ve kendi hissedar ve üyelerine karşı hesap verebilir olmak zorundadırlar. Hesap verme sorumluluğunun kim tarafından kimlere karşı yerine getirileceği alınan kararların ve yapılan faaliyetlerin bir kurum ya da organizasyon açısından içsel ve dışsal olup olmadığına göre değişmektedir. Ancak genelde bir kurum ya da organizasyon, aldığı kararlardan ya da yaptığı faaliyetlerden etkilenen kişilere karşı hesap verebilir olmalıdır. Hesap verme sorumluluğunu bir toplumun en temel unsuru olarak kabul etmek, hesap verebilir bir kamu yönetiminin işleyebilmesinin ve toplum tarafından kabul edilebilmesinin ön koşuludur (Drüke, 2007: 60-61).

Hesap verme sorumluluğunun kamu yönetiminde meydana getirdiği zincir demokratik yönetimler bakımından vazgeçilmez bir ilişkidir. Çünkü vatandaşların kendilerini yönetmesi için demokratik yollarla seçtiği vekillerden ve onlar tarafından atanan kamu idarecilerinden kendilerine verilen görevlerin yerine getirilmesi ve kamu kaynaklarının kullanılması konusunda bilgi istemeleri ve hesap sormaları demokrasinin özünde olan bir yetkidir. Demokrasilerde bu yetkinin temel biçimlerinin anayasa ve yasalarla düzenlenmesinin dahi gereksiz olduğunu düşünenler bulunmaktadır. Bunun yanında hesap verme sorumluluğu günümüz kamu yönetimlerinin çağdaş bir kriteri olarak kabul edilmekte ve demokrasi ile çağdaşlığı buluşturmaktadır. Zaten demokrasinin özünün ülkeyi yönetenlerin vatandaşlara hesap vermesi olduğu yadsınamaz bir gerçekliktir (Arın v.d, 2000: 122,123).

1.1.7.4. Hesap Verme Sorumluluğu ve Kontrol

Kontrol kavramı da hesap verme sorumluluğuyla ilişkili bir kavramdır. Kamu kurum ve kuruluşlarını kontrol etmek için başvurulan değişik yöntemler hesap verme sorumluluğunun bir yönünü teşkil etmektedir. Hesap verme sorumluluğu özü itibariyle bir organizasyonda alt düzeyde görev yapan kişilerin üstlerinin arzuları doğrultusunda hareket etmelerini amaçlar. Alt düzeyde çalışan kişilerden hesap vermeleri istenebilir ve gerekiyorsa kontrol altında tutmak için cezalandırılırlar. Demokrasilerde vatandaşlar kamu görevlilerini kontrol etmek isterler ve bu görevlilerden açıklama yapmalarını ve yaptırımları kabul etmelerini isteyebilirler. Bu amaçla çeşitli kamu denetim mekanizmaları oluşturulmuştur ve bunların amacı halkın ve halkın temsilcilerinin istekleri doğrultusunda kamu idarelerinin kontrolünü sağlamaktır. Demokratik yönetimlerde temel sorun hükümetlerin faaliyetlerinin halkın öncelikleri doğrultusunda olup olmadığının kontrol edilmesidir. Dolayısıyla modern demokratik sistemlerin amacı hükümetlerin hesap verme sorumluluğunu garanti altına almaktır. Bu açıdan bakıldığında hesap verme sorumluluğuyla ilgili olan yasama organı, mahkemeler ve düzenleyici kurumların hepsinin amacı hükümetlerin güçlerinin kontrol edilmesi ve sınırlandırılmasıdır. Kamu idareleri üzerinde kontrol etkisi olan kuvvetler ayrılığı, anayasal düzen, hukuki kurallar ve kamu görevlilerinin uyması gereken yasaların hepsi hesap verme sorumluluğunun birer aracı konumundadır. Bunların dışında sivil toplum kuruluşları, medya, çıkar grupları ve rekabetçi piyasalar da hükümetlerin güçlerini sınırlandırmada etkilidirler. Bu yollarla hesap verme sorumluluğu hükümetin gücünün ve etkinliğinin anayasal sınırların dışına çıkmasını engelleyen bir rol üstlenmektedir (Mulgan, 2000: 563).

1.1.7.5. Hesap Verme Sorumluluğu ve Cevap Verebilirlik

Hesap verme sorumluluğuyla ilgili kavramlardan bir diğeri de kamu kurumları ile kamu görevlilerinin halka ve kendi yöneticilerine cevap verebilir olmalarıdır. Cevap verebilirlik, kamu yönetiminde halkın arzu ve isteklerinin ön planda tutulmasını sağlayan araçlardan biridir (Balcı, 2003: 119).

Cevap verebilirlik ve yaptırım hesap verme sorumluluğu kavramının iki yönünü oluşturmaktadır. Cevap verebilirlik, bir kişi ya da kurumun yapmış olduğu faaliyetlere ilişkin bilgi vermek zorunda olması ve ilgili konuda haklı olduğunu göstermesidir. Cevap verebilirlik çerçevesinde kişi veya kurumların aldıkları kararların gerekçeleri ile konuyla ilgili dokümanları ve kişileri açıklamaları belli bir yaptırım uygulanmasa dahi hesap verme sorumluluğunu güçlendirecektir (Jenkins, 2007: 138-139).

Belli bir dereceye kadar cevap verebilirlik ve hesap verme sorumluluğu bağdaştırılabilir. Fakat hesap verme güdüsü kamu görevlisinin cevap verme amaçlarından yalnızca bir tanesidir. Kamu görevlilerinin cevap vermelerinin amacı bazen hesap verme sorumluluğu amacının tamamen dışında, sadece kişisel kariyer ve menfaat elde etme düşüncesi olabilir (Balcı, 2003: 119).

Cevap verebilirlik de aynen kontrol kavramında olduğu gibi hükümetlerin halkın öncelik ve istekleriyle uyumlu faaliyet göstermelerini amaçlar. Bununla birlikte kontrol dış bir gücün zorlayıcı rolünü ifade ederken; cevap verebilirlik daha ziyade kamu görevlilerinin halkın genel talep ve eğilimleriyle uyum içerisinde faaliyet göstermelerini ifade etmektedir. Cevap verebilirliğin iki yönü üzerinde durulabilir: Birincisi, kamu kurumlarının kendilerini kontrol etmekle görevli olan seçilmiş politikacılara karşı cevap verebilir olmaları; ikincisi ise kamu kurumları ve kamu görevlilerinin temsilcilere değil, doğrudan vatandaşlara karşı cevap verebilir olmalarıdır (Mulgan, 2000: 566).

1.1.7.6. Hesap Verme Sorumluluğu ve Parlamentolar

Günümüz parlamentolarında modern demokratik sistemlerde yetkinin temel kaynağı olan halk iradesi temsil edilmektedir. Vatandaşların iradelerinin en önemli yansıması ise parlamentoların yetkilerini bütçe sürecinde etkili bir şekilde kullanmasında görülebilir. Parlamentoların bütçe hakkını elde etmeleri tarihsel olarak 1215 tarihli ‘Magna Carta Libertatum’ a kadar uzanmaktadır. İngiltere’de 1688 yılında kabul edilen ‘Haklar Bildirisi’ ile parlamentoların bütçe sürecindeki etkileri kurumsal bir yapıya kavuşmuştur. 19. ve 20. yüzyılda birçok bütçe ilkesinin benimsenerek işlerlik kazanması parlamentoların bütçe hakkını daha da güçlendirmiştir. Parlamentoların bütçe sürecinde elde ettikleri yetkiler yürütme organı üzerinde siyasi bir denetim olgusunu ortaya çıkarmıştır. Dünyada parlamentoların bütçe sürecindeki etkinliklerinin artırılmasını da kapsayan kamu maliyesi alanında yapılan reformların üç temel dayanağı vardır (Yılmaz ve Biçer, 2010: 205):

Bunlar, kamu kaynaklarının etkili ve verimli kullanılmasını sağlamaya yönelik olarak mali disiplini artıran önlemler; kamu kaynağı kullanan kişi ve kurumların hesap verebilirliğini sağlayacak yasal düzenlemeler ve kaynakların kullanılırken etkinliğinin artırılmasıdır.

Bütçe hakkını kullanmaları kapsamında parlamentoların bütçe kanunlarını kabul etmeleri ve bütçenin uygulama sonuçları üzerindeki kontrol ve denetim yetkileri günümüz temsili demokrasilerinde hesap verme sorumluluğunun vazgeçilmez unsurları olarak kabul edilmektedir.

Bütçeler hükümetlerin, halkın taleplerini gerçekleştirmek için yapacakları kamu hizmetlerini ve bunları finanse edecek kamu kaynaklarını kapsamaktadır. Bütçeler hükümetler ile toplum arasındaki etkileşim sonucu ortaya çıkmakta ve hesap verme sorumluluğu sisteminin en önemli aracı haline gelmektedir. Parlamentoların birçoğu hükümetlerin gerçekleştirdiği iş ve politikalarından dolayı hesap vermelerini sağlayacak güce sahiptir. Ancak hükümet sistemlerindeki ve anayasal düzenlemelerdeki farklılıklar parlamentoların yapacağı gözetim fonksiyonu için kullanacağı araçları değiştirmektedir. Bu araçlar arasında yasama komisyonları, soru, gensoru, parlamenterlerin bireysel faaliyetleri ve araştırma komisyonlarını saymak mümkündür. Hükümetler kullandıkları yetkiler çerçevesinde yapmış oldukları faaliyet ve izledikleri politikalarla ilgili olarak gerektiğinde açıklama yapmak amacıyla parlamentoya davet edilirler ve kendilerini savunabilirler. Parlamentolar bu şekilde politik alanda hesap verme sorumluluğunun sağlanmasına katkıda bulunmaktadır (Pelizzo ve Stapenhurst, 2007: 380).

1.1.8. Modern Kamu Yönetimi Anlayışı Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu

1.1.8.1. Modern Kamu Yönetimi Anlayışı ve Özellikleri

Özellikle 20.yüzyılın ikinci yarısından itibaren hem mevcut kamu kurumlarının işleyişinde hem de teorik olarak kamu yönetimi anlayışında önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Yaşadığımız yüzyıl içerisinde de hem gerçek hayatta hem de teorik düzeyde yaşanan bu değişimler genişleyerek devam edecektir. Modern kamu yönetimi anlayışı, kamu yönetiminin nasıl olması gerektiğini içeren bir paradigma değişikliğini ifade etmekte olup; bir dereceye kadar dünyadaki bir çok ülkeyi etkileyen yönetsel dönüşüm sürecinin bir parçasıdır. Modern kamu yönetimi anlayışı ilk olarak İngiltere’de ortaya çıkmış; devamında ise Amerika, Avustralya, Yeni Zelanda, İskandinav ülkeleri ve Kıta Avrupası ülkelerine yayılmıştır. Yeni kamu yönetimi anlayışı eski sistemin yerini almaktan ziyade onu yeni bir yaklaşımla ele almaktadır (Lane, 2000: 3).

Modern kamu yönetimi anlayışının gelişim sürecinde stratejik ve dinamik ilkeleri içeren organik ve yapısal bazı reformlar hayata geçirilmiştir. Ancak bu reformlar her ülkede ve kamu sektörünün her alanında aynı yoğunlukta gerçekleşmemiştir (Cendon, 2004: 46).

Pollit’e (2001: 473-474) göre modern kamu yönetiminin temel özellikleri şunlardır:

- Kamu yönetiminde girdi ve üretim sürecinden ziyade çıktı ve sonuçlara odaklanılmaktadır.

- Katı hiyerarşik bürokrasi içeren, çok fonksiyonlu ve geniş organizasyonlar yerine otonom ve yatay ilişkilerin yoğun olduğu organizasyonlar tercih edilmektedir.
- Kamu ve özel sektör arasında daha geniş ve net olmayan sınırlar çizilmekte ve çok çeşitli kamu-özel ortaklıkları meydana getirilmektedir.
- Eşitlik, güvenlik, esneklik, evrenselcilik gibi değerlerden ziyade etkinlik ve bireyselciliğe bir yöneliş olmuştur.
- Kamu hizmetlerinin sunumunda piyasa ve piyasa benzeri mekanizmalar yaygın bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır.
- Hiyerarşik pozisyonlarda sözleşme ve sözleşme türü ilişkiler yaygın olarak kullanılmaktadır.
- Mevcut kriter ve standartlar ışığında performans ölçümleri yaygınlık kazanmıştır.

1.1.8.2. Klasik ve Modern Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğu

Kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun karakteristik özellikleri hiyerarşik yapıların farklı seviyelerinde değişiklik göstermektedir. Bununla birlikte hesap verme sorumluluğu taşıyan kişiler, hesap verme prosedürleri, hedefler, değerlendirme kriterleri ve bunların sonuçları yasal düzlemde ayrıntılı olarak tanımlanmıştır. Ancak yeni kamu yönetimi anlayışında hesap verme sorumluluğu sürecinin unsurları net bir şekilde tanımlanmamıştır. Bundan dolayı hesap verme sorumluluğu mekanizmasına dahil yeni ajanlara verilecek rollerde ve özerk kurumların geleneksel hiyerarşik sistem içerisinde nereye bağlanacakları konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır. Günümüze kadar klasik kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu ilişkisi öncelikli olarak parlamento, hiyerarşik yapıdaki en üst organ ve yargı kurumları ile kurulmaktaydı. Bunlara diğer idari organlar ile teftiş kurulları, ombudsmanlık kurumu, denetim kurumları gibi iç ve dış denetim kurumlarını eklemek mümkündür. Modern kamu yönetimi anlayışında ise vatandaşlara kamu hizmetlerinin sunulduğu aktörler olarak daha geniş roller verilmiş ve hesap verme sorumluluğu bağlamında daha aktif olmaları sağlanmıştır (Cendon, 2004: 50-51).

Özellikle neoliberal reformlar temeline dayanan evrensel yaklaşım altında, kamu yönetiminde hedef, norm, yapı, rol ve hizmetin sunulduğu kesimlerle ilgili olarak çok önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Kamu yönetiminde etkinlik, rekabet, performans, müşteri odaklılık, özerklik gibi konularda yaşanan değişimler hesap verme sorumluluğu açısından da kritik öneme sahiptir. Yapılan reformlardan bazıları hesap verme sorumluluğunun gerçekleştirilmesine engel olabilecek siyasi, idari ve metodolojik sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Gerçekleştirilen reform

süreci kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunu özellikle üç yönden etkilemiştir. Bunlar; hesap verme sorumluluğu standartları, hesap vermekle yükümlü olunacak kişi veya kurumlar ile hesap verme sorumluluğunu sağlamaya yönelik araçlardır (Haque, 2000: 600).

1.1.8.3. Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğunun İşlevleri

Hesap verme sorumluluğu demokratik yönetişimin ulaştığı seviyeyi göstermesinin yanında aynı zamanda onun olmazsa olmaz şartını da ifade etmektedir. Modern demokrasiler asil-vekil ilişkileri çerçevesinde analiz edilebilir. Buna göre politikacılar asillerden almış oldukları yetkilerle bir takım kararlar alırlar ve faaliyetlerde bulunurlar. Vatandaşlar yetki verdikleri politikacı ve hükümetlerini değerlendirerek oylama mekanizması yoluyla yaptırım uygulayabilirler. Bu durum kurumsal düzeyde hesap verme sorumluluğunun ilk ve en önemli işlevinin demokratik kontrol olduğunu göstermektedir. Bunun dışında hesap verme sorumluluğunun işlevlerinden bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz (Bovens, 2005: 192-193).

- Kamu yönetiminin bütünlüğünün güçlendirilmesine katkı sağlar. Yolsuzluk, gücün kötüye kullanılması ve diğer uygun olmayan davranışların önüne geçer.
- Bireysel ve kurumsal düzeyde performansın artırılmasını sağlar. Hesap verme sorumluluğunun sadece kontrol amaçlı olmayıp; önleyici özelliği de olan bir kavram olması kamu yönetiminde sorumluluk taşıyan kişilerin aynı hataları yapmasını engeller.
- Hesap verme sorumluluğu kamu yönetiminin meşruluğunun güçlendirilmesi ve devam ettirilmesi anlamında önemli katkılar sağlar. Hesap verme sorumluluğu kamuoyunun hükümete olan güvenini tesis ederek; hükümetle vatandaşlar ve yönetenlerle yönetilenler arasında köprü işlevi görür.
- Hesap verme süreci sorumluların geçmişteki bir takım olumsuzluklarla ilgili olarak kendilerini aklama yönünden önemli rol oynar.

1.2. TÜRK KAMU MALİ YÖNETİMİNDE HESAP VERME SORUMLULUĞU MEKANİZMASI

1.2.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve Hesap Verme Sorumluluğu

Hesap verme sorumluluğu kamu mali sistemimize daha ziyade 5018 sayılı kanunla girmiş olan yeni bir kavramdır. 5018 sayılı kanundan önce mali sistemimizi düzenleyen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nda yetki ve sorumluluk dengesi kurulmamıştır. Hesap verme sorumluluğu konusunda ise çok ciddi eksiklikler bulunmaktadır. 1050 sayılı kanun büyük oranda

mali sorumluluğa odaklanmış ve bu konuda sayman ve tahakkuk memurlarını sorumlu kişiler olarak belirlemiştir. Bu kanunda saymanlar Sayıştay'a karşı kusursuz sorumlu olup; saymanlar yönetim dönemi hesabını vererek bu sorumluluklarını yerine getirmektedirler.

1.2.1.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda Sorumlular ve Sorumluluk

1050 sayılı kanunda temel olarak mali usul düzenlenmiş olup; mali yetkiler ve sorumluluklar ise idari yapıya bağlı görevler olarak tanımlanmıştır. Yani 1050 sayılı kanunda geçen saymanlık, tahakkuk memurluğu, ita amirliği ve diğer görevler bunları yürütenlerin memuriyet ünvanlarından bağımsız bir şekilde belirlenmiştir (Bayar, 2003: 47).

1050 sayılı kanunda bir giderin yapılmasında sorumlu olanlar tahakkuk memuru, sayman ve ita amiridir. Doğabilecek usulsüzlüklerin önlenmesi amacıyla harcamalar farklı kişiler tarafından kontrol edilmiştir. Bu doğrultuda ita amirliği, saymanlık ve tahakkuk memurluğunun bir kişide birleşmesi mümkün değildir.

Harcama sürecinde yer alan kamu görevlilerinden tahakkuk memurları giderlerin kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer düzenlemelere uygun olarak gerçekleştirilmesinden sorumludur. Tahakkuk memurlarının giderin gerçekleştirilmesindeki asli sorumluluğu Sayıştay yargısında da kendini göstermekte ve Sayıştay yargılamasında tahakkuk memurları saymanlarla birlikte kusursuz olarak sorumlu tutulmaktadır. Tahakkuk memurları ödeneklerin zamanında kullanılmasından giderlerin gerçek bir ihtiyaç nedeniyle yapılmasından, planlanmış hizmetlerin zamanında yapılmasından sorumludur.

1050 sayılı kanunun 9. maddesine göre gelirleri toplama, nakit ve malları saklama, ödemelerin hak sahiplerine yapılması ve bunlarla ilişkili diğer bütün nakit ve mal işlemlerini yapan ve Sayıştay'a yönetim dönemi hesabı verenlere sayman denmektedir. Saymanlar harcama sürecinin en önemli aktörleridir. Saymanlar 9. maddede belirtilen sorumluluklarının dışında, tahakkuk memurları ile birlikte düzenledikleri belgelerin doğruluğundan ve kanunlara uygun olmasından da sorumludur. 1050 sayılı kanunda saymanların mali sorumluluklarıyla birlikte idari, cezai ve disiplinle ilgili sorumlulukları da belirlenmiştir. Saymanlar istisnai haller dışında yalnızca kendi dönemine ait hesap ve işlemlerden sorumludur.

1050 sayılı kanunun 10. maddesine göre devlet hizmetlerine ilişkin olarak giderlerin geçici ya da kesin olarak ödenmesi hususunda saymanlara yazılı emir ve izin verenlere ita amiri denmektedir. İta amirleri genelde kamu kurumlarındaki en üst yöneticilerdir. 1050 sayılı

kanunun temel mantığı çerçevesinde ita amirlerinin sorumsuzluğu esastır. 1050 sayılı kanunda ita amirlerinin mali açıdan sorumlu tutulmaları ancak sorumluluk üstlenmeleri durumunda söz konusu olmaktadır. Asıl sorumluluk saymanlar ve tahakkuk memurları üzerindedir. İta amirleri tahakkuk memurlarının sorumlu olduğu konuları gözetmekle yükümlü tutulmuşlardır (Çolak, 2008: 161-165).

1.2.2. 5018 Sayılı Kanun ve Hesap Verme Sorumluluğu

5018 sayılı kanunla, 1927 yılında çıkarılıp uzun süre yürürlüğünü sürdürmüş bulunan 1050 sayılı kanunla oluşturulan kamu mali yönetim sistemimiz tümüyle değiştirilerek; etkin, çağdaş, uluslararası ölçütlere daha uygun, saydam ve iyi işleyen hesap verme sorumluluğu mekanizmasını içeren bir kamu mali yönetim sisteminin kurulması amaçlanmıştır.

Kanunda hesap verme sorumluluğuna büyük önem verilmektedir. Bu önem kanunun genel gerekçesinde mali yönetimde şeffaflığın sağlanması ve sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetiminin kurulmasının öngörüldüğü şeklinde ifade edilmektedir. 5018 sayılı kanununun genelinde hesap verme sorumluluğuna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Kanunun 1. maddesinde, bu kanunun amacının kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemek olduğu belirtilmekle hesap verme sorumluluğunu sağlamanın kanunun temel amaçlarından biri olduğu vurgulanmaktadır. Kanunun 5. maddesinin (b) bendinde kamu maliyesinin, kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanacağı ifade edilmiştir. Kanunun 8. maddesinde, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır. Yine kanunun 10. ve 11. maddelerinde ise kanunun 5. maddesinin (b) bendine paralel olarak bakanların ve üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğunu düzenleyen hükümlere yer verilmiştir. 5018 sayılı kanun hazırlanacak çeşitli raporları da hesap verme sorumluluğunun bir aracı olarak görmüş ve bu konuda da önemli düzenlemeler getirmiştir. Örneğin; kanunun 41. maddesinde üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek

tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı maddede T.B.M.M' nin Sayıştay tarafından kendisine sunulan raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşeceği ifade edilmiştir. Kanununun 49. maddesinde muhasebe sisteminin; karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkili çalışmasını sağlayacak ve malî raporların düzenlenmesi ile kesin hesabın çıkarılmasına temel olacak şekilde kurulup yürütüleceği hüküm altına alınmakla muhasebe sisteminin hesap verme sürecindeki önemine dikkat çekilmiştir.

Ayrıca kanunda Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğunu sağlama konusundaki önemi göz ardı edilmemiştir. Kanununun 68. maddesinde Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacının, 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 T.B.M.M'ye raporlanması olduğu belirtilmiştir. Bunun dışında hesap verme sorumluluğunu sağlamaya yönelik olarak saydamlık, stratejik planlama, denetim, performans esaslı bütçeleme gibi konularda düzenlemeler yapılmıştır. Kamu maliyesinin kamu görevlilerinin hesap verebilmelerini sağlayacak şekilde uygulanacağını öngören 5018 sayılı kanun bu çerçevede sorumlulukları ve sorumluları da belirlemiştir. 5018 sayılı kanun hesap verme sorumluluğunu siyasi, idari, mali, performans ve cezai hesap verme sorumluluğundan oluşan yönetim sorumluluğu modeli çerçevesinde belirlemiştir. Aşağıda bu konuya ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

1.2.2.1. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri

5018 sayılı kanunda bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri ve gerçekleştirme görevlileri olmak üzere dört grup sorumlu belirlenmiştir.

1.2.2.1.1. Bakanlar ve Sorumlulukları

5018 sayılı kanununun 10. maddesine göre bakanlar hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Ayrıca yine aynı maddede bakanların, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakan ve T.B.M.M' ye karşı sorumlu oldukları ifade edilmektedir. Kanun hükümleri incelendiğinde bakanlar doğrudan mali

işlemlerin yapılması sürecinde yer almadığından, bu konuda doğrudan bir sorumlulukları da bulunmamaktadır. Fakat Sayıştay yargılamasında bakanların sorumluluğuyla ilgili bir hususa rastlanması durumunda konunun T.B.M.M' ye bildirilmesi gerekir. 5018 sayılı kanunda bakanlar harcama sürecinin dışına çıkarıldığından, mali sorumluluktan ziyade siyasi sorumluluk taşımaktadır (Çolak, 2008: 168).

1.2.2.1.2. Üst Yöneticiler ve Sorumlulukları

Üst yönetici kavramı 5018 sayılı kanunla birlikte mali literatürümüze girmiştir. 5018 sayılı kanunun 11. maddesine göre, bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Millî Savunma Bakanlığı'nda üst yönetici Bakandır. Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanılmasından, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar. Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirir.

Üst yöneticilerin Sayıştay'a karşı özel kanunlardan doğan sorumlulukları olabileceği gibi, münferit bir olayla ilgili olarak da sorumluluklarına hükmedilebilir. Ancak bu durum konunun Sayıştay yargısında görüşülmesi ile hükme bağlanabilir (Çolak, 2008: 168-169).

1.2.2.1.3. Harcama Yetkilileri ve Sorumlulukları

Yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre bütçeden yapılacak harcama süreci harcama talimatı ile başlamakta ve ödeme emri belgesi temelinde hak sahibine ödeme yapılmasıyla sona ermektedir. 5018 sayılı kanunun 3. maddesinin (k) bendine göre kamu idaresi bütçesinde ödenek tahsis edilen ve harcama yetkisi bulunan birim, harcama birimi olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunun 31. maddesinde bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisinin harcama yetkilisi olduğu ifade edilmektedir. Kanunun 32. maddesinde ise bütçelerden harcama yapılabilmesinin, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkün olacağı belirtilmektedir.

5018 sayılı kanunda giderin yapılmasından ödenme aşamasına kadar bütün işlemlerin harcama yetkilisinin denetim ve gözetimi altında, onun emirleri doğrultusunda yürütülmesi öngörüldüğünden; sorumluluk konusunda da harcama yetkilisi ön plandadır. Kanunda harcama yetkilisinin bütçeyle ödenek tahsis edilen bir harcama biriminin en üst yöneticisi olarak tanımlanmış olması idari olarak üst yöneticilere, hukuki olarak ise yetkili mercilere hesap vermek zorunda olduğunu göstermektedir. Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumlu olduğu için mevzuata aykırı işlemlerden dolayı ortaya çıkan kamu zarından da mali olarak sorumludur. Bu kapsamda harcama yetkilileri Sayıştay'a hesap vermekle yükümlüdür (Çolak, 2008: 174-175).

1.2.2.1.4. Gerçekleştirme Görevlileri ve Sorumlulukları

5018 sayılı kanunun 33. maddesine göre, bütçelerden bir giderin yapılabilmesi için iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekmektedir. Giderlerin gerçekleştirilmesi; harcama yetkililerince belirlenen görevli tarafından düzenlenen ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır. Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması gibi görevleri yürütürler.

Kanunun 33. maddesi hükmüne göre bir mali işlemin gerçekleştirilmesinde görevli olanların sorumluluğunun belirlenmesinde, gerçekleştirme işlemi yapan kişinin yetkili ve görevli olması ve yapılan giderin de bu görevli tarafından hazırlanan ve imzalanan belgeye dayanması gerekir. Gerçekleştirme görevlileri, 5018 sayılı kanun çerçevesinde yapmaları gereken iş ve işlemlerden sorumludur (Çolak, 2008: 180- 181).

1.2.2.1.5. Muhasebe Yetkilileri ve Sorumlulukları

5018 sayılı kanunun 61. maddesine göre muhasebe hizmeti, gelirlerin ve alacakların tahsili, giderlerin hak sahiplerine ödenmesi, para ve parayla ifade edilebilen değerler ile emanetlerin alınması, saklanması, ilgililere verilmesi, gönderilmesi ve diğer tüm malî işlemlerin kayıtlarının yapılması ve raporlanması gibi işlemlerden oluşmaktadır. Muhasebe yetkilileri ise bu işlemleri yürüten kimselerdir. Muhasebe yetkilisi, bu hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Ayrıca muhasebe

yetkilileri, ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde; yetkililerin imzasını, ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını ve hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmekle yükümlüdür. Muhasebe yetkililerinin bu kanuna göre yapacakları kontrollere ilişkin sorumlulukları, görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlı tutulmuştur.

Muhasebe yetkilisinin harcama sürecindeki görevi belge kontrolü ve ödeme işleminin yapılmasıyla sınırlı olarak değerlendirilse de muhasebenin düzenlenmesi ve yönetim dönemi hesabının verilmesi bakımından özel bir önem ve fonksiyona sahiptir. Bu noktada muhasebe yetkilisinin Sayıştay'a karşı olan sorumluluğu da büyük önem taşımaktadır (Çolak, 2008: 183).

1.2.2.2. Yaptırımlar ve Cezalar

1.2.2.2.1. Ödenek Üstü Harcama Yapılması ve Cezası

5018 sayılı kanunun 70. maddesinde kamu zararı oluşturmamakla birlikte bütçelere, ayrıntılı harcama programlarına, serbest bırakma oranlarına aykırı olarak veya ödenek gönderme belgelerindeki ödenek miktarını aşan harcama talimatı veren harcama yetkililerine, her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemeler toplamının iki katı tutarına kadar para cezası verileceği hüküm altına alınmıştır. Bu madde ile bütçe disiplininin sağlanması ve harcamaların harcama programları çerçevesinde yapılmasının temin edilmesi amacıyla yaptırımlar getirilmiştir. 5018 sayılı kanun, 1050 sayılı kanunun aksine ödenek üstü harcamaya izin vermemektedir ve diğer bazı kanunlarda ödenek üstü harcama yapılmasına izin veren hükümler bu kanunla kaldırılmıştır. Ödenek üstü harcama yapılmasına ilişkin istisnai hüküm ise kanunun 20. maddesinin (f) bendinde düzenlenen genel veya kısmi seferberlik, savaş ilanı veya Bakanlar Kurulu kararıyla zorunlu askeri hazırlıkların yapıldığı olağanüstü hallerdir.

1.2.2.2.2. Kamu Zararı ve Cezası

5018 sayılı kanunun 71. maddesinde kamu zararı, kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması şeklinde tanımlanmıştır. Kamu kaynağı kavramı ise, 19/10/2006 tarih ve 26324 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "Tanımlar" başlıklı 4. maddesinde; borçlanma suretiyle elde edilen imkânlar dâhil kamuya ait gelirler, taşınır ve taşınmazlar, hesaplarda bulunan para, alacak ve haklar ile her türlü değerler olarak ifade edilmiştir.

Kamu zararının belirlenmesine esas olacak hususlar 5018 sayılı kanunun 71. maddesinde düzenlenmiştir. Kontrol, denetim, inceleme, kesin hükme bağlama veya yargılama sonucunda tespit edilen kamu zararı, zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte ilgililerden tahsil edilmektedir.

Ayrıca yine kanunun aynı maddesinde, alınmamış para, mal ve değerleri alınmış; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış veya bitmiş gibi gösteren gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle kamu kaynağında bir artışa engel veya bir eksilmeye neden olanlar ile bu gibi kanıtlayıcı belgeleri bilerek düzenlemiş, imzalamış veya onaylamış bulunanlar hakkında Türk Ceza Kanunu veya diğer kanunların bu fiillere ilişkin hükümlerinin uygulanacağı ve bu fiilleri işleyenlere her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verileceği hüküm altına alınmıştır. Belirli fiillerin işlenmesi halinde Türk Ceza Kanunu hükümlerinin uygulanabileceği hükmü kanun koyucunun bu konulara verdiği önemi göstermektedir.

Kamu zararından doğan alacaklar, sorumlulardan veya ilgililerden zararın oluştuğu tarihten itibaren ilgili mevzuatına göre hesaplanacak faiziyle birlikte, Kamu Zararlarının Tahsiline İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 12. maddesine göre rızaen ve sulh yoluyla ödenmek suretiyle, 818 sayılı Borçlar Kanunu hükümlerine göre takas yapılarak ya da 2004 sayılı kanun hükümlerine göre tahsil edilmektedir.

1.2.2.2.3. Yetkisiz Tahsil ve Ödeme

5018 sayılı kanunun 72. maddesinde kanunların öngördüğü şekilde yetkili kılınmamış hiçbir gerçek veya tüzel kişinin, kamu adına tahsilat veya ödeme yapamayacağı belirtilmektedir. Kanunun getirdiği bu düzenlemeye aykırı olarak yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılması, kamu hizmeti karşılığında veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanması veya başka adlarla tahsilat veya ödeme yapılması hallerinde; söz konusu tutarlar, yetkisiz tahsilat veya ödeme yapılanlardan alınarak, ilgisine göre bütçeye gelir kaydedilecek veya ilgililerine iade edilmek üzere emanet hesaplarına kaydedilecektir. Ayrıca bu madde hükmüne aykırı olarak hareket edenler hakkında soruşturma açılabilir, adli ve idari yönden gerekli işlemler yapılabilecektir.

1.2.2.2.4. Para Cezaları

5018 sayılı kanunun 73. maddesine göre bu kanunda belirtilen para cezaları ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından verilecektir. Para cezası verme konusunda üst yöneticilerin

yetkili kılınması üst yöneticilerin bu husustaki rolünü ve etkinliklerini artırmaktadır. Bu madde hükmüne göre tahsil edilecek para cezaları, karar verilmesini izleyen ay başından başlamak üzere ve herhangi bir hüküm almaya gerek kalmaksızın; ilgililerine yapılan her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dahil bir aylık net ödemelerin dörtte biri oranında kesilerek tahsil olunacaktır.

1.2.3. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ve Hesap Verme Sorumluluğu

27/2/1967 tarihinde yürürlüğe giren 832 sayılı Sayıştay Kanunu günümüze kadar bir çok değişikliğe uğramıştır. Ancak yapılan değişiklikler Sayıştay'ın kendisine yönelik beklentileri karşılama çare olamamıştır. Örneğin Sayıştay, asli görevlerinden olan, adına denetim yaptığı T.B.M.M.' ye rapor sunma görevini 832 sayılı kanun ve Meclis İç Tüzüğündeki yetersiz düzenlemeler nedeniyle etkin bir şekilde yerine getirememiştir. 832 sayılı Kanunda; meclis raporlarına konu olabilecek çalışmaların kapsamının belirgin ve sistematik bir şekilde düzenlenmemiş olması, bu tür denetimlerin yürütülmesinde, sonuçlandırılmasında ve raporlanmasında uygulanacak esas ve usullerin bulunmaması ve yapılan bu çalışmalar sonucunda düzenlenen denetçi raporlarının hangi prosedürlerden geçerek Sayıştay raporu haline geleceği konusunda boşlukların bulunması raporlamaya yönelik çalışmaları olumsuz etkilemiştir. Ayrıca 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" ile kamu mali yönetim sistemimizde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler de, Sayıştay'ın denetim ve yargı fonksiyonlarıyla ilgili olarak köklü düzenlemelerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir. Bunun yanında Türkiye Ulusal Programında da, kamuda performans odaklı denetim sistemine geçilerek Sayıştay'ın denetim kapsamının genişletilmesi bir hedef olarak yer almış ve gerekli yasal düzenlemelerin yapılması öngörülmüştür. 6085 sayılı Sayıştay kanununun genel gerekçesinde kamu mali yönetiminde yeniden yapılanmayı gerekli kılan unsurlar arasında etkin bir hesap verme sorumluluğu sisteminin kurulması hususuna da yer verilmiştir. Yine gerekçede etkin bir hesap verme sorumluluğu sisteminin kurulmasında denetimin temel bir unsur olarak kabul edildiği ve hesap verilebilirliğin ve saydamlığın güçlendirilerek kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde kullanılabilmesinin sağlanmasının T.B.M.M.' nin ve adına denetim yapan Sayıştay'ın temel işlevlerinden biri olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca 6085 sayılı kanunla Sayıştay'ın kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin ve saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması noktasında yapacağı katkıların yolsuzlukların önlenmesinde de önemli rol oynayacağı hususu kanun gerekçesinde ifade edilmiştir. Yani 6085 sayılı kanunla hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesinde Sayıştay'a çok önemli bir sorumluluk yüklenmektedir.

6085 sayılı kanun kamu mali yönetiminin çok önemli kavramlarından biri olan hesap verme sorumluluğunu bir sorumluluk türü olarak düzenlemiştir. Kanunun genel gerekçesinden de görüldüğü üzere, Sayıştay Kanununda kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesinde ve yaygınlaştırılmasında Sayıştay'a büyük önem verilmiş ve 5018 sayılı kanuna paralel olarak hesap verme sorumluluğuna yönelik bazı hükümler getirilmiştir. Bu çerçevede kanunun 1. maddesinde, kanunun amaçlarından birinin kamuda hesap verme sorumluluğunun sağlanması amacıyla Sayıştay'a ilişkin bazı düzenlemelerin yapılması olduğu belirtilmiştir. Kanunun 5. maddesinde, Sayıştay'ın diğer bir görevinin de kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetlemek ve sonuçları hakkında T.B.M.M.'ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmak olduğu ifade edilmiştir. Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılmasının Sayıştay tarafından yapılacak denetimin amaçlarından biri olduğu aynı kanunun 34. maddesinde ifade edilmiştir. Ayrıca kanunun 36. maddesinde Sayıştay'ın yapacağı denetim türlerinden biri olan performans denetimlerinin; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

1.2.3.1. Sorumlular ve Sorumluluk Halleri

Kamu mali yönetim sistemimizde sorumlular esas itibariyle 5018 sayılı kanunda belirlenmiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 7. maddesinde de bu kanunun sorumlular ve sorumluluk halleri uygulamasında; 5018 sayılı kanun ve Sayıştay denetimi ile ilgili diğer kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluk hallerinin esas alınacağı ifade edilmektedir. Bununla birlikte 6085 sayılı kanunun muhtelif maddelerinde sorumlular ve sorumluluk hallerine ilişkin bazı düzenlemelere yer verilmiştir.

1.2.3.1.1. 5018 Sayılı Kanuna Yapılan Atıflar Çerçevesinde Sorumlular ve Sorumluluk Halleri

5018 sayılı kanunda bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilileriyle diğer bazı görevliler sorumlu olarak belirlenmiştir. Ayrıca aynı kanunda bu kişilerin sorumluluk hallerine ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir. 6085 sayılı kanun da sorumluluk konusunda 5018 sayılı kanuna atıfta bulunmuştur. 14.06.2007 tarih ve 5189/1 sayılı Sayıştay Genel Kurul kararında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde sorumlu tutulacak görevli ve yetkililer ile bu kişilerin sorumluluk halleri düzenlenmiştir. Bu karar 832 sayılı eski Sayıştay Kanunu döneminde alınmış olmasına rağmen, 6085 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden sonra değişmemiş ve halen uygulanmaktadır. Yani

5018 sayılı kanunun sorumlular ve sorumluluk konusunda getirdiği hususlar Sayıştay açısından da belirleyici olmaktadır.

1.2.3.1.2. 6085 Sayılı Kanunda Belirlenen Sorumlular ve Sorumluluk Halleri

6085 sayılı Sayıştay kanunu kapsamındaki sorumlular ve sorumluluk halleri 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nde şu şekilde belirtilmiştir:

İlgili kanunlarda belirtilen sorumlular ve sorumluluk halleri saklı kalmak kaydıyla denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından yapılacak inceleme ve denetimler sonucunda; kamu kaynaklarının elde edilmesi, kayıt edilmesi, muhafazası ve kullanılması sürecinde görev, yetki ve sorumluluğa sahip kamu görevlileri ilgisine göre;

- ✓ Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasından,
- ✓ Yapılan bütün faaliyet ve işlemlerin usulüne uygun olarak muhasebeleştirilmesinden ve raporlanmasından,
- ✓ İdarelerinin bütün faaliyet ve işlemlerinin kanunlara, kalkınma planlarına, stratejik planlara, performans programlarına, bütçelere ve ilgili diğer yasal düzenlemelere uygun olarak yürütülmesinden,
- ✓ İdarelerinde etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve işletilmesinden,
- ✓ İşlerin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almayla ilgili işlemlerin yaptırılması, ödemelerin yapılması ve bütün bu işlemlerin belgelendirilmesinden,
- ✓ Elektronik ortamda oluşturulan bütün bilgi ve verilerin doğruluğundan,
- ✓ Gelirlerin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin işlemlerin yasal düzenlemelere uygun olarak zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından,
- ✓ Kamu idaresinin yükümlülüklerinin mevzuatına uygun olarak yerine getirilmemesi nedeniyle kamu idaresine faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası gibi ek mali külfet getirilmesinden,
- ✓ Taşınır ve taşınmazların yasal düzenlemelere uygun olarak elde edilmesi, yönetilmesi, kaydedilmesi, muhafaza edilmesi ve kullanılması veya elden çıkarılmasından,
- ✓ İş, mal veya hizmet karşılığı olarak belirlenen tutardan veya rayiç bedelden daha yüksek bedelle alım yapılarak fazla veya yersiz ödemede bulunulmasından,
- ✓ Mal alınmadan, iş veya hizmet yaptırılmadan ödeme yapılmasından,
- ✓ Mevzuata aykırı veya mevzuatta öngörülmeleyen ödemelerin yapılmasından

sorumludur.

Bunların dışında kamu idareleri ile görevlilerinin sorumluluğuna ilişkin hususlar hem 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda hem de Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 12.maddesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.

1.2.3.2. Yaptırım ve Cezalar

Kamu mali yönetiminde kanunlarda belirlenen sorumlular ve sorumluluk halleri kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanılması ile hesap verme sorumluluğu mekanizmasının hedeflenen düzeyde işleminin sağlanması konusunda yeterli olmayabilir. Bu nedenle sorumluluklara ilişkin olarak bazı yaptırımların belirlenmesine ihtiyaç duyulmuştur. 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu'nda da bir takım yaptırım hükümlerine yer verilmiştir. Bunları şu şekilde özetleyebiliriz:

- Sorumlular; mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleriyle illiyet bağı kurularak oluşturulan ilamda yer alan kamu zararından tek başlarına veya birlikte tazmin ile yükümlüdür (7/3. Md.).
- Hesabı bu kanun hükümlerine göre zamanında ve tam olarak vermeyen sorumlular veya diğer ilgililer ile Sayıştay denetimine giren kamu idareleri görevlilerinden, denetleme ve yargılama sırasında, istenilen her çeşit bilgi, belge ve defterleri vermeyen ve denetleme ve yargılamayı güçleştirenlerin aylıkları, Sayıştay'ın istemi üzerine ilgili kamu idarelerince, hesabı veya istenen bilgi, belge ve defterleri eksiksiz verinceye kadar yarım olarak ödenir. Yarım aylık kesilmeye başladığı tarihten itibaren muhasebe yetkilileri en çok üç ay, diğer görevliler ise Sayıştay'ca belirlenen süre içinde yine hesabı veya istenilen bilgi, belge ve defterleri vermez veya denetleme ve yargılamayı güçleştiren sebepleri ortadan kaldırmazlarsa, bu defa ilgili kamu idarelerince mevzuatındaki usule göre görevden uzaklaştırılarak haklarında gerekli soruşturma veya kovuşturma yapılır (9/3. Md).
- Sayıştay ilamlarının infazını izlemeyen ve gereklerini yerine getirmeyenler hakkında da üçüncü fıkradaki hükümler uygulanır (9/4. Md).
- Kanunun 6/1. maddesine göre Sayıştay, bu kanunla veya diğer kanunlarla yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleri ve görevlileriyle doğrudan yazışmaya; gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları göndereceği mensupları aracılığıyla görmeye; mallar hariç dilediği yere getirtmeye; sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırma, kamu idarelerinden temsilci istemeye yetkilidir. Ayrıca yine aynı maddenin 2. fıkrasına göre Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dahil diğer gerçek

ve tüzel kişilerden isteyebilir. Bu hükümler ile kanunun 9. madde hükümlerinin gereklerini haklı bir sebebe dayanmaksızın tam olarak ve zamanında yerine getirmeyen ilgililer hakkında Sayıştay'ın istemi üzerine disiplin veya ceza kovuşturması yapılır (9/7. Md.).

Bundan sonraki bölümde Türkiye'de Sayıştay ve Sayıştay denetimiyle ilgili hususlar ele alınacak ve konu bütünlüğü içerisinde incelenecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. TÜRK SAYIŞTAYI VE TÜRK KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE SAYIŞTAY DENETİMİ OLGUSU

2.1. TÜRK SAYIŞTAYI

2.1.1. Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğu'nda mali uyuşmazlıkların çözümü, mali konulardaki teftiş ve denetim görevleri Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) kurulmadan önce Meclis-i Muhasebe-i Maliye, Zimemat Komisyonu, Meclis-i Maliye, Meclis-i Muhasebe, Meclis-i Ali-i Hazain gibi bazı komisyon ve meclisler tarafından yerine getirilmekteydi. Bu komisyon ve meclislerin mali konuları düzenlemede başarısız olması ve mali sorunların devam etmesi üzerine 29 Mayıs 1862 (30 Zilkade 1278) tarihinde Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) kurulmuştur. Divan-ı Muhasebat Nizamnamesi ise 29 Nisan 1865 (1 Zilhicce 1281) tarihinde yürürlüğe girmiştir. Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) 29 Mayıs 1862 tarihinde kurulmuş olmasına rağmen 1878 yılına kadar görevlerini tam olarak yerine getirememiştir (Akgündüz, 1997: 67,70).

Bir nizamnameyle kurulan Sayıştay (Divan-ı Muhasebat) 1876 anayasası ile birlikte anayasal bir kurum haline gelmiştir. 1876 Anayasasınının 105, 106 ve 107. maddeleri Sayıştay (Divan-ı Muhasebat) ile ilgilidir. Sayıştay'ın anayasal bir kurum olmasından sonra 1878 yılında yeni bir kararname yürürlüğe girmiştir. Bu kararname ile Sayıştay (Divan-ı Muhasebat) bütün kamu kurumlarını denetleyebilmektedir. 1878 tarihli kararname bazı değişikliklerle 1934 yılına kadar yürürlükte kalmış ve Sayıştay (Divan-ı Muhasebat) bu çerçevede görevlerini ifa etmiştir (İnan; 1992: 16-19).

1908-1920 yılları arasında Sayıştay yürürlükte bulunan mevzuat ve yeni çıkarılan hukuki düzenlemelerle faaliyetlerini devam ettirmiştir. Kurtuluş savaşı sırasında ve savaştan sonraki dönemde mali konuların planlanmasına, iyi bir bütçe sisteminin kurulmasına ve denetlenmesine önem verilmiştir. Büyük Millet Meclisi'nin açılmasından hemen sonra gider belgelerini ödenekler açısından kontrol etmek amacıyla bir "Kalem" kurulmuştur. Fakat bu komisyon kısa bir süre görev yapmıştır. 28 Şubat 1338(1922) tarihinde çıkarılan Avans Kanununa eklenen bir madde ile Sayıştay tekrar kuruluncaya kadar meclis içinden bir komisyon seçilmesi ve bütçe denetimlerinin bu komisyon eliyle yürütülmesi öngörülmüştür. 24 Kasım 1924 tarihinde

çıkarılan “Divan-ı Muhasebatın Suret-i İntihabına Dair Kanun” ile Cumhuriyet döneminde Sayıştay yeniden kurulmuştur. Sayıştay ile ilgili hükümler 1924 Anayasası’nın 100. ve 101. maddelerinde yer almış ve böylece Sayıştay anayasal bir kurum olma niteliğini korumuştur. 01.06.1927 tarihinde Muhasebe-i Umumiye Kanunu çıkarılmış ve bu kanunla Sayıştay’ın görevlerine ilişkin bazı esaslar getirilmiştir. 01.06.1934 tarihinde yürürlüğe giren 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu ile Sayıştay’ın kuruluş ve işleyişine ilişkin esaslar yeniden düzenlenmiştir. 1961 Anayasasında da Sayıştay anayasal bir kurum olma niteliğini devam ettirmiştir. 1961 Anayasasınının 127. maddesinde Sayıştay’ın genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir, gider ve mallarını T.B.M.M adına denetlemek; sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli olduğu belirtilmektedir. 1934 yılında çıkarılan 2514 sayılı kanunun ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmesi sonucunda, 1967 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmış ve Sayıştay yeni bir kuruluş ve işleyişe kavuşturulmuştur (Akgündüz, 1997: 141-150).

1982 anayasa taslağının danışma meclisinde görüşülmesi sırasında Sayıştay’ın yürütme bölümünde düzenlenip düzenlenemeyeceği, yüksek mahkeme olup olmadığı, hukuki sorumluluğa ilişkin konuların Danıştay’da incelenip incelenmeyeceği gibi hususlar tartışma konusu olmuştur. Nihayetinde Sayıştay 1982 Anayasası’nda yüksek mahkemeler arasında gösterilmemiş; ancak yargı bölümünde yer almıştır (Akgündüz, 1997: 151, 152).

2.1.2. Sayıştay’ın Anayasal Konumu

Sayıştay 1862 yılında kurulmasında sonra ilk anayasamız olan 1876 tarihli Kanun-i Esasi’de yerini almıştır. Kanuni Esasi’nin 105, 106 ve 107. maddelerinde Sayıştay ile ilgili konular düzenlenmiştir. 1924 Anayasası (Teşkilat-ı Esasi)’nin 100. ve 101. maddeleri de Sayıştay’ı ilgilendiren hükümleri içermektedir. Sayıştay 1961 anayasasında da anayasal kurum olma niteliğini muhafaza etmiştir. 1982 Anayasası’nın 160. maddesinde ise Sayıştay’ın merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını T.B.M.M adına denetlemek; sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli olduğu ifade edilmiştir. 1982 Anayasası ile Sayıştay kararlarına karşı Danıştay’a başvurulamayacağı esası getirilmiş; ancak vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararlarının esas alınacağı hüküm altına alınmıştır. 1982 Anayasasından önceki anayasalarda Sayıştay mali yönü ağır basan bir kurum olarak algılanmış ve genelde mali konuların

düzenlendiği bölümlerde yer almıştır. Ancak 1982 Anayasasında Sayıştay yüksek mahkemeler arasında sayılmamasına rağmen, yargı bölümünde yer almıştır (Köse, 2007a: 223, 224).

1982 Anayasasının 160. maddesinde Sayıştay'ın anayasal konumunu belirleyen ve temel bir güvenceye bağlayan kurallar getirilmiştir. Sayıştay'la ilgili bu temel ilkeleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Kaneti, 1990: 10):

- ✓ Sayıştay'ın görevleri,
- ✓ Sayıştay kararlarının kesin olması,
- ✓ Vergi ve benzeri mali yükümlülükler konusunda Sayıştay ile Danıştay arasında çıkacak uyuşmazlıklarda Danıştay kararlarının esas alınacağı,
- ✓ Sayıştay'ın yapı ve işleyişinin kanunla düzenleneceği,
- ✓ Sayıştay başkan ve üyelerinin görev teminatının olması,
- ✓ Türk silahlı kuvvetlerinin elindeki devlet mallarının denetlenmesine ilişkin özellikler.

2.1.3. Sayıştay'ın Görev ve Yetkileri

2.1.3.1. Sayıştay'ın Görevleri

Sayıştay'ın görevleri 19.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 sayılı kanunun 5. maddesinde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu maddeye göre Sayıştay'ın görevleri şunlardır:

- Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde incelemek ve bunlara ilişkin sonuçlar hakkında T.B.M.M' ye zamanında, yeterli ve doğru bilgi ve rapor sunmak,
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetlemek; sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlamak,
- T.B.M.M' ye genel uygunluk bildirimini sunmak,
- Kanunlarla kendisine verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yerine getirmek.

Sayıştay'ın sayılan bu görevleri bağımsız ve etkili bir şekilde yerine getirmesi için gerekli bütün yetki ve teminatlar anayasa ve kanunlarla kendisine verilmiştir.

2.1.3.2. Sayıştay'ın Yetkileri

Sayıştay'ın yetkileri de yine 6085 sayılı kanunda düzenlenmiş olup; bunları şu şekilde sıralamak mümkündür:

- Sayıştay 6085 sayılı kanunla veya diğer kanunlarla kendisine verilen görevlerin yerine getirilmesi sırasında kamu idareleriyle doğrudan yazışabilir; gerekli bütün belge ve kayıtları dilediği yere getirebilir veya mensupları aracılığıyla görebilir; sözlü bilgi almak için her dereceden ilgili memurları çağırabilir ve temsilci isteyebilir.
- Denetimle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi kamu idareleri ve bankalar dahil bütün gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir.
- Denetimine giren işlemlerle ilgili bütün kayıt, iş, eşya ve malları olayın her aşamasında mensupları aracılığıyla veya bilirkişiler yoluyla incelemeye yetkilidir.
- Kamu idarelerinin hesap, işlem, mal ve faaliyetlerini hesap ve faaliyet dönemine bağlı kalmadan; yılı içinde veya yıllar itibariyle denetleyebilir. Sektör, proje, program veya konu bazında denetim yapabilir.
- Gerek duyulması halinde Sayıştay dışından uzman görevlendirilebilir.

2.1.4. Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı

2.1.4.1. Başkanlık, Yargı ve Karar Organları

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre Sayıştay'ın kuruluşuna dahil olan organlar; başkanlık, daireler, genel kurul, temyiz kurulu, daireler kurulu, rapor değerlendirme kurulu, yüksek disiplin kurulu, meslek mensupları yükseltme ve disiplin kurulu, denetim, planlama ve koordinasyon kurulu ile başsavcılıktır.

Başkanlık, Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşmaktadır. Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları ile yönetim birimleri doğrudan Başkanlığa bağlı olarak görev yapmaktadır. Sayıştay başkanı biri denetim işleri, diğeri ise yönetim işlerinde kendisine yardımcı olmak üzere iki başkan yardımcısı görevlendirir. Ayrıca Sayıştay Başkanının onayı ile denetimle ilgili başkan yardımcısına verilen görevlerin yerine getirilmesinde yardımcı olmak üzere en çok beş; yönetimle ilgili başkan yardımcısına verilen görevlerin yerine getirilmesinde yardımcı olmak üzere ise en çok üç bölüm başkanı görevlendirilir. Sayıştay Başkanı ve yardımcıları kanunda kendilerine verilen görevleri yapmakla yükümlüdürler.

Birer hesap mahkemesi olan daireler bir başkan ve altı üyeden oluşmaktadır. Daireler bir başkan ve dört üye ile toplanır ve oy çokluğuyla karar verirler. Daire başkanlığının boşalması, daire başkanının izinli veya özürlü olması durumunda en kıdemli üye daire başkanlığına vekalet eder. Dairelerin görevleri kanunda belirtilmiştir.

Genel kurul, Sayıştay Başkanının başkanlığında daire başkanları ve üyelerden oluşmaktadır. Başsavcı ise oy hakkı olmamak şartıyla görüşmelere katılır ve görüş bildirir. Genel kurul mevcut üye sayısının en az üçte ikisiyle toplanır ve mevcudun salt çoğunluğuyla karar verir. Genel kurul; genel uygunluk bildirimlerini görüşmek, içtihadın birleştirilmesine karar vermek, Sayıştay'ı ilgilendiren kanun teklif ve tasarılarıyla ilgili görüş bildirmek ve kanunda belirtilen diğer görevleri yerine getirmekle yükümlüdür.

Dairelerce verilen kararların son hüküm mercii olan temyiz kurulu, Sayıştay genel kurulu tarafından rapor değerlendirme kuruluna seçilenler dışında kalan daire başkanlarıyla üyeler arasından dört yıl için seçilen dört daire başkanı ve her daireden seçilen ikişer üyeden oluşmaktadır. Kurul üye tamsayısının en az üçte ikisiyle toplanmakta ve mevcudun salt çoğunluğuyla karar vermektedir.

Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Başsavcılık, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu ile Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu ise 6085 sayılı Sayıştay kanununda belirtilen esaslar çerçevesinde görevlerini yerine getirmektedir.

2.1.4.2. Sayıştay Mensupları

6085 sayılı kanuna göre Sayıştay mensupları; Sayıştay başkanı, daire başkanı ve üyeler ile denetçilerden oluşan meslek mensupları ile başsavcı, savcılar ve yönetim mensuplarıdır. Sayıştay Başkanı, bu kanunda yazılı niteliklere sahip isteklilerden 16. madde esaslarına göre belirlenecek iki aday arasından T.B.M.M Genel Kurulunca gizli oyla seçilmektedir. Daire başkanları, Sayıştay genel kurulunca, en az üç yılını doldurmuş üyeler arasından gizli oy ve üye tamsayısının salt çoğunluğu ile seçilmektedir. Daire başkanlarının görev süresi dört yıldır ve süresi dolan veya kendi isteği ile üyeliğe dönmüş olanlar yeniden seçilebilir. Sayıştay üyeleri; beşte üçü Sayıştay meslek mensuplarından, geriye kalanların en az yarısı Maliye Bakanlığı meslek mensuplarından olmak üzere Sayıştay kanununda belirlenen esaslar çerçevesinde T.B.M.M Genel Kurulunca gizli oyla seçilir.

Denetçiler, denetçi yardımcılığından yetişirler. Denetçi yardımcılığı giriş sınavını kazananlar Sayıştay Başkanı tarafından aday olarak atanır. Denetçi yardımcıları en az iki en çok üç yıllık mesleki eğitim ve staj süresinden sonra Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu kararı ve Sayıştay Başkanının onayı ile denetçi olarak atanırlar. Sayıştay Başsavcısı ve savcıları, Sayıştay Başkanının görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine ortak kararname ile atanır. Sayıştay Başsavcısının görev süresi dört yıldır ve süresi dolan Sayıştay Başsavcısı yeniden atanabilir.

Yönetim mensupları, 657 sayılı Kanuna tabi olarak yönetim birimlerinde çalışan görevlilerden oluşur. Bu kişiler, 657 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde Sayıştay Başkanının onayı ile atanır. Yönetim mensuplarının, 657 sayılı Kanunda yazılı nitelikleri taşımaları gerekmektedir.

2.2. SAYIŞTAY DENETİMİ

2.2.1. Genel Olarak Sayıştay Denetimi

2.2.1.1. Sayıştay Denetiminin Tanımı

Sayıştay denetimi kaynağını doğrudan anayasadan alan, mensupları anayasal ve yasal teminata sahip olan, bazı ülkelerde yargı yetkisiyle donatılmış bağımsız kurumlar tarafından parlamento adına yapılan denetimleri ifade etmektedir.

Sayıştay denetimi kamu kesimine özgü bir denetim türü olup; özel kesimde denetçinin statüsü ve bağlı bulunduğu birime göre iç ve dış denetim şeklinde yapılan ayırmadan farklılık arz etmektedir. Ülkemizde denetimin fonksiyonel sınıflandırılmasında Sayıştay tarafından yapılan denetim de dış denetim olarak ifade edilse de uluslararası literatürde bu tür denetimler için "yüksek denetim" kavramı kullanılmaktadır. Yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı organlarından bağımsız, kendine özgü bazı özellikleri olan bir denetim türüdür (Köse, 2007a: 17).

2.2.1.2. Sayıştay Denetiminin Özellikleri

Sayıştay denetimi bazı karakteristik özelliklere sahiptir. Bu özellikleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Turkish Court of Accounts, 1997: 65) :

- Sayıştay denetimi parlamento adına yapılan bir faaliyettir. Ancak bu durum Sayıştay denetiminin parlamentoya bağımlı olduğu anlamına gelmemektedir. Sayıştay denetiminde denetim faaliyetlerinin planlanması, programlanması, uygun yöntemlerin seçilmesi ve uygulanması parlamentodan bağımsız olarak yapılmaktadır.
- Sayıştay denetimi kendine özgü bir denetim faaliyeti olup; yasama, yürütme ve yargı faaliyetlerinin hiçbirinin kapsamı içinde değerlendirilemez.
- Sayıştay denetimi dışsaldır.
- Sayıştay denetimi kaynağını anayasadan almaktadır.
- Sayıştay denetiminin dayandığı hesap verme sorumluluğunda taraflar yasama ve yürütme organlarıdır.
- Sayıştay denetiminin faaliyet alanı oldukça geniş olup; hemen hemen kamu kesiminin tamamını kapsamaktadır.
- Sayıştay'da görev yapan denetim görevlileri gerekli bilgi ve yeteneğe sahip olmalıdır. Ayrıca denetim teknik ve metodolojileri sürekli güncellenmelidir.
- Sayıştayların en önemli özelliği bağımsız olmalarıdır. Sayıştaylar sadece kamu menfaatiyle bağlıdır ve bağımsızlık halkın ve parlamentonun güvenini tesis etmek için mutlaka gereklidir.

Bazı ülkelerde Sayıştaylar yargı yetkisiyle de donatılmıştır. Özellikle Kara Avrupası ülkelerinde hakim olan bu sistemde denetim faaliyetleri parlamentolar adına yürütülmektedir. Fakat denetim sonuçlarının çoğu yargısal süreç neticesinde kesin hükme bağlanmaktadır. Sayıştay denetiminin diğer bir özelliği ise kapsamında, amaçlarında, uygulanan yöntemlerde ve işlevlerinde sürekli olarak gelişme göstermesidir. Bunun dışında Sayıştay denetimi uluslararası standartları olan bir denetim faaliyetidir (Köse, 2007a: 18).

2.2.1.3. Sayıştay Denetiminin Amaçları

Sayıştaylar her ülkede statü, yapı, yetki ve sorumluluk açısından farklı konumda bulunsalar da faaliyetlerini belirli amaç ve misyonları yerine getirmek üzere yürütmektedirler. Kamu yönetimi alanında ortaya çıkan değişimler ve gelişmeler, etkin denetime duyulan ihtiyacın gittikçe artması Sayıştay denetimine uluslararası düzeyde de verilen önemi artırmış ve bu alanda yürütülen faaliyetlerin daha etkili olması amacıyla yüksek denetim standartları oluşturulmuştur. Yaşanan bu gelişmeler Sayıştayların denetim faaliyetlerinin amaçlarına daha kolay ve etkin bir şekilde ulaşmasını sağlayacaktır. Sayıştayların amaçlarını Dr Abraham Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisine benzeterek altı başlık altında sıralamak mümkündür. Bunlar (Walker, 2007: 4-5,8):

- 1-Yolsuzlukla mücadele etmek,
- 2-Saydamlığın artmasına katkı sağlamak,
- 3-Hesap verme sorumluluğunu temin etmek,
- 4-Ekonomik değerlerin, varlıkların, etkinliğin, verimliliğin artmasını sağlamak; etik değerleri güçlendirmek,
- 5-Derinlemesine inceleme ve denetimleri güçlendirmek,
- 6-Geleceğe yönelik öngörülerde bulunmayı kolaylaştırmak.

2.2.1.4. Etkin Bir Sayıştay Denetiminin Şartları

Sayıştay denetimi kaynağını anayasadan alan ve parlamento adına yürütülen bir denetim türüdür.Günümüzde uluslararası standartlara da kavuşmuş olan Sayıştay denetimleri demokratik yönetim anlayışının ve hesap verme sorumluluğunun yerleşmesi ve güçlenmesinde çok önemli bir işleve sahiptir. Sayıştay denetimlerinin istenen düzeyde ve etkin olarak yapılabilmesi için ise bazı şartlar gereklidir. Bunları kısaca sıralayacak olursak (Fiedler, 2004: 118) ;

- Sayıştayların bağımsızlığı anayasal güvence altına alınmış olmalıdır.
- Sayıştay başkanı ve denetim mensupları yasal güvencelerle donatılmış olmalıdır.
- Sayıştaylar görevleri kapsamındaki her türlü bilgiye serbestçe ulaşabilmelidir.
- Sayıştaylar yeterli düzeyde yetkiyle donatılmış olmalıdır.
- Sayıştaylar denetim bulgularını raporlayabilmelidir.
- Sayıştaylar hazırladıkları raporların içeriği, zamanlaması ve kamuoyuna açıklanması konularında bağımsız olarak karar verebilmelidir.
- Sayıştayların görüş ve tavsiyelerinin yerine getirilmesi için etkin izleme mekanizmaları mevcut olmalıdır.
- Sayıştaylar mali ve idari olarak özerk olmalarının yanında, yeterli düzeyde insan kaynağına ve maddi imkanlara sahip olmalıdır.

2.2.1.5. Sayıştayların Türleri

Dünyada Sayıştayların artan önemine rağmen tek tip bir Sayıştay mekanizması yoktur. Ülkelerin geçirmiş oldukları tarihsel dönüşümler ve devlet geleneklerindeki farklılıklar

Sayıştayların da farklı şekillerde örgütlenmelerine yol açmıştır. Temel olarak üç tür Sayıştay örgütlenmesinden bahsetmek mümkündür (Dye ve Stapenhurst, 1998: 5):

2.2.1.5.1. Mahkeme Tipi Sayıştaylar

Bu tür Sayıştaylar bir takım yargısal yetkilerle donatılmışlardır. Bundan dolayı kamudaki idari nitelikteki olaylarda idare mahkemesi gibi faaliyet göstermektedir (Santiso,2006: 98-99). Bu tipteki Sayıştaylarda denetimler sonucunda elde edilen bulguların bir bölümü yargılama yapılarak kesin hükme bağlanır. Yargılama yoluyla kesin hükme bağlanamayacak nitelikteki denetim sonuçları ise çeşitli raporlarla parlamentolara sunulur. Mahkeme tipi Sayıştayları genellikle Kıta Avrupa'sı ülkelerinde görmek mümkündür. Türk Sayıştay'ı da bu model esas alınarak kurulmuş ve günümüze kadar varlığını sürdürmüştür (Köse,2007a:43). Fransa, İtalya, İspanya, Portekiz ve Brezilya Sayıştay'larını mahkeme tipi sayıştaylara örnek olarak verebiliriz (Santiso, 2006: 99).

2.2.1.5.2. Kurul Tipi Sayıştaylar

Kurul tipi Sayıştaylar da belirli karar alma mekanizmalarına sahiptir. Ancak bu tipteki Sayıştayların yargı yetkisi bulunmamaktadır(Santiso,2006: 99). Yargı yetkisi olmayan bu Sayıştaylar denetim faaliyetlerini dış raporlamaya dönük olarak gerçekleştirerek elde ettikleri denetim sonuçlarını parlamento veya hükümete sunmaktadır(Köse,2007a:43). Almanya, Hollanda, İsveç ve Arjantin Sayıştay'larını kurul tipi sayıştaylara örnek olarak verebiliriz. (Santiso, 2006: 99)

2.2.1.5.3. Monokratik (Westminster) Tip Sayıştaylar

Bu tip sayıştaylar tek bir genel denetçi (auditor-general) tarafından yönetilmekte ve daha ziyade parlamentoya yardımcı bir kurum olarak görev yapmaktadırlar (Santiso, 2006: 99).

Yargı yetkisi olmayan bu tür sayıştaylar daha ziyade kamu kesimindeki teknik inceleme ve denetim faaliyetlerinden sorumlu olup; faaliyet sonuçlarını çeşitli tür ve nitelikteki raporlarla parlamentoya sunmaktadırlar. Sunulan bu raporlar hükümetlerin denetlenmesi ve hesap verme sorumluluğunun sağlanması açısından birer araç olarak kullanılmaktadır (Köse,2007a:43). Bu model ABD, Kanada, İngiltere, Şili, Kolombiya, Peru ve Meksika gibi Anglo-Saxon ülkelerinde yaygındır (Santiso, 2006: 99).

Yukarıda açıklanan Sayıştay türleri karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2.1. Sayıştayların Türleri ve Temel Özellikleri

Temel Özellikler	Sayıştay Türleri		
	Mahkeme Tipi Sayıştaylar	Monokratik Tip Sayıştaylar	Kurul Tipi Sayıştaylar
Kurum Yöneticisi	Kıdemli Yargıç	Genel Denetçi	Kurul Başkanı
Görev Süresi	Emekli Oluncaya Kadar	Normalde belirli bir süre sınırı vardır.Ancak bazen belirsiz sürelidir.	Belirli sürelidir.
Ana Denetim Türü	Uygunluk Denetimi	Mali Denetim	Farklı türlerde denetim
Kamu Hesapları Komisyonu (PAC)	Hayır	Evet	Evet
Yargısal Fonksiyon	Var	Yok	Yok
Personelin Niteliği	Hukuk-Avukat	Finans- Muhasebeci, denetçi	Değişken
Denetim bulgularının takibi	Sayıştayda görev yapan hakimler ya ceza verir ya da beraat kararı verirler.	Kamu hesapları Komisyonuna (PAC) sunulur.PAC raporları görüşür ve kendi raporlarını yayımlar.	Kamu hesapları Komisyonuna (PAC) sunulur.PAC raporları görüşür ve kendi raporlarını yayımlar.

Kaynak : DFID (2004). Characteristics Of Different External Audit Systems. s-13.

<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.dfid.gov.uk/aboutDFID/organisation/pfma/pfma-externalaudit-briefing.pdf>

2.2.1.6. Sayıştaylarla İlgili Ülke Örnekleri

2.2.1.6.1. Fransa Sayıştayı

Bugünkü şekliyle 1807 yılında kurulan Fransa Sayıştay'ının görevleri son elli yıl içerisinde önemli ölçüde artırılmıştır. 22 Haziran 1967 tarihinde çıkarılan bir kanunla görev alanı yeniden düzenlenen Fransa Sayıştay'ı bütün bakanlıkları ve kamu kurumlarını denetleyebilmektedir.1976 yılında sosyal güvenlik kurumları ile kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi de Sayıştay'ın görev alanına sokulmuştur.1983 yılında denetim sisteminde ciddi değişiklikler yapılmış ve bölge sayıştayları kurulmuştur. Bölge Sayıştaylarının kurulmasıyla merkezi Sayıştay kurumu nitelik değiştirmiş ve temyiz mercii konumuna gelmiştir. Sayıştay Fransa Anayasası'nın 47.

maddesinde yer almış ve esas görevi parlamento ve hükümete mali yasaların uygulanması konusunda yardımcı olmak şeklinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte ikisinden de bağımsızdır. Fransa Sayıştay'ı bir başkan, yedi daire başkanı, seksenbeş üye ve yeteri kadar denetçiden oluşmaktadır. Birinci başkan kurumun başıdır ve cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadır. Bunların dışında savcı ise kanunların uygulanmasını gözetlemektedir (Köse, 2007a: 121, 122).

Fransız Sayıştay'ı kamu fonlarının uygulamadan sonra denetimini yapan bir yüksek mahkeme statüsündedir. Sayıştay üyeleri hakim teminatına sahiptir ve Sayıştay kararlarının başka mercilerde temyiz edilmesi mümkün değildir. Bundan dolayı Sayıştay bir yüksek mahkeme statüsünde kabul edilmiştir. Mali mevzuatın uygulanmasından sorumlu olan saymanların yargılanması Sayıştay'da yapılarak sonuçlandırılır. Bunun dışında Sayıştay her yıl parlamentoya bir önceki yıla ait kesin hesap kanunuyla ilgili özel bir rapor sunmakta ve burada bütçe ödeneklerinin kullanılmasına ilişkin gözlem ve yorumlarını belirtmektedir (İnan, 1992: 10,11).

2.2.1.6.2. İngiltere Sayıştay'ı (NAO)

Parlamentar ve çoğulcu demokrasinin ilk ortaya çıktığı ülke olan İngiltere'de yüksek denetimin de oldukça uzun bir geçmişi bulunmaktadır. 1314 yılında kurulan Sayıştay (Comptroller General of the Exchequer) dünyadaki ilk Sayıştay olarak kabul edilmektedir. Ancak İngiltere Sayıştay'ı bugünkü şekline 19. yüzyılda yapılan merkezi yönetim reformları neticesinde kavuşmuştur. 1866 yılında kabul edilen Sayıştay yasası ile tüm kamu hesaplarının bağımsız denetimi görevi Sayıştay'a verilmiştir. 1977 yılında çıkarılan yeni Sayıştay yasası ile mali yapı dışında yönetim işlerinin yürütülmesiyle ilgili inceleme görevi de Sayıştay'a verilmiştir. 1983 yılında çıkarılan bir yasayla da Sayıştay'ın bağımsızlığı güçlendirilmiş ve Sayıştay Başkanı avam kamarasının bir üyesi kabul edilmiştir. Sayıştay'ın adı da Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office-NAO) olarak değiştirilmiştir. İngiltere'de Sayıştay denetimi Kıta Avrupa'sı sisteminden büyük oranda farklıdır. İngiliz denetim sisteminde monokratik bir kurumsal yapı vardır. Ayrıca yargısal boyutu yoktur. Parlamento ile yakın bir ilişki söz konusudur ve denetimden sonuç alınması daha ziyade parlamento ve kamuoyu baskısıyla mümkün olmaktadır. İngiltere Sayıştay'ında bir başkan ve başkan vekili, yedi adet başkan yardımcısı, yeterli sayıda denetçi ve yönetim personeli görev yapmaktadır (Köse, 2007a: 148,149).

İngiliz denetim ofisi bütçe ödeneklerinin bakanlıklara ve diğer kamu kuruluşlarına dağıtım düzeni olan ödenek muhasebesi görevini üstlenmiştir. Ayrıca bütün kamu kurumlarının hesaplarının doğruluğunu ve mevzuata uygunluğunu değerlendirmek, gelir, gider ve mal hesaplarını incelemek ve bu inceleme sonuçlarını parlamentoya bildirmekle görevlidir. Bunun

dışında 1983 yılında getirilen yeni bir denetim sistemiyle bütçe ödeneklerinin verimli, etkin ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığını da değerlendirmektedir (İnan, 1992: 6).

2.2.1.6.3. İtalya Sayıştay

İtalya Sayıştay'ı 1862 yılında kurulmuştur. Ancak İtalya'da yüksek denetim olgusunu Roma İmparatorluğu dönemine kadar götürmek mümkündür. Kuruluşunda denetim ve yargı fonksiyonları verilen Sayıştay 1948 anayasasında bazı değişikliklere uğramıştır. Devam eden süreçte Sayıştay'ın bölge teşkilatları kurulmuş ve 1981 yılında yapılan bir değişiklik ile yerel yönetimlerin denetim görevi de Sayıştay'a verilmiştir. 1994 yılındaki değişikliklerle harcama öncesi denetimin ağırlığı azaltılmış ve harcama sonrası denetim ile performans denetimine ağırlık verilmeye başlanmıştır (Köse, 2007a: 141).

Sayıştay bütün kamu kurum ve kuruluşları ile devletten yardım alan kuruluşların gelir, gider ve mallarını denetleyerek parlamentoya rapor sunmaktadır. Bakanlar dahil bütün kamu görevlilerini sorumlulukları çerçevesinde yargılayarak gerektiğinde ilgili kişi ve kurumları uyarabilmektedir. Sayıştay yargısı ve Sayıştay'ın parlamentoya sunduğu raporlar sadece Sayıştay denetim sonuçlarını kapsamamakta; vatandaşların şikayetleri ve diğer denetim birimlerinden alınan veriler de bu raporlarda değerlendirilmektedir. Sayıştay'ın verimlilik ve etkinlik denetimleri neticesinde elde ettiği bulgular yargılanmayarak parlamentoya raporlar şeklinde sunulmaktadır. Parlamentoya sunulan bu raporlar periyodik raporlar olabileceği gibi; parlamentonun talepleri istikametinde hazırlanan raporlar da olabilmektedir (İnan, 1992: 15,16).

2.2.1.6.4. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay (GAO)

Amerika Birleşik Devletleri'nin her eyaletinde görev yapan yüksek denetim kurumları bulunmaktadır. Ancak federal düzeydeki yüksek denetim kurumu 1921 yılında kurulan ve merkezi Washington'da bulunan Genel Muhasebe Ofisi (General Accounting Office-GAO)'dir. GAO adını 2004 yılında yeni rolüne ve misyonuna uygun olarak Hükümet Hesap Verme Ofisi (Government Accountability Office-GAO) olarak değiştirmiştir (Köse, 2007a: 163,164).

GAO bağımsız bir şekilde görevlerini yerine getiren ve kongrenin bekçisi olarak da adlandırılan bir kurumdur. GAO'nun amacı Amerikan halkının menfaatleri doğrultusunda federal yönetimin hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine ve performansının geliştirilmesine katkıda bulunmaktır. GAO bu amaçlarını gerçekleştirmek için kamu kaynaklarının nasıl harcandığını incelemekte ve yasama organı ile kamu idarecilerine bazı önerilerde bulunmaktadır. GAO kongre temsilcilerine objektif, profesyonel, doğru ve gerçeklere dayanan bilgiler sunmaktadır.

Ayrıca GAO hükümet politika ve programlarının geliştirilmesi konusunda da önerilerde bulunmaktadır (Walker, 2005: 137).

GAO'nun bağımsızlığı başkana tanınan güvencelerle güçlendirilmiştir. GAO başkanı onbeş yıllık süreyle kongrenin önerdiği adaylar arasından ABD Başkanı tarafından atanmaktadır. Başkan yargı kararıyla suçluluğu ispat edilmeden veya kongrenin ortak kararı olmadan görevden alınmamaktadır. Bu durum GAO Başkanı'nı Amerikan Başkanı karşısında güçlü bir konuma sokmaktadır. GAO monokratik bir yapıya sahiptir ve başkan ile üç başkan yardımcısı en üst yönetimi oluşturmaktadır. Ayrıca hukukçulardan oluşan bir Danışma Bürosu ve yolsuzluk iddialarını incelemekle görevli soruşturma ofisi bulunmaktadır. GAO biri yönetsel diğeri ise denetimden sorumlu başkan yardımcılarının başında bulunduğu iki ana bölüm ve bunların vekillerinin başında bulunduğu yedi bölümden oluşmaktadır. GAO kongreye yardımcı olan bir denetim ve danışma organı olarak görev yapmaktadır. GAO talep üzerine ya da doğrudan kongreye ve kongrenin alt komitelerine çeşitli nitelikte raporlar sunmaktadır. GAO bütün resmi dairelerdeki bilgi ve belgeleri isteme ve inceleme yapma yetkisine sahiptir. Son yıllarda çıkarılan yasalarla GAO' nun yetkileri artırılmış ve faaliyetleri çok geniş bir alana yayılmıştır (Köse, 2007a: 167-171).

GAO kurulduğu 1921 yılından itibaren kongrenin kendisinden istediği inceleme ve araştırmaları yapmakla yükümlü olmuştur. Ancak 20. yüzyılın ilk yarısında GAO kongre nezdinde çok itibar görmemiştir. 1969 yılına kadar GAO tarafından hazırlanan raporların sadece % 10'unun kongrenin talepleri doğrultusunda hazırlandığı tahmin edilmektedir. Ancak son yıllarda kongrenin ihtiyaçlarına paralel olarak bu tablo değişmiş ve GAO' ya yeni sorumluluklar verilmiştir. Bu durum ise GAO ile kongre arasında daha sıkı bir işbirliğinin ortaya çıkmasını sağlamıştır (Havens, 1992: 39).

GAO kurulduğu ilk yıllarda daha ziyade belge denetimi yapmaktaydı. İkinci dünya savaşından sonra GAO kamusal faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini incelemeye başlamış ve daha kapsamlı bir denetim anlayışını benimsemiştir. 1960'lı yıllardan sonra ise program değerlendirmesi olarak bilinen ve yönetimin faaliyetlerinin öngörülen amaçları ne ölçüde karşıladığını inceleyen farklı bir çalışma yöntemini benimsemiştir. Günümüzde GAO politika analizleri yapmakta ve daha uzun vadeli sorunlarla ilgilenmektedir. Örneğin, GAO mali sorunlara ilişkin açıklamalar yapmakta, kamu yönetiminin modernizasyonuna yönelik çalışmaları sürdürmekte ve yüksek riskli gördüğü hükümet programları, politikaları ve faaliyetlerine kamuoyunun dikkatini çekmektedir (Walker, 2005: 138).

2.2.2. Türkiye’de Sayıştay Denetimi

2.2.2.1. Sayıştay Denetiminin Genel Esasları

Sayıştay, denetim alanına giren kurum ve kuruluşlar üzerinde yürüttüğü denetim faaliyetlerini belirli esaslar çerçevesinde yerine getirmektedir. Sayıştay denetiminin genel esasları 6085 sayılı Sayıştay kanunu ile yasal bir zemine oturtulmuş olup; 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nde ise söz konusu genel esaslar ayrıntılı olarak sayılmıştır. Buna göre Sayıştay denetiminin genel esasları şunlardır:

- Sayıştay denetimi; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi anlamına gelmektedir.
- Sayıştay; kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler. Hesap verme sorumluluğu, her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu olmasını ifade eder.
- Sayıştay denetimi düzenlilik ve performans denetiminden oluşur. Sayıştay incelemesi ise Sayıştay’ın kesin hükme bağlama ve denetim dışında kalan diğer çalışmaları ifade etmektedir.
- Sayıştay, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirdiği denetim ve incelemeler sonucunda, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediğini T.B.M.M’ye sunulacak Sayıştay raporlarında belirtir. Kamu zararına sebep olunan durumlar ise bu zararın tazminine ilişkin hükme bağlama işlemi ile sonuçlandırılmaktadır.
- Denetim faaliyetleri genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütülmelidir. Ancak, Uluslararası Denetim Standartları ile iç mevzuat arasında bir farklılık söz konusu olduğunda iç mevzuat esas alınır.
- Denetim faaliyetleri, güncel denetim yöntemlerinin uygulanmasında gerekli özenin gösterilmesi suretiyle yerine getirilmelidir.
- Daha kaliteli bir denetim için, denetim faaliyetlerinin her aşaması denetim standartlarına, stratejik planlara, denetim programlarına ve mesleki etik kurallarına uygunluk açısından gözden geçirilmelidir.

2.2.2.2. Sayıştay'ın Denetim Alanı

Sayıştay'ın denetim alanının geniş olması parlamento ve kamuoyuna sunulan bilgi ve raporların kapsamının da geniş olmasını sağlayacaktır. Son yıllarda dünya genelinde de bu yönde gelişmeler olmaktadır. Yapılan çalışma ve uygulamalarda bu hususa dikkat çekilmektedir. Örneğin 1977 tarihli Lima Deklarasyonu'nun 18. bölümünde, genel bütçeye yansıtıp yansımadığına veya ne şekilde yansıtıldığına bakılmaksızın, tüm kamu mali yönetiminin Sayıştay denetimine tabi olması gerektiği ve kamu mali yönetiminin ulusal bütçe dışında kalan kısımlarının Sayıştay denetiminden muaf olmadığı belirtilmiştir.

Ayrıca merkezi ve doğu Avrupa ülkeleri yüksek denetim kurumlarının Avrupa Birliği'yle entegrasyonunu sağlamak amacıyla ihtiyaç duyulan ortak temel kriterleri belirlemek üzere oluşturulan bir çalışma grubunca hazırlanmış olan Avrupa Birliği'yle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyelerin 1. bölümünde de Sayıştayların ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına bakılmaksızın, A.B fonları da dahil olmak üzere tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemesine ilişkin olarak anayasa ve yasalarda açık bir şekilde ifade edilen yetki ve araçlara sahip olmaları gerektiği belirtilmektedir.

Bütün bu gelişme ve tavsiyelerle uyumlu olarak ülkemizde Sayıştay'ın denetim alanının genel çerçevesi Anayasada belirlenmiştir. Buna göre anayasanın 160. maddesinde, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler Sayıştay'ın denetim alanındaki kurumlar olarak belirlenmiştir.

Sayıştay'ın denetim alanına ilişkin ayrıntılı hükümler ise 6085 sayılı Sayıştay kanununun 4. maddesinde yer almaktadır. Buna göre Sayıştay;

- Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesindeki kamu payı doğrudan veya dolaylı olarak % 50'den fazla olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları (% 50'den az olması halinde ortaklık hakları yönüyle), diğer kamu idarelerini (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),
- Yukarıda sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri (kamu payının yarıdan az olması halinde ortaklık hakları yönüyle),
- Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine

Sayıştayı							
-----------	--	--	--	--	--	--	--

Kaynak: State Audit in the European Union, NAO. s.15-16

1-Kamu fonlarından yararlanan özel kuruluşlar. 2-Kamu fonlarından yararlanan mahalli idareler.

http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/befa05/State_Audit_Book2.pdf

2.2.2.3. Sayıştay Denetiminin Türleri

2.2.2.3.1. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin hesap ve işlemleriyle bunlara ilişkin olarak yıl sonunda hazırlanan mali raporların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda görüş bildirilmesi, kamu idarelerinin gelir ve giderleriyle mallarına ait hesap ve işlemlerinin yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğunun belirlenmesi ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesini ifade etmektedir. Sayıştay tarafından yapılacak düzenlilik denetimlerinin amaçlarını (T.C Sayıştay Başkanlığı, 2011: 5);

- ✓ Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali tablolarının, faaliyet sonuçlarını ve mali durumlarını doğru ve güvenilir olarak gösterip göstermediği ve kamu idarelerinin gelir, gider, hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığı konularında görüş bildirmek,
- ✓ Mali yönetim ve iç kontrol sistemleri hakkında değerlendirmelerde bulunmak,
- ✓ Mevzuata aykırı iş ve işlemlerden kaynaklanan kamu zararlarını tespit etmek, şeklinde ifade edebiliriz.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek düzenlilik denetimleri;

- Mali kaynakların incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolar hakkındaki görüş ve düşüncülerin açıklanması suretiyle denetlenen kurumların hesap verme sorumluluklarının doğrulanması,
- Hükümetin hesap verme sorumluluğunun bir bütün olarak doğrulanması,
- Yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluğun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere mali işlem ve sistemlerin denetlenmesi,
- İç kontrol ve iç denetim sistemlerinin denetlenmesi,
- Denetlenen kurumlarca alınan kararların yönetim ve davranış standartlarına uygunluğunun denetlenmesi,
- Denetimle ilgili olan ya da denetimlerde ortaya çıkan ve Sayıştay'ın açıklanmasını gerekli gördüğü diğer hususların raporlanması gibi öğeleri içermektedir (T.C Sayıştay Başkanlığı, 2000: 133).

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nde düzenlilik denetimlerinin yürütülmesine ilişkin esaslar ise şu şekilde ifade edilmiştir:

- ✓ Düzenlilik denetimi kamu idaresi temelinde ve cari yıl esasına göre yürütülür.
- ✓ Düzenlilik ve performans denetimleri birlikte planlanır ve yürütülür.
- ✓ Düzenlilik denetimleri Sayıştay denetim yönetmeliğine göre yürütülür.
- ✓ Denetimler risk odaklı ve sistem bazlı olarak gerçekleştirilir.
- ✓ Denetimler grup başkanlıklarında görevli denetçilerden oluşan ekiplerce yürütülür.
- ✓ Denetimlerde ulaşılan sonuçlar yeterli ve uygun delillerle desteklenmelidir.
- ✓ Düzenlilik denetimleri sonucunda tespit edilen kamu zararlarına ilişkin yargılamaya esas rapor düzenlenir.

Düzenlilik denetimini kapsamında inceleyeceğimiz uygunluk denetimi ve mali denetimin karşılaştırılmasına aşağıdaki şekilde yer verilmiştir. Şekle göre mali denetim kapsamında finansal hesap ve işlemlerin denetimi yapılmakta ve bunların doğruluğu raporlanmaktadır. Uygunluk denetiminde ise kişi ya da kurumların faaliyetleri ilgili kanunlara göre değerlendirilir ve ulaşılan sonuçlar raporlanır.

2.2.2.3.1.1. Uygunluk Denetimi

ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) 4000¹'e göre uygunluk denetimi, kamu kurumlarının faaliyetlerinin kanunlara, uymak zorunda oldukları kural ve politikalara, kuruluş ilkelerine, bütçe düzenlemelerine, kendilerini ilgilendiren sözleşme ve finansman anlaşmalarına uygun olup olmadığının belirlenmesidir.

6085 sayılı Sayıştay kanununda ise uygunluk denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetim şeklinde tanımlanmıştır.

Uygunluk denetimlerinin konusu belli bir gelir, gider ya da mal olabileceği gibi belirli proje veya faaliyetler de olabilir. Uygunluk denetimi çok geniş bir alanı kapsamaktadır. İçerisinde mali boyutu olan iş ve işlemlerin dışında, kamu kurumları tarafından yürütülen ve mali boyutu olmayan işlemler de olabilir (T.C Sayıştay Başkanlığı, 2011: 11).

¹ ISSAI(International Standards of Supreme Audit Institutions) INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliği) tarafından hazırlanan yüksek denetim kurumları standartlarını ifade etmektedir. Düzenlilik denetiminin gerçekleştirilmesine ilişkin standartlar ISSAI 4000-4999'da yer almakta olup; ISSAI 4000 ise Düzenlilik Denetimi Rehberine giriş hakkındaki esasları içermektedir.

Uygunluk denetimi tek başına yürütülebileceği gibi; mali denetim ya da performans denetimlerinin bir parçası olarak da yürütülebilir. Uygunluk denetimlerinin amaç ve alanları Sayıştayların yetki ve anayasal rolleri, kanunlar ve denetlenecek kurumlara ilişkin düzenlemeler gibi birçok faktöre bağlı olarak değişmektedir.

Ülkemizde Sayıştay'ın yapmış olduğu uygunluk denetimi genelde harcama sonrasında yapılan bir denetim türüdür. Uygunluk denetimi Sayıştay'a hesapların gönderilmesi ya da yerinde yapılan denetimlerde hesapların denetçiler tarafından teslim alınmasından bu hesaplara ilişkin ilamların düzenlenmesine kadar olan bir süreci kapsar.Sayıştay'a gelen veya denetçilerce teslim alınan hesaplar öncelikle mevzuata uygunluk yönünden incelenir.Mevzuata aykırı olan, maddi hata içeren veya suç unsuru taşıyan belgelerle ilgili olarak 'sorgu' düzenlenir.Sorumluların bu sorgulara otuz gün içerisinde yazılı savunma yapmaları gerekmektedir.Suç unsuru taşıyan belgelerle ilgili olarak ise Cumhuriyet Savcılıklarına suç duyurusunda bulunulur.Sorumluların sorguda belirtilen hususlara ilişkin olarak gerekli düzeltmeleri yapmaları ya da savunmaların yerinde görülmesi durumunda sorgu konusu hususlar rapora alınmaz.Aksi durumda ise denetçi hazırlayacağı yargı raporunda sorumlular hakkında gerekli işlemlerin yapılmasını ister (Mutluer vd., 2007: 480,481).

2.2.2.3.1.2. Mali Denetim

Mali denetim kavramı; kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunması ve kullanılmasının mevzuat, belirlenen öncelikler ve diğer ilke ve esaslara uygun olup olmadığının denetlenmesi şeklinde tanımlanabilir.Mali denetim; bütün mali işlemlere ilişkin verilerin, tabloların, varlık ve yükümlülüklerin genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygun olmasının dışında, varlıkların korunması ve denetlenen idarelerin belirlenen ilke ve esaslara uyup uymadığı veya ne derecede uydukları konusunda güvence sağlamaktadır (Mutluer vd., 2007: 474).

Kamu idarelerinin hesap, işlem, mali rapor ve tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş bildirilmesi ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik yapılan çalışmalar mali denetim kapsamında yer almaktadır(T.C Sayıştay Başkanlığı, 2011: 5, 14).

Kamu kurumlarının Sayıştay tarafından yapılan mali denetiminin hedefi, mali tabloların sunumu, bunların kurallara uygunluğu, yapılan işlemlerin verilen yetkilere uygunluğu, denetlenen kurumların mali düzenlilik, uygunluk ve mali kontrollerle ilgili riskli ve zayıf yönleri hakkında parlamentoya bilgi sunmaktır. Denetçiler tüm işlemlerin tam, doğru ve gerçek değerleri ile kaydedildiğinden, belgelerin mevzuat hükümlerine ve muhasebe kurallarına uygun

olduğundan emin olacak şekilde denetim faaliyetlerini yerine getirir. Denetçilerin yapılan denetimlerde yeterli ve güvenilir kanıtlar elde etmesi ve denetim standartlarına uygun hareket ederek mali tablolarla ilgili olarak makul bir düzeyde güvence beyan etmesi gerekir (Gülen, 1998: 5).

2.2.2.3.2. Performans Denetimi

2.2.2.3.2.1. Tanım

Performans denetimi, bir organizasyonun faaliyetlerinin; kaynakların etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı ve sorumlulukların ise makul bir şekilde yerine getirilip getirilmediği bakımından değerlendirilmesi şeklinde tanımlanabilir (Khan, 1997: 69).

Performans denetimi kamu idarelerinin doğru işleri en az maliyetle yapıp yapmadıklarının incelenmesi şeklinde de tanımlanmaktadır. Performans denetimi, hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında önemli faktörlerden olan idarelerin etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesi ile kamu faaliyetlerine ilişkin çıktı ve sonuçların bilinmesinin güvencesini oluşturmaktadır. Bundan dolayı kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi ancak bağımsız bir denetim mekanizmasıyla gerçekleşebilir. Etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik performans denetimini diğer denetim türlerinden ayıran en önemli unsurlardır (Mutluer vd., 2007: 475).

Performans denetimiyle hükümet faaliyet ve programlarının başarısı ekonomik, verimli ve etkili bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin saptanması amacıyla sistematik ve objektif bir şekilde değerlendirilmektedir. Yapılan bu saptamalar eksikliklerin giderilmesine yönelik tavsiyelerle birlikte, hesap verme sorumluluğunun sağlanması ve doğru adımların atılması noktasında sorumluluk taşıyan yönetici, bakan ve parlamenterlere rapor olarak sunulur. Performans denetimi kamu kaynaklarının hesap verilebilir ve sorumlu bir şekilde yönetiminde çok önemli bir role sahiptir (Waring ve Morgan, 2007: 323).

Performans denetimi; kaynak kullanımı, bilgi sistemleri, girdi ve çıktıların dağılımı, performans göstergeleri, kontrol sistemleri, yasal ve etik uygunlukların incelenmesi yoluyla kamu varlıklarının ekonomik, etkili ve verimli bir şekilde yönetilip yönetilmediğini değerlendirir. Performans denetimi, gerçekleşen performans değerleri ile önceden belirlenen performans kriterlerini karşılaştırmak üzere kurgulanmış bir denetim türü olup; kamu kaynaklarının yönetim kalitesi konusunda yeterli bilgi ve güvence sağlar (Dye, 2007: 313).

2.2.2.3.2.2. Performans Denetiminin Tarihsel Gelişimi

İkinci dünya savaşından sonra bütün dünyada kıt kaynakların daha etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde kullanılması için yeni arayışlar ortaya çıkmıştır. Ancak Sayıştayların düzenlilik denetimlerinin yanında performans denetimlerine yönelmeleri 1980'li yıllarda olmuştur. 1977 yılında yayımlanan Lima Deklarasyonu ile performans denetiminin tanımı yapılmış 1986 Sydney Kongresinde ise performans denetiminin amaçları belirlenmiştir. Performans denetimi ortaya çıkmasından günümüze kadar önemli oranda değişmiş ve gelişmiştir. Başlangıçta daha ziyade maliyetlerin azaltılması ve tasarruf yapılması üzerinde durulmuştur. Bu dönemde performans denetimleri, denetim yapılan kurumların karşılaştıkları engeller dikkate alınmadan yapıcı bir yaklaşımla değil; eleştirel bir tarzda yapılıyordu. Denetim raporlarında daha çok hata ve performansın zayıf olduğu durumlara yer verilmekteydi. Uygulamadan elde edilen tecrübeler, bilimsel gelişmeler ve yeni tekniklerin kullanılmaya başlanmasıyla denetlenen kurumların yaşadığı sorunların temeline inilerek sorunları daha iyi teşhis eden ve bunlara ilişkin daha açık ve net çözüm yolları sunan, daha makul ve uygulanabilir önerilerde bulunan yeni bir anlayışla hareket edilmeye başlanmıştır. Bu süreçte kamu yönetimi alanında da önemli gelişmeler yaşanmış ve saydamlık, hesap verme sorumluluğu gibi kavramlar kamu yönetiminin temel ilkeleri haline gelmiştir. Kamu yönetiminde hizmet ve kalite standartları yükselmiş ve performans ölçümleri yapılmaya başlanmıştır. Performans ölçümleri sonucunda elde edilen performans bilgileri bütçe kaynaklarının tahsisinde ve uzun dönemli stratejik planlamaların yapılmasında temel olarak alınmaya başlanmıştır. Kamu yönetimindeki gelişmeler performans denetimlerinde uygulanan tekniklerin de gelişmesini sağlamıştır. Girdi ve çıktılardan ziyade sonuçların önem kazanması, kamunun hizmet kalitesinin artması, yapılan faaliyetlerin sonuçlarının ölçülebilir olduğunun anlaşılması performans denetimlerine olan güveni artırmıştır. Sayıştayların raporlama kapasitelerinin gelişmesiyle yapılan performans denetimi sonuçlarının parlamentoya sunulması kamu sektöründe yaşanan gelişmelere çok olumlu katkı sağlamıştır (T.C Sayıştay Başkanlığı, 2002: 5- 8).

2.2.2.3.2.3. Performans Denetiminin Amaçları

Performans denetimleri kamu hizmetlerinde sürdürülebilir gelişmelerin ortaya çıkarılması, hizmetlerin kalitesini artırma, parasal etkiler oluşturma ve saydamlığı artırma gibi amaçlara katkı sağlamaktadır. Bu amaçlara ulaşmak için sağlanan güvenilir bilgiler denetlenen kurumların gelişmesine de yardımcı olmaktadır (T.C Sayıştay Başkanlığı, 2002: 15).

Performans denetiminin iki temel amacı bulunmaktadır. Bunlar (Kubalı, 1998: 31);

- Kamu kaynaklarının kullanılması ve idaresi konularında parlamentoya bağımsız ve tarafsız bilgi sunmak, tavsiyelerde bulunmak ve teminat sağlamak,
- Kullanılan kamu kaynaklarından azami derecede verim alınmasının yolları ile denetlenen kurumun işleyiş ve kontrol sistemlerinin geliştirilmesi konularında önerilerde bulunmak.

Bu amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla denetlenen kurum ve kuruluşların faaliyet ve programlarındaki eksiklikler tespit edilir ve çözüm yolları belirlenmeye çalışılır. Performans denetimleri sonucunda oluşturulan raporlar kamudaki sorumluluk anlayışı ve iç kontrol sistemlerinin gelişmesine de katkı sağlar. 1986 yılında Sydney’de düzenlenen XII. INTOSAI Kongresinde ise performans denetiminin amaçları şu şekilde açıklanmıştır:

- Kamu kaynakları ile gelir ve gider konularında parlamento ve kamuoyuna tarafsız ve güvenilir bilgiler sunarak kamuda karar alma sürecinin gelişmesine katkı sağlamak,
- Kamu mali yönetiminin gelişmesini sağlamak,
- Yönetimlerin kendi performanslarının değerlendirilmesini teşvik etmek,
- Sorumluluk zincirinin yaygınlaşmasına katkı sunmak .

Performans denetimi bir kurumun genelinde, proje ya da faaliyet temelinde yapılabileceği gibi; bunun dışında yönetim kontrol süreçlerinin değerlendirilmesi amacıyla da yapılabilir (Allen ve Tommasi, 2001: 251, 252).

2.2.2.3.2.4. Performans Denetiminin Unsurları

Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik performans denetimini diğer denetim türlerinden ayıran en önemli unsurlardır (Mutluer vd., 2007: 475).

Tutumluluk belirli bir kalite düzeyini gözeterek maliyetleri en az seviyeye indirmektir. Tutumluluk fiziksel ve mali kaynakların dışında, insan kaynakları ve bilgiyi de içeren bir kavramdır. Tutumluluk kaynakların elde edilmesiyle ilgilidir. Tutumluluk konuları incelenirken kaynakların doğru zamanda, doğru yerde, doğru miktarda, doğru kalite ve maliyetle elde edilip edilmediği üzerinde durulmaktadır. Verimlilik; mal, hizmet ve diğer çıktılarla kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Belli bir çıktıyı en az girdiyle elde etmek ya da belli bir girdiyle en fazla çıktıya ulaşmak anlamına gelir. Ancak verimlilik artışı kaliteyi düşürmemelidir. Etkinlik ise istenen etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi, başka bir ifadeyle hedeflere ulaşma derecesini ifade etmektedir. Etkinlik konuları değerlendirilirken çıktılarla sonuçlar arasındaki ayrımın doğru bir şekilde yapılması gerekir. Sonuçları ölçmek ve

değerlendirmek çıktıları ölçmek ve değerlendirmekten daha zordur (T.C Sayıştay Başkanlığı, 2002: 1-3).

Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik kavramları birbirleriyle sıkı ilişki içerisinde. Örnek olarak, kaynakların tutumlu bir şekilde elde edilmesi girdilerin maliyetini azaltarak verimliliğe olumlu katkı sağlar. Verimlilik ve etkinlik de birbiriyle yakından ilişkilidir. Program veya faaliyetlerin amaçlarına ulaşması için uygun yöntemlerin seçilmesinde verimlilik çok önemlidir. Verimlilik ve tutumluluk iç süreçlerle, etkinlik ise sonuçların değerlendirilmesiyle ilgilidir. Genel olarak bunlar birbirlerini dengelemektedir. Uygulamada ise bu kavramlar arasında belirgin sınırlar yoktur (Kubalı, 1998: 44-45).

2.2.2.3.2.5. Performans Denetiminin Aşamaları

Performans denetiminde tek bir denetim metodolojisi ve anlayışı olmamakla birlikte genel olarak performans denetimi;

- ✓ Planlama,
- ✓ Uygulama,
- ✓ Raporlama,
- ✓ İzleme, olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır.

Planlama Aşaması: Bu aşamada denetçiler denetlenecek kurumun da içinde bulunduğu sektörü ayrıntılı bir şekilde inceleyerek kurum hakkında bilgi toplar. Genel bir inceleme yapılarak kurumların yükümlülüklerini, organizasyonlarını, ana programlarını, tabi oldukları mevzuatı ve iş prosedürlerini incelerler. İncelemeler neticesinde genel inceleme raporu oluşturulur. Genel inceleme, denetçileri incelenmesi gereken ya da parlamentonun ilgileneceği alanlara doğru yönlendirir. İncelemenin başarısız olmaması için bu gerekli bir adımdır. Ayrıntılı olarak incelenmesi gereken alanlar belirlendikten sonra denetçiler belirlenen alanların bir ön incelemesini yaparlar. Bu aşama genel incelemeden daha detaylı yapılıdır. Bunun sonunda denetçiler kuruma ilişkin belgelerden ya da ilgili kurum görevlilerinden faydalanmak suretiyle; tarihi geçmiş, planlama, finansman, uygulama, denetim kriterleri, faaliyetler ve önemli olabilecek diğer konuları da içerecek bir ön inceleme raporu hazırlar. Denetçiler tarafından denetim kriterleri ve önemli olabilecek konular belirlenir. Bu konular denetçi tarafından iç kontrol süreçlerinin değerlendirilmesiyle elde edilir (Khan, 1997: 76).

Uygulama Aşaması: Bu aşamada denetçiler tarafından önemli olabilecek konularla ilgili ayrıntılı denetim programları hazırlanır. Bu program denetçilerin denetlenecek örnek alanları ve

büyükliklerini seçmeye katkı sağlar (Khan, 1997: 77). Daha sonra uygun kalite, yeterli ve geçerli kanıtlarla denetim bulguları ve sonuçları elde edilmeye çalışılır. Bunun için hesaplar, iç kontroller, sistemler ve diğer bilgiler incelenir ve analiz edilir (Kubalı, 1998: 62).

Raporlama Aşaması: Denetim raporu denetim sürecinin son ürünüdür. Diğer denetim türlerinin aksine denetim raporlarının belirli bir formatı yoktur (Khan, 1997: 78). Denetimler sonucunda ilk olarak taslak bir rapor hazırlanır ve ilgili kurumların yöneticileriyle görüşülür. Tarafların görüş ve yorumları değerlendirilerek kesin denetim raporu hazırlanır (Kubalı, 1998: 62). Raporun ana bölümünde gerçek durum, bulgular ve tavsiyelere yer verilir. Gerçek durumla ilgili olan bölümde denetlenen proje, program ya da organizasyonun tarihi geçmiş, finansmanı, planlaması, uygulaması ve faaliyetleri yer alır. Bulgular kısmında işin başarısı, maliyetleri, etkinsizliğin daha çok hangi alanlarda görüldüğü gibi hususlara yer verilir. Tavsiyeler kısmında ise özel bir yön tayininden daha ziyade genel olarak takip edilmesinde fayda görülen konulara yer verilir (Khan, 1997: 78). Hazırlanan bu rapor parlamento ve kamuoyunun bilgisine sunulur.

İzleme Aşaması: Denetim raporları ilgili kurum yöneticilerine verildikten sonra raporda belirtilen hususlara uyulup uyulmadığının izlenmesi son aşamayı oluşturmaktadır. İzleme aşaması performans denetiminin bütünleyici bir parçasıdır. Denetim sonuçlarının izlenmesi; üzerinde uzlaşılan tavsiyelerin uygulamaya geçirilmesi, parlamento komisyonlarında gündem oluşturulması ve performans denetimlerinin etkinliği gibi konuların parlamentoya geri bildiriminde önemli faydalar sağlar (Kubalı, 1998: 121).

2.2.2.3.2.6. Türk Sayıştay'ı ve Performans Denetimi

Performans denetimlerinin Sayıştay tarafından yapılabilmesi için bazı şartlar gereklidir. Bunlardan birincisi, harcamacı kuruluşların stratejik planlarını yaparak hedeflerini belirlemiş olmalarıdır. Diğer önemli şart ise, Sayıştay'ın performans denetimlerini yapacak bir yapıya kavuşturulmasıdır. Bunların ötesinde hem Sayıştay'ın hem de harcamacı kuruluşların verimlilik denetimi yapılması gerektiğine inanmış olmaları gerekir. Sayıştay 1996 yılına kadar bu ve benzeri bir takım şartların oluşmaması nedeniyle performans denetimlerini birkaç pilot uygulama dışında gerçekleştirememiştir (Mutluer vd., 2007: 166).

Sayıştay, performans denetimine ilişkin yasal yetkiyi 1996 yılında elde etmesine rağmen; 1990'lı yılların başından itibaren özellikle İngiltere, Kanada ve Pakistan Sayıştayları ile kurduğu ilişkilerle performans denetimine yönelik olarak bazı ortak çalışmalar gerçekleştirmiştir. Bu faaliyetler ve bazı personele verilen eğitimlerle performans denetiminin hazırlık çalışmaları yürütülmüştür.

1996 yılında çıkarılan 4149 sayılı kanunla 832 sayılı Sayıştay kanununa eklenen ek 10. madde Türkiye’de Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminin yasal dayanağını oluşturmuştur. Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmesi başlıklı bu maddede; Sayıştay’ın, denetimine giren kurum ve kuruluşların kaynakları ne derecede verimli, etkin ve tutumlu kullanıp kullanmadıklarını incelemeye yetkili olduğu ve bu incelemeler sonucunda hazırlanan raporların Birinci Başkan tarafından T.B.M.M’ ye sunulacağı ifade edilmiştir. Bu düzenlemeyle Sayıştay’a açık olarak VET denetimi yapma yetkisi verilmiştir.

Ayrıca 5018 sayılı kanunun 68. maddesinde dış denetimin, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle yapılacağı belirtilmiştir.

Türk Sayıştay’ı saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu güçlendirmeyi, hizmet kalitesini artırmayı, sürdürülebilir gelişme sağlamayı, parasal etki oluşturma ve değer katmayı yapacağı performans denetimlerinin amaçları olarak belirlemiştir. Sayıştay gerçekleştireceği performans denetimlerine ilişkin temel ilkelerini ise; hesap verme sorumluluğu, açık iletişim, güvenilir olma, değer katma, nesnellik, bağımsızlık, yeterlik ve titizlik olarak ifade etmektedir (T.C Sayıştay Başkanlığı, 2002: 15- 18).

Sayıştay performans denetimi uygulamasına ilk olarak 1996 yılında başlamıştır. İngiltere Sayıştay’ı ile ortak bir proje çerçevesinde pilot olarak performans denetimi uygulamalarına başlanmış ve zamanla yaygınlık kazanması hedeflenmiştir. İlk olarak Karayolları Genel Müdürlüğü’nün faaliyetleri performans denetimi için örnek olay olarak belirlenmiş ve bu çerçevede pilot uygulamalar devam ettirilmiştir.

1999 yılında Sayıştay bünyesinde Performans Grubu oluşturulmuştur. Bunun yanında performans denetimleriyle ilgili inceleme ve araştırma çalışmaları yapılmış, rehberler ve el kitapları hazırlanmış, yabancı ülke uygulamalarından faydalanmak amacıyla çeşitli tercüme yapılarak yayımlanmıştır. Bu ve benzeri faaliyetlerle performans denetimlerine ilişkin altyapı oluşturulması ve pilot olarak yapılan performans denetimlerinin yaygınlaştırılması amaçlanmıştır. Sayıştay tarafından performans denetimi yapılan bazı konular şunlardır:

- Karayolları Genel Müdürlüğü Yol Yapım, Onarım ve Bakım Faaliyetleri(Pilot Çalışma)
- Kültür Bakanlığına Bağlı Müzelerin Faaliyetlerinin İncelenmesi (Pilot Çalışma)
- Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele Etme
- İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?

- Kıyılarının Kullanımının Planlanması ve Denetimi
- e-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler
- Türkiye'de Atık Yönetimi Ulusal Düzenlemeler ve Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi
- Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele
- Trafik Kazalarını Önleme Faaliyetleri

Görüldüğü üzere Sayıştay çok farklı alanlarda performans denetimi faaliyetlerini yürütmüştür. Yapılan bu denetimler sonucunda hazırlanan performans denetim raporları ise T.B.M.M' ye sunulmuştur.

19.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 sayılı yeni Sayıştay kanununda da performans denetimine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Sayıştay'ın yeni dönemde yapacağı performans denetimlerine ilişkin usul ve esaslar ise Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 20. maddesinde belirlenmiştir. Buna göre Sayıştay'ın gerçekleştireceği performans denetimlerinin esasları şunlardır:

- ✓ Performans denetimleri cari yıl esasına göre ve kamu idaresi temelinde yürütülür. Bunun dışında performans denetimleri konu, sektör, faaliyet ve proje tabanlı olarak birden fazla yılı ve birden fazla kurumu kapsayacak şekilde de yürütülebilir.
- ✓ Performans denetimi ve düzenlilik denetiminin birlikte planlanması ve yürütülmesi gerekmektedir.
- ✓ Denetimler Sayıştay denetim yönetmeliği ve hazırlanacak denetim rehberlerine göre yürütülür.
- ✓ Denetimler, denetim grup başkanlıklarında görevli denetçiler tarafından ekip çalışması esasına dayalı olarak yerine getirilir. Gerekğinde grup dışından denetçiler ile Sayıştay dışından uzmanlar da denetim ekibinde görevlendirilebilir. Denetim ekibinin yaptığı çalışmalar denetim rehberlerinde yer alan açıklamalar doğrultusunda belgelenir.
- ✓ Denetim sonucunda ulaşılan bulgu, sonuç ve öneriler, yeterli ve uygun denetim kanıtı ile desteklenir.

Sayıştayca gerçekleştirilecek performans denetimlerinin planlama, yürütülme ve raporlama aşamalarına ilişkin hususlar da yine yukarıda zikredilen Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 21., 22. ve 23. maddelerinde belirlenmiştir.

2.2.2.3.3. T.B.M.M.' nin Talebi Üzerine Yapılan Denetimler

T.B.M.M.' nin talebi üzerine yapılan denetimlere ilişkin esas ve usuller Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 50. ve 51. maddelerinde belirlenmiştir. Buna göre; T.B.M.M. araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden talep edilen bazı denetimler de Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Böyle bir talebin gelmesi durumunda Başkanlık tarafından görevlendirilen destek grubu denetim talebinin ön incelemesini yaparak görüşünü on iş günü içerisinde Başkanlığa gerekçeli olarak sunar.

Sözkonusu denetim taleplerine ilişkin olarak yapılacak ön incelemede;

- Denetim talebinin 6085 sayılı kanununun 45. maddesindeki hususlara ilişkin olup olmadığı,
- Denetim taleplerinin Sayıştay denetimine ilişkin bütün mevzuat hükümlerinde belirlenen esas ve usuller ile mevcut bütçe ve işgücüyle nasıl sonuçlandırılacağı hususu araştırılmaktadır.

Yapılan ön incelemede talebin 6085 sayılı kanununun 45. maddesi kapsamında olmadığına karar verilirse konu Başkan tarafından, gerekçeli bir yazı ile T.B.M.M. Başkanlığı'na sunulur.

Talep edilen denetimlerin 6085 sayılı kanununun 45. maddesi kapsamında olduğunun tespit edilmesi halinde ise, başkanlık tarafından görevlendirilen denetim grubu ya da gruplarınca bu denetimler öncelikli olarak gerçekleştirilir. Denetimler sonucunda hazırlanan rapor, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Başkanlık tarafından T.B.M.M.'ye sunulur.

2.2.2.4. Sayıştay Yargısı

2.2.2.4.1. Sayıştay Yargısının Niteliği

Ülkemizde Sayıştay anayasa ve yasalarla yargı yetkisiyle donatılmış bir kurumdur. Bütçenin yargısal denetimi Sayıştay tarafından esas olarak uygulamadan sonra sorumluların hesap ve işlemleri üzerinden yapılmaktadır. Sayıştay yaptığı yargılama ile sorumluların hesap ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu, sorumluluklarını ve sorumluluk derecelerini tespit etmektedir. Sayıştay bu görevi yerine getirirken yargı kurumu gibi hareket etmekte ve kamu hukukuna özgü sorumluluk anlayışını uygulamaktadır. Ancak Sayıştay yargısı gerek konu gerekse şahıs itibarıyla sınırlıdır (Onar, 1966a: 1919).

Bazı kamu görevlilerinin sorumluluklarının genel görevli mahkemeler yerine özel bir yargı merci olan Sayıştay'da saptanması hukuk devleti ilkesi ve hukuk mantığına aykırı bir durum değildir. Farklı hukuki statüye sahip kişiler görev, yetki, hak ve yükümlülüklerinin niteliğine göre farklı yargı kurumlarına tabi kılınabilirler. Kamu gelir, gider ve malları konusunda sorumluluk taşıyan kişilerin hukuki durumları sıradan vatandaşlarınkinden farklı olduğundan; bu kişilerin hazineye karşı mali sorumluluklarının tespit edilmesi de farklı esas ve usuller ile yargı mercilerine bağlı kılınmalıdır (Duran, 1974: 7).

Ancak Sayıştay'ın yargı yetkisi ve bu yetkinin niteliği konusunda literatürde farklı görüşler mevcuttur. Örneğin; Onar(1966b:794)'a göre Sayıştay yürütme içerisinde bağımsız bir kurum olup; yargı organı değildir. Ayrıca Sayıştay'ın sorumluların hesap ve işlemleri hakkında karar verirken bazı yargı usullerini kullanıyor olması Sayıştay'ı bağımsız bir yargı organı yapmaz. Bundan dolayı Sayıştay kararlarıyla ilgili olarak Danıştay'a başvuru yolu açık olmalıdır.

Sayıştay'ın yapmış olduğu denetim faaliyetleri T.B.M.M. adına yapılırken; yargı faaliyetleri tamamen bağımsız bir hesap yargılaması mahiyetindedir. Sayıştay'ın yaptığı bu hesap yargılamasının bazı özelliklerini şu şekilde belirtebiliriz (Mutluer vd., 2007: 481, 482):

- Hesap yargılamasında sorumlular ve sorumluluk halleri kanunlarla belirlenmektedir.
- Hesap yargısı diğer yargı türlerine göre daha basittir.
- Bu yargı türünde hesap ve işlemler öncelikli olup; sorumluların kişisel durumları ikinci plandadır. Bir başka deyişle bazı özel haller dışında işlemi yapan sorumlunun kasıt, kusur veya ihmalinin olup olmadığı gibi hususlara bakılmaz.

2.2.2.4.2. Yargılama Süreci

Sayıştay denetçileri tarafından yapılan denetimler sonucunda sorumluların savunmaları da dikkate alınarak yargılamaya esas rapor düzenlenir. Bu raporlar başkanlığa sunulur ve Başkanlık da en geç on beş gün içerisinde bu raporları dairelere gönderir. Yargılamaya esas raporların dairelere gönderildikten sonra çalışmaya ara verme süreleri hariç en geç altı ay içerisinde karara bağlanarak bunlara ilişkin tutanak ve ilamların düzenlenmesi gerekmektedir. Yargılamaya esas raporlar dairelere gönderildikten sonra Daire Başkanlarınca bu raporlar hakkında Savcılığın görüşü alınır. Bunun üzerine savcılığın görüşünü de içeren yargılamaya esas rapor incelenmesi amacıyla bir daire üyesine verilir. Üyenin de düşüncesini bildirmesi üzerine hesap ve işlemlerin yargılanmasına başlanır.

Yargılama neticesinde;

- Hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluğuna,
- Kamu zararı söz konusu ise bunun ilgililerden tazmin edilmesine,
- Hesap ve işlemler ile ilgili olarak kamu zararı oluşmadığından ilişilecek bir husus bulunmadığına,
- Gerekli görülen hususların ilgili mercilere bildirilmesine karar verilebilir.

Yargılama sırasında, mahkemelere veya yürütülen bir soruşturma için ilgili idari mercilere verilmiş olması nedeniyle yargılamaya konu olan bir işleme ilişkin bilgi ve belgelerin yeterli görülmemesi ve kovuşturma veya soruşturma sonucunun beklenmesine gerek görülen hallerde, bu hususlara ilişkin hesap ve işlemlerin yargılanması durdurularak, hüküm dışı bırakılabilir. Hüküm dışı bırakılan konuların yargılanmasına eksiklikler giderildikten sonra devam edilir. Hesapların yargılanması sonucunda dairelerce verilen hükümler gerekçeli olarak tutanağa bağlanır.

2.2.2.4.3. İlamlar

Gerekçeli olarak düzenlenen Sayıştay ilamları sorumlulara, sorumluların bağlı olduğu kamu idarelerine, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığına, ilgili muhasebe birimine ve başsavcılığa tebliğ edilir. İlamlarda bulunması gereken hususlar 6085 sayılı kanunun 51. maddesinde ve Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 17. maddesinde ayrıntılı olarak sayılmıştır. Kanunda belirtilen esaslar çerçevesinde ilamlarda açıklama ya da düzeltme yapılabilir. İlamlar tebliğ edildikten sonra doksan gün içerisinde yerine getirilir. İlamların yerine getirilmesinden ilamların gönderildiği kurumların üst yöneticileri sorumludur. Üst yöneticilerin kimler olduğu 5018 sayılı kanunun 11. maddesinde sayılmıştır. Buna göre bakanlıklarda müsteşar, diğer kamu idarelerinde en üst yönetici, il özel idarelerinde vali ve belediyelerde belediye başkanı üst yöneticidir. Ancak, Millî Savunma Bakanlığında üst yönetici bakandır. İlamlarda yer alan tazmin tutarları 09/06/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil edilir.

İlamlar konusunda 6085 sayılı kanun, 832 sayılı kanundan farklı olarak; sorumlular ile sorumlulukları arasında illiyet bağı kurulması, tazmin hükmü verilen tutarların kanuni faiz oranına göre tahsil edilmesi ve ilamların infazından kamu idarelerinin üst yöneticilerinin sorumlu olması gibi bazı yenilikler getirmiştir (Dedeoğlu, 2011: 69, 70).

2.2.2.4.4. Kanun Yolları

Sayıştay yargısında başlıca kanun yolları temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltmesidir. Kanun yollarına başvurulmasına ilişkin talepler dilekçelerle yapılır ve bu dilekçelerde başvuruda bulunan kişinin, varsa kanuni temsilcisinin ya da vekilinin adı, soyadı, ünvanı veya adresine; ilamın tarihi ve numarasına, ilgili hesabın adı ve yılına; başvuru konusuna; başvuru kanun yolu ve hukuki sebeplerine ve eğer varsa duruşma taleplerine yer verilir. İlgililer dilekçelerine itirazlarını ispat edecek belgeleri de eklerler. Dilekçelerde bahsedilen hususların olmaması durumunda ilgisine göre temyiz kurulu veya daire bunların tamamlanması için on beş gün süre verir. Bu sürede de eksiklikler tamamlanmazsa başvurular reddedilir.

2.2.2.4.4.1. Temyiz

Sayıştay daireleri tarafından verilen kararlar temyiz kurulunda temyiz olunabilir. Kurulun vermiş olduğu kararlar kesindir. Dairelerce verilen ilamlar; kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak ve hesap yargılamasına ilişkin usullere uyulmaması nedenleriyle temyiz olunabilir. Temyiz süresi ilamların ilgililere tebliğinden itibaren altmış gündür. Temyiz kurulu temyiz olunan hükmü olduğu gibi veya düzelterek tasdik edebilir, bozabilir ya da kurul üye tamsayısının üçte iki çoğunluğuyla kaldırabilir.

2.2.2.4.4.2. Yargılamanın İadesi

Yargılamanın iadesi talebi Sayıştay Başkanlığı'na hitaben yazılmış imzalı bir dilekçe ile yapılır. Sorumlular, sorumluların bağlı bulunduğu kamu idareleri, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri için Maliye Bakanlığı, ilgili muhasebe birimi ve başsavcılık yargılamanın iadesi talebinde bulunabilir. Ayrıca Sayıştay daireleri de doğrudan yargılamanın iadesi talebinde bulunabilir. Yargılamanın iadesi sebeplerini sıralayacak olursak;

- Hesapta maddi hata, isim yanlışlığı veya eksikliği bulunması, noksanlık veya mükerrerlik olması,
- Denetleme veya hesap yargılaması sırasında görülmeyen yanlış veya usulsüz bir işlemin hükümden sonra ortaya çıkmış olması,
- Denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması,
- Hüküm üzerinde etkisi olmuş bir belgede sahtecilik yapılmış olması,
- Hükme esas tutulan bir ilamın bozulması,
- Görevlendirilen bilirkişi veya uzmanın gerçeğe aykırı rapor düzenlemiş olması,

İlgililer ilamın tebliğinden itibaren beş yıl içerisinde yargılamanın iadesi talebinde bulunabilirler. Yargılamanın iadesi talepleri hükmün verildiği daireler tarafından incelenmektedir. Yargılamanın iadesi talebinde bulunmak ilamın icrasını engellemez. Yargılamanın iadesi dilekçesini inceleyen daire gerekli gördüğü takdirde, kanunen geçerli bir teminat karşılığında, icranın geciktirilmesine karar verebilir.

2.2.2.4.4.3. Karar Düzeltmesi

İlgililer temyiz kurulu kararları hakkında yazılı bildirim yapıldıktan sonra on beş gün içerisinde bir defaya mahsus olarak karar düzeltmesi talep edebilirler. Karar düzeltme sebepleri şunlardır:

- Hükme etki eden iddia ve itirazların kararda karşılanmamış olması,
- Verilen bir kararın aynı konuyla ilgili olarak birbirine aykırı hükümler içermesi,
- Temyiz incelemesinde hükmün esasına etki eden hile ve sahtekarlıkların ortaya çıkması,
- En az bir tane temyiz sebebinin bulunması

Temyiz kurulu karar düzeltmesi talebinde ileri sürülen sebeplerle bağlıdır. Karar düzeltmesi talebinde bulunmak kesin hükmün yerine getirilmesini engellemez.

2.2.2.5. Sayıştay Raporları

2.2.2.5.1. Sayıştay'ın Raporlama Görevi ve Önemi

Dünyada birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de Sayıştay anayasal bir kurum olarak çok önemli görevler üstlenmiş durumdadır. Bu görevler içerisinde en önemli olanlarından biri de raporlama görevidir.

Kamuda hesap verme sorumluluğu anlayışını güçlendirmek ve kamu kaynaklarından maksimum düzeyde faydalanmayı sağlamak, kamuoyunun objektif bir şekilde bilgilenmesini sağlamak, kurumların daha etkin ve verimli üretim yapmalarını sağlamak için üretim süreçleri hakkında değerlendirmelerde bulunmak ve bu yolla idarelere yol göstermek Sayıştay'ın asli görevleri arasındadır. Sayıştay'ın daha kapsamlı, nitelikli ve fonksiyonel denetim çalışmaları yürütmesi ve ilgili bütün kesimleri tatmin edecek düzeyde raporlar düzenlemesi çok önemlidir. Bu raporların ilgili kurumlar ve kamuoyu ile paylaşılması ve raporlarda yer alan hususlara uyulup uyulmadığının taviz verilmeden takip edilmesi Sayıştay'ın etkinliğinin artırılmasına büyük katkı sağlayacaktır. Sayıştay'ın en önemli işlevi olan denetim işlevinin etkili bir şekilde yerine getirilmesi Sayıştay raporlarından arzu edilen sonuçların elde edilmesi noktasında büyük önem taşımaktadır (Köse, 2007a: 257).

Sayıştay raporları kamu yönetimlerine ilişkin içerdiği kapsamlı bilgilerle mali saydamlığın güçlenmesine katkı sağlayacaktır. Ayrıca, Sayıştay tarafından hazırlanan raporların parlamentoya sunulması parlamentonun denetim fonksiyonunu yerine getirmesini çok olumlu etkileyerek hesap verme sorumluluğu anlayışını da güçlendirecektir.

Ülkemizde son yıllarda yapılan yasal reformlarla birlikte Sayıştay'ın raporlama görevi konusunda önemli yenilikler getirilmiştir. 5018 sayılı kanun ve 2010 yılında yürürlüğe giren 6085 sayılı kanunla Sayıştay'ın hazırlayacağı rapor sayısı arttığı gibi, bu raporların içerik ve kapsamı hususunda da önemli değişiklikler olmuştur. Daha fazla sayıda ve daha kapsamlı Sayıştay raporlarının parlamento ve kamuoyu ile paylaşılması daha katılımcı, şeffaf ve hesap verebilir bir kamu yönetimi anlayışının sağlanmasına önemli yararlar sağlayacaktır. Toplumun ve ilgili bütün tarafların kamu yönetimine ilişkin ayrıntılı ve nitelikli bilgiyle donatılmış olması açık, saydam ve katılımcı bir süreç olan iyi yönetim kavramını da güçlendirecektir.

2.2.2.5.2. Sayıştay Raporlarında Bulunması Gereken Özellikler

Kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın sağlanmasında önemli rolü olan Sayıştay raporları bazı özellikleri taşımaları halinde hem parlamentoya hem de vatandaşlar ve ilgili bütün taraflara daha fazla katkı sunacaktır. Bu bağlamda Sayıştay raporlarının taşınması gereken özellikleri şu şekilde özetleyebiliriz (INTOSAI Capacity Building Committee, 2010: 13-15):

- Sayıştay raporları açık ve anlaşılır olmalıdır.
- Raporlarda duru ve akıcı bir dil kullanılmalıdır.
- Raporlarda uzun cümlelerden ziyade kısa ve anlaşılır cümleler kullanılmalıdır.
- Raporlar mantıklı bir yapı ve düzenli bir sitille hazırlanmalıdır. Yani raporlarda başlık, giriş, denetim bulguları, değerlendirmeler, görüş ve öneriler, temel alınan standartlar, denetim kriterleri, denetimin süresi v.b hususlar sistematik bir silsile içerisinde yer almalıdır.
- Rapor başlıkları kısa ve açık olmalıdır.
- Daha anlaşılır olması açısından raporun özetlendiği bir kısım oluşturulmalıdır.
- Raporun yazılma aşamasında iletişim konusunda uzman kişilerden yardım alınabilir. Bu kişiler raporda verilmek istenen temel mesajların ve raporun formatının oluşturulmasına olumlu katkı sağlayacaklardır.
- Raporlarda verilen kompleks bilgilerin anlaşılmasını kolaylaştırmak amacıyla tablo, şekil, harita gibi unsurlara yer verilmelidir.
- Rapor yazılmadan önce raporun formatı belirlenmelidir.

- Raporlarda toplanan bütün delillerin ve eldeki denetim bulgularının özetlendiği sonuç kısmına yer verilmelidir. Çünkü sonuç kısmı raporun amacına ulaşması noktasında çok önemlidir.
- Raporlarda yer alan tavsiyeler denetim bulgu ve delilleri üzerine inşa edilmelidir.
- Hesap verme sorumluluğu sürecine yardımcı olması ve parlamento ile denetlenen kişi ve kurumların beklentilerini karşılaması için Sayıştay raporları zamanında hazırlanmalıdır.

2.2.2.5.3. 5018 ve 6085 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Sayıştay'ın Hazırlayacağı Raporlar

2.2.2.5.3.1. Denetim Raporları

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen düzenlilik ve performans denetimlerine ilişkin olarak denetim grup başkanlıkları tarafından hazırlanan denetim rapor taslakları Başkanlığa sunulmakta; bir örneği ise ilgili kamu idaresine gönderilmektedir. Bu denetim raporları kamu idarelerinin üst yöneticileri tarafından raporu aldıkları tarihten itibaren otuz gün içerisinde cevaplandırılır. Gönderilen bu cevaplar da dikkate alınarak denetim grup başkanlıklarınca denetim raporları oluşturulur. Bu raporlar, Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini takip eden mayıs ayı sonuna kadar Başkanlığa sunulur. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini temmuz ayının onbeşine kadar Başkanlığa sunmak zorundadır. Başkanlık bu raporları görüşünü bildirmek üzere Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderir. Bu sürecin sonunda ise söz konusu raporlar Dış Denetim Genel Değerlendirme raporu ile birlikte T.B.M.M.'ye sunulur. Ayrıca bilgi ve gereğinin yapılması için ilgili kamu idarelerine gönderilir.²

2.2.2.5.3.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Dış denetim genel değerlendirme raporu hem 5018 sayılı kanun hem de 6085 sayılı kanunda yer almıştır. Ancak rapora ilişkin ayrıntılı bilgilere daha ziyade 6085 sayılı Sayıştay Kanununda yer verilmiştir.

Buna göre, kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporları, idareler itibariyle birleştirilir ve bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilir. Denetim raporları, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından otuz gün içerisinde cevaplandırılır. Bu cevaplarla birlikte yeniden düzenlenen denetim raporları dairelerin görüşleri alınmak üzere ilgili yılı takip eden mayıs ayı sonuna kadar Başkanlığa sunulur. Daireler temmuz ayının on beşine kadar bunlara ilişkin

² Bakınız: Sayıştay Denetim Yönetmeliği, 35. md.

görüşlerini bildirirler. Dairelerin de görüşleri alındıktan sonra bu denetim raporları ve mali konulardaki diğer hususları içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve rapor değerlendirme kurulunun görüşü alınır. Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimini ile birlikte T.B.M.M.'ye sunulur.

Dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu ve 6085 sayılı kanunun 42. maddesinde belirtilen raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde T.B.M.M., kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Dolayısıyla bu raporlar yasama denetiminin gerçekleştirilmesinde ve hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında önemli bir işlevi yerine getirmiş olur.

2.2.2.5.3.3. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

5018 sayılı kanunun 41. maddesine göre üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri hesap verme sorumluluğu çerçevesinde her yıl faaliyet raporları hazırlar. İdarelerin faaliyet raporlarına ilişkin usul ve esasları belirleyen ve 5018 sayılı kanunun 41. maddesi gereğince hazırlanması öngörülen "Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik" 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 17.03.2006 tarihinde resmi gazete yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

İdarelerin faaliyet raporlarında; kullanılan kaynaklar, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenleri, varlık ve yükümlülükler ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgiler, stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetler ve performans bilgileri yer alır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderir. Ayrıca İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan mahallî idareler genel faaliyet raporu ile Maliye Bakanlığı'nca hazırlanacak genel faaliyet raporunun birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığı'na gönderilir.

Sayıştay'a gönderilen kamu idarelerine ilişkin idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan mahallî idareler genel faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanan faaliyet genel değerlendirme raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından mahallî idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler

genel faaliyet raporu ile birlikte T.B.M.M.'ye sunulur ve bir örneği de Maliye Bakanlığı'na gönderilir. T.B.M.M. bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasyla ilgili olarak yönetim ve hesap verme sorumluluğunu görür.

2.2.2.5.3.4. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

Malî istatistikler, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî işlemlerini kapsamakta olup; uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanılabilirlik, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığı'nca derlenir. Merkezî yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri malî istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlar ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığı'na gönderir. Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelere ait malî istatistikler ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler Maliye Bakanlığı'nca birleştirilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır.

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay bünyesindeki denetim grup başkanlıklarınca değerlendirilir. Bunun sonucunda hazırlanan değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanı tarafından Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra T.B.M.M.'ye sunulur ve Maliye Bakanlığı'na gönderilir. Maliye Bakanlığı rapordaki hususlara ilişkin gerekli önlemleri almakla sorumlu tutulmuştur.

2.2.2.5.3.5. Genel Uygunluk Bildirimi

Sayıştay tarafından bütçe işlemlerinin ayrıntılı bir şekilde incelenmesi sonucunda oluşturulan Genel Uygunluk Bildirimleri T.B.M.M. tarafından yapılan denetimin esasını oluşturmaktadır. Sayıştay hazırladığı genel uygunluk bildirimleriyle kesin hesap kanun tasarısının ve kamu hesaplarının uygunluğuna karar verilmesinde T.B.M.M.'ye yardımcı olmaktadır (Tosun ve Cebeci, 2008: 126).

Genel uygunluk bildirimini hazırlama Sayıştay'a verilmiş anayasal bir görevdir. Genel uygunluk bildirimini taslağı; denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanır. Genel uygunluk bildirimini taslaklarına Sayıştay Genel Kurulunda son şekli verilir. Sayıştay genel uygunluk bildirimlerini dış denetim raporları, idare faaliyet raporları

ve genel faaliyet raporunu dikkate alarak hazırlar. Anayasanın 164. maddesine göre ise Sayıştay hazırladığı genel uygunluk bildirimini, ilgili olduğu kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde T.B.M.M.'ye sunar.

Kesin hesap kanun tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin T.B.M.M.'ye sunulmuş olması, ilgili yıla ait Sayıştay'ca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlememekte ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmemektedir. Genel uygunluk bildiriminin sunulmasından sonra kesin hesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildirimini ile birlikte ek olarak T.B.M.M.'ye sunulmaktadır.

2.2.2.5.3.6. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetlenmesi Sonucunda Hazırlanan Raporlar

6085 sayılı yeni Sayıştay kanunu ile Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu kaldırılarak Sayıştay bünyesine dahil edilmiş ve kamu iktisadi kuruluşları da Sayıştay denetimine girmiştir. Bu kuruluşların denetimi sonucunda hazırlanan yıllık denetim raporları, en geç ilgili olduğu yılın bitimini takip eden eylül ayı sonuna kadar Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilir. Rapor Değerlendirme Kurulu tarafından, ekim ayı sonuna kadar son şekli verilen bu raporlar Sayıştay Başkanlığınca denetlenen kuruluşa ve bir örneği de ilgili bakanlığa gönderilir. Kuruluşlar hazırlayacakları cevaplarını varsa yönetim kurullarından yoksa yetkili organlarından geçirmek suretiyle, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içerisinde Sayıştay'a ve ilgili bakanlığa gönderir. İlgili bakanlık bu cevapları kendi görüşleriyle birlikte en geç onbeş gün içinde Sayıştay'a gönderir. Denetlenen kuruluşlara ait yıllık denetim raporları ile kuruluş ve bakanlık cevapları en geç ilgili olduğu yılın bitimini takip eden yılın sonuna kadar Sayıştay Başkanı tarafından T.B.M.M.'ye sunulur.

Bunun dışında kamu iktisadi teşebbüslerinin yıllık faaliyet sonuçları, ekonomi içersindeki yeri ve sorunlarının ele alındığı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu hazırlanır. Bu raporlarda yer alacak hususlar ise hazırlanacak rehberlerde belirlenir. Rapor Değerlendirme Kurulunca, ilgili oldukları yılı izleyen yılın sonuna kadar son şekli verilen Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu on beş gün içerisinde Başkanlık internet sitesinde yayımlanır. Ayrıca raporlama dönemi beklenildiğinde telafisi güç sonuçların ortaya çıkacak olması durumunda Başkanlık onayı ile kamu iktisadi teşebbüsleri denetlenebilir. Yapılacak denetim ve incelemeler sonucunda Rapor Değerlendirme Kurulu tarafından son şekli verilen raporlar gereğinin yapılması için ilgili kurumlara ve denetlenen kamu idaresine gönderilir.³

³ Bakınız: Sayıştay Denetim Yönetmeliği, 33. ve 34. md.

2.2.2.5.3.7. T.B.M.M.'den Gelen Denetim Talepleri Üzerine Hazırlanan Raporlar

T.B.M.M. araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Sayıştay'dan, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tâbi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere, tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde, her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerinin denetlenmesini talep edebilir. Bu talep çerçevesinde yapılan denetimler sonucunda hazırlanan raporlar T.B.M.M.'ye sunulmaktadır. T.B.M.M.'den gelen bu denetim talepleri Sayıştay tarafından öncelikli olarak yerine getirilmektedir.

2.2.2.5.3.8. Diğer Raporlar

Sayıştay 6085 sayılı kanunun belirli maddelerinde ve Sayıştay denetim yönetmeliğinde sayılan raporlar dışında, yapmış olduğu denetim ve incelemeler neticesinde başka raporlar da hazırlayabilir. Aşağıda sayılan denetim ve incelemeler sonucunda düzenlenen raporlar bu kapsamda değerlendirilir:⁴

- Sayıştay'ın program, proje ve konu bazında gerçekleştirdiği denetim ve incelemeler sonucunda düzenlenen raporlar,
- Kamu idarelerinin kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan denetimler sonucunda hazırlanan raporlar,
- 6085 sayılı kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendine göre yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar,
- 6085 sayılı kanunun 4. maddesinin ikinci fıkrasına göre yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar.
- Kanunlarla verilen diğer inceleme ve denetim faaliyetleri sonucunda düzenlenen raporlar.

İlgili daire ve Rapor Değerlendirme Kurulu, Sayıştay Başkanı tarafından belirlenen süreler içinde bu raporlar hakkında görüş bildirir. Daha sonra söz konusu raporlar Sayıştay Başkanı tarafından T.B.M.M.'ye sunulur veya ilgili kamu idaresine gönderilir.

⁴ Bakınız: Sayıştay Denetim Yönetmeliği, 40. md.

2.2.2.5.4. Sayıştay Raporlarının T.B.M.M 'de Görüşülmesi

T.B.M.M. bünyesinde Sayıştay raporlarının görüşülmesine ilişkin özel bir komisyon bulunmamaktadır. 832 sayılı mülga Sayıştay Kanunu'na 4149 sayılı kanunla eklenen Ek 10. maddede Sayıştay'ın denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemesi neticesinde hazırladığı raporların ve bu kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporların T.B.M.M. Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşüleceği ve komisyon önerisiyle birlikte T.B.M.M. Genel Kurulu'na sunulacağı belirtilmiştir.

Bu raporların ayrıntılı olarak düzenlendiği 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanununda ve 5018 sayılı kanunda sadece raporların T.B.M.M.'ye sunulacağı belirtilmekte olup; hangi komisyon ya da komisyonlarda görüşüleceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Ayrıca yürürlükte bulunan T.B.M.M. İç Tüzüğü de Sayıştay raporlarına yapılacak işlemlerle ilgili herhangi bir hüküm içermemektedir. Bununla birlikte bazı raporların görüşülmesine ilişkin düzenlemeler getirilmiş durumdadır. Örneğin; 5018 sayılı kanunun 42. maddesine göre, idarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu, kesin hesap kanunu tasarısı ve merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısı birlikte görüşülür. Ancak, bu raporlar ile genel uygunluk bildirimini T.B.M.M. komisyonlarında öncelikle görüşülür. Ayrıca 6085 sayılı kanunun 43. maddesinde kamu iktisadi kuruluşlarına ilişkin denetim sonuçlarının 3346 sayılı kanun çerçevesinde ilgili komisyonda görüşüleceği belirtilmektedir. 3346 sayılı kanunda belirtilen bu komisyon ise kamu iktisadi teşebbüslerinin T.B.M.M. tarafından denetlenmesini sağlamak üzere kurulan ve 35 milletvekilinden oluşan T.B.M.M. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Komisyonu'dur.

2.2.2.5.5. Sayıştay Raporlarının Kamuoyuna Duyurulması

Sayıştay raporları, Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, T.B.M.M.'ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulur. Bu raporların kamuoyuna duyurulmasında her türlü yazılı ve görsel iletişim araçlarıyla internet ve basın açıklamaları gibi yöntemlere başvurulabilir. Ayrıca kamuoyuna duyurulan Sayıştay raporları kurumun resmi internet sitesinde de yayımlanır.

Ancak istisnai bir durum olarak, savunma, güvenlik ve istihbarat ile ilgili kamu idarelerinin ellerinde bulunan devlet mallarının denetlenmesi sonucunda hazırlanacak raporların kamuoyuna

duyurulmasında Sayıştay denetim yönetmeliğindeki hükümler uygulanmayacaktır. Bu konuyla ilgili esas ve usulleri belirleyecek yönetmelik çalışmaları ise devam etmektedir.

Bir sonraki bölümde, Türkiye’de hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında Sayıştay’ın rolü, bu konuda Sayıştay’ın yaşadığı sorunlar ve hesap verme sorumluluğuna Sayıştay’ın katkısını artırmaya yönelik atılan adımlar üzerinde durulacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRKİYE'DE HESAP VERME SORUMLULUĞUNUN SAĞLANMASINDA SAYIŞTAY'IN ROLÜ

3.1. TÜRKİYE'DE SAYIŞTAY VE HESAP VERME SORUMLULUĞU İLİŞKİSİ

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

Parlamento adına yürütülen Sayıştay denetimlerinin temel amacı sorumlu konumunda olan kişi ve kurumların parlamento ve kamuoyu başta olmak üzere bütün ilgili taraflara hesap vermelerini sağlamaktır. Sayıştay denetimini yalnızca belirli alanlarda sınırlı bir şekilde yapılan faaliyet olarak değerlendirmek ise doğru değildir. Çünkü çağdaş denetim anlayışı aynı zamanda bütün kamu yönetiminin gelişmesi ve güçlenmesine önemli katkılar sağlayacaktır. Bu bağlamda Sayıştay denetimleri demokrasilerin vazgeçilmez bir unsuru olup; modern kamu yönetimi anlayışının esasını oluşturan hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında çok önemli bir role sahiptir. Etkin ve bağımsız bir Sayıştay demokratik bir ortamın ürünü olduğu gibi demokratik sürecin gelişmesinin ve korunmasının da en önemli unsurlarındandır. Sayıştaylar yürüttükleri denetim faaliyetleri ile hesap verme sorumluluğunun kamu yönetiminin geneline egemen olması için çaba sarf etmektedirler. Sayıştaylar kamu kaynaklarının etkin kullanılması için yürüttüğü denetim faaliyetleri, parlamento ve kamuoyunun bilgilenmesi için elde ettiği denetim bulgularını paylaşması ve yönetimde hesap verme sorumluluğu anlayışını güçlendirmeye yönelik olarak yaptığı faaliyetlerle bütün kamuoyu için bir güvence unsuru olmaktadır (Köse, 2007b: 130- 131).

Bir takım şartların gerçekleşmesi ise Sayıştayların hesap verme sorumluluğunu sağlamasına olumlu katkı sağlayacaktır. Bunlara örnek verecek olursak (ASOSAI, 1985) ;

- Belirlenen hedefler ile program ve yatırımların değerlendirilmesinde göz önüne alınacak normlar açık bir şekilde düzenlenmelidir. Söz konusu normlar sonuçların analizinin yapılmasını kolaylaştırmalıdır. Ayrıca kamu sektöründeki bilgi, kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemleri hesap verme sorumluluğu sürecini kolaylaştırmalıdır.
- Düzenleyici kurumlar ile diğer merkezi kamu kurumları gözetim fonksiyonlarını tam olarak yerine getirmeli ve belirlenen hedeflerin verimliliğini ölçmek için performans

kriterleri belirlenmelidir. Kaynakların kullanılmasında etkinlik ve verimliliğin sağlanması için maliyet bilincinin gelişmesi önemlidir.

- Kamu sektöründe finansal raporlamayla ilgili genel kabul görmüş muhasebe standartları oluşturulmalıdır. Bu standartların oluşturulması kadar uygulanması da çok önemlidir.
- Kamu yönetiminde yaptırım ve koruma mekanizmaları etkin bir şekilde işletilmelidir. Çünkü başarısızlık, görevi ihmal, yolsuzluk ve diğer benzeri durumlara ilişkin cezai müeyyidelerin uygulanmaması hesap verme sorumluluğunu zayıflatır.
- Geçmişte Sayıştayların temel görevi denetimini yaptığı kurum ve kuruluşların mali durumları hakkında görüş bildirerek güvence sağlamak iken günümüzde performans odaklı bir anlayışa geçilmiştir. Sayıştaylar genişleyen fonksiyonlarını yerine getirebilmek ve kendi hesap verme sorumluluklarını sağlayabilmek için gerekli gayreti göstermelidirler.
- Kamu sektörünün bütün harcamaları Sayıştay tarafından denetlenebilmelidir. Sayıştaylar bütün kamu kaynakları ve varlıklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını belirlemek için performans denetimleri yapmalıdır.
- Sayıştaylar bütün kamu iktisadi teşebbüslerini denetleme yetkisiyle donatılmalıdır. Ayrıca Sayıştayların, hükümetlerin yürüttüğü bütün faaliyet alanlarında performans denetimleri yapabilmeleri için açık ve net hükümler içeren yasal düzenlemeler yapılmalıdır.
- İç denetim kurumlarıyla birlikte çalışmak hem Sayıştayların denetim kaynaklarını genişletir hem de doğru alanlarda denetim faaliyetlerinin sürdürülmesi konusunda onlara gerekli bilgileri sağlar.
- Sayıştay denetimlerinin hesap verme sorumluluğuna katkı sağlayabilmesi için denetim raporları uygun, objektif, doğru, zamanlı ve herkese açık olmalıdır. Sayıştay raporları parlamento komisyonlarında görüşülebilmelidir. Sayıştaylar hazırladıkları raporlarda belirtilen hususların izlenmesini ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamalıdır.

3.1.2. Hesap Verme Sorumluluğunu Sağlamada Sayıştay'ın Araçları

3.1.2.1. Denetim

Devletin bütün gelir ve giderleri ile malvarlıklarının denetlenmesi Sayıştayların en önemli fonksiyonlarından biridir. Yürütme organının mali nitelikteki işlemlerinin parlamento adına denetlenmesi Sayıştayların varlık nedenini oluşturmaktadır. Kamu yönetiminde, teknolojiye ve toplumsal hayatta meydana gelen gelişmeler Sayıştayların denetim alanlarında da bazı

yeniliklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Günümüzde Sayıştaylar geleneksel denetim alanlarının dışında özelleştirme denetimi, çevre denetimi ve hükümet politikalarının denetimi gibi alanlara da eğilmeye başlamışlardır. Süreç içerisinde yapılan denetimlerin niteliği de değişmiş ve geleneksel denetim yöntemleri yerine daha çağdaş denetim teknikleri uygulanmaya başlanmıştır (Köse, 2007a: 44, 45).

Ülkemizde de Sayıştay kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunun sağlamaya yönelik olarak Anayasa ve yasaların kendisine vermiş olduğu yetkiler çerçevesinde denetim faaliyetlerini yürütmektedir. Sayıştay'ın denetim alanı da oldukça geniş olup Anayasa ve yasalarla belirlenmiş durumdadır. Anayasanın 160. maddesine göre Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını T.B.M.M. adına denetlemekle görevlidir.6085 sayılı Sayıştay kanununun 4,5, ve 6. maddelerinde ise sırasıyla Sayıştay'ın denetim alanı, görevleri ve yetkileri ayrıntılı olarak hüküm altına alınmıştır. Sayıştay kendisine verilen bu görev ve yetkiler çerçevesinde ve belirlenen denetim alanında denetim faaliyetlerini yürütmektedir. Sayıştay tarafından 2010 yılında yapılan denetim faaliyetlerine ilişkin bazı bilgiler aşağıda sunulmuştur. Buna göre 2010 yılında 1545 adet hesap incelenmiştir. İncelenen hesaplar arasında 627 adet hesapla belediyeler birinci sırada, sosyal güvenlik kurumları 189 adet hesapla ikinci sırada ve 180 adet hesapla genel bütçe kapsamındaki idare hesapları üçüncü sıradadır. Tabloda 7319 adet hesaptan 1545 adedinin incelendiği görülse de, bütçe büyüklüğü esas alındığında 430.378.726.618 TL bütçe giderinin 361.580.013.823 TL'sinin incelendiği, yani bütçe büyüklüğü itibariyle ortalama % 84 oranına ulaşıldığı görülmektedir. Bu durumun ortaya çıkmasında bütçe büyüklüğü itibariyle diğer hesaplara göre daha küçük ve daha az riskli mahalli idare ve döner sermaye gibi hesapların denetim kapsamına alınmaması etkili olmuştur (T.C Sayıştay Başkanlığı, 2011: 41-42).

Tablo 3.1. Kamu İdare Hesapları İncelenme Bilgileri (2010 Yılı Genel İcmal)

Hesabın Adı (Türlerine Göre)	Toplam Hesap Sayısı	2010 Döneminde İncelenen Hesap Sayısı	Denetime Tabi İdarelerin Toplam Bütçe Gideri Tutarı (TL) (2009 Yılı Bütçe Kesin Hesap)	İncelenen Hesapların Toplam Bütçe Gideri Tutarı (TL) (2009 Yılı Bütçe Kesin Hesap)	İnceleme Oranı(%) (Bütçe Giderine Göre)
Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	1.534	180	262.137.347.561	199.662.945.590	76
Özel Bütçeli İdareler	324	148	17.368.169.726	15.210.019.908	88
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	8	8	1.819.209.938	1.819.209.938	100
Sosyal Güvenlik Kurumları	189	189	111.167.708.009	111.167.708.009	100

İl Özel İdareleri	81	80	7.338.577.328	7.281.606.190	99
Belediyeler	2.968	627	30.294.467.489	26.352.333.162	87
Diğer İdare Hesapları	2.215	313	253.246.567	86.191.026	34
TOPLAM	7.319	1.545	430.378.726.618	361.580.013.823	84

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara. Nisan 2011. s-41.

3.1.2.2. Yargılama

Sayıştaylar esas itibariyle yüksek denetim kurumları olup; yargısal kimlikleri ikincil plandadır. Bu kapsamda dünyada bazı ülke Sayıştaylarının yargı yetkisi olmasına rağmen bazılarının yoktur. Örneğin; Fransa, Belçika, İtalya, İspanya, Portekiz ve Yunanistan Sayıştaylarının yargı yetkisi olmasına rağmen; Almanya, İngiltere, Hollanda ve Luxemburg Sayıştaylarının yargı yetkisi bulunmamaktadır. Sayıştayların yargı yetkisi olsun ya da olmasın en temel işlevleri idarelerin hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadıklarının tespit edilmesidir. Yargı yetkisi bu tespitler yapıldıktan sonra, mevzuata aykırı hususlara ilişkin olarak Sayıştay tarafından yaptırım uygulanıp uygulanmamasıyla ilgilidir. Yargı yetkisi olan Sayıştaylarda mevzuata aykırılık durumunda sorumlular hakkında gereken hükümler verilmekte, yargı yetkisi olmayanlarda ise mevzuata aykırılıklar ilgili mercilere intikal ettirilmektedir. Ülkemizde Sayıştay sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla görevli ve yetkili kılındığı için yargı süreci kendi içerisinde başlayıp sona ermekte ve verilen kararları nihai kararlar olup; bunlar aleyhine hiçbir mahkemeye başvurulamamaktadır (Bayar, 2005: 74).

Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığı yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmaktadır. Sayıştay Anayasa'nın 160. maddesine göre merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını T.B.M.M. adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Ayrıca mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması da Sayıştay tarafından yapılmaktadır. Sayıştay yargılama fonksiyonuyla kamu yönetiminde hukuki olarak hesap verme sorumluluğunu sağlamaya çalışmaktadır.

2010 yılında Sayıştay'ın sekiz yargı dairesine toplam 3201 adet yargı raporu gönderilmiş ve bunların 1908'inin yargılaması tamamlanarak ilamı düzenlenmiştir. Yapılan yargılamalar sonucunda tespit edilen kamu zararının 64.823.249,43 TL'si sorumlulardan tahsil edilmiş olup; 745.127.739,12 TL, 4.088.271,28 \$ ve 5.009,45 € tutarındaki kamu zararı için ise tazmin hükmü verilmiştir.

Tablo 3.2. Dairelerin Yargısal Kararları

DAİRELER	Toplam Rapor Sayısı	Yargılanan Rapor Sayısı	Tahsilat Miktarı (TL)	Tazmin Miktarı (TL)	Suç Teşkil Eden Fiiller
1. DAİRE	451	270	5.933.001,19	15.312.985,98	19
2. DAİRE	442	306	8.919.929,90	65.997.676,27	-
3. DAİRE	403	217	10.640.156,20	30.170.550,82	6
4. DAİRE	422	229	3.775.747,46 TL	18.717.923,91 TL- 4.088.271,28 \$ 5.009,45 €	-
5. DAİRE	312	163	8.394.168,67	10.647.832,55	1
6. DAİRE	388	249	5.232.245,68	15.975.690,69	-
7. DAİRE	297	200	7.011.516,16	55.178.949,41	1
8. DAİRE	486	274	14.916.484,17	533.126.129,49	1
TOPLAM	3.201	1.908	64.823.249,43	745.127.739,12 TL- 4.088.271,28 \$ 5.009,45 €	28

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu. Ankara. Nisan 2011. s-57.

3.1.2.3. Raporlama

Sayıştay raporlarının genel amacı kamu hesaplarının doğru olup olmadığı, kamu mali yönetimi sistemi ve kontrollerin etkili bir şekilde işleyip işlemediği, kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığı gibi konularda bilgi sunmak ve değerlendirmelerde bulunmaktır. Sayıştay'ın T.B.M.M.' ye sunduğu genel uygunluk bildirimleri ve diğer raporlar;

- Kamu hesaplarının analizi ve değerlendirilmesi yapılmak suretiyle kesin hesap kanunlarına içerik kazandırır.
- Gelecek yıl bütçelerinin daha sağlıklı bir şekilde görüşülmesi ve yasalaşmasını sağlar.
- Mali mevzuatın uygulanmasında ortaya çıkan sorunların çözülmesine yardımcı olur.
- Kamu mali yönetim sistemindeki problemleri alanların ortaya çıkarılmasını sağlar.
- Kamu mali yönetim sisteminde hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın yerleşmesi ve güçlenmesine yardımcı olur (DPT, 2000: 95).

Hesap verme sorumluluğunun sağlanması açısından Sayıştay'ın parlamentoya sunduğu ve kamuoyu ile paylaştığı raporların büyük önemi vardır. Yapılan denetim çalışmalarında eksik görülen hususlar ve bunların düzeltilmesine yönelik atılması gereken adımların bu raporlarda belirtilmesi kamu yönetiminde iyi yönetişimin ve hesap verme sorumluluğu anlayışının yerleşmesini ve güçlenmesini olumlu yönde etkilemektedir.

Ülkemizde Sayıştay hesap verme sorumluluğunun sağlanmasına yönelik olarak çok önemli raporlama faaliyetlerinde bulunmaktadır. Anayasa, 5018 sayılı kanun ve 6085 sayılı Sayıştay kanununda buna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. 6085 sayılı kanunun 1. maddesinde bu

kanun çerçevesinde yapılacak faaliyetlerin hesap verme sorumluluğu ve saydamlık esasları çerçevesinde yerine getirileceği ifade edilmiştir. Aynı kanunun 5/a maddesinde kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetlenmesi ve sonuçları hakkında T.B.M.M.' ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve rapor sunma görevinin Sayıştay'a verilmiş olmasıyla; açık bir şekilde hesap verme sorumluluğuyla Sayıştay'ın raporlama işlevi ilişkilendirilmiştir. Çünkü bu maddede çok açık olarak raporlama işlevinin hesap verme sorumluluğunu sağlamaya dönük bir faaliyet olduğu hüküm altına alınmıştır. Yine aynı kanunun 7. maddesinin 2. fıkrasında her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanların; kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumlu oldukları; bu sorumluluğun yerine getirilip getirilmediğinin ise T.B.M.M.' ye sunulacak Sayıştay raporlarında belirtileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümlerle Sayıştay raporlarının sorumlulukların yerine getirilmesindeki önemi bir kez daha vurgulanmış olmaktadır. Kanunun 38. maddesinin 4. fıkrasında dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu ve bu kanunun 42. maddesinde belirtilen raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde T.B.M.M.' nin kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşeceği ifade edilmekle; Sayıştay ve T.B.M.M.' nin hesap verme sorumluluğunun sağlanması noktasında üstlendikleri rolleri yerine getirmelerinde Sayıştay raporlarının önemi vurgulanmış olmaktadır. 5018 sayılı kanunda da bu hükümlere paralel hükümler yer almaktadır. Örneğin, 5018 sayılı kanunun 68. maddesinde Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının T.B.M.M.' ye raporlanması olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu hükümden de görüldüğü üzere, Sayıştay'ın raporlama fonksiyonu hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yapılan bir faaliyet olarak değerlendirilmektedir.

Türk Sayıştay'ı tarafından son beş yılda hazırlanan raporlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir. Tablodan görüldüğü üzere, son beş yılda Sayıştay'ın hazırladığı raporlar daha ziyade genel uygunluk bildirimleri ve eki raporlardır. 2008 yılından sonra performans denetimi raporu yayımlanmamış olmakla birlikte; 2012 yılında uluslararası ortak çalışmalar neticesinde hazırlanan iki adet rapor yayımlanmıştır. 2010 yılında kamu işletmelerinin denetiminin Sayıştay'a geçmesi nedeniyle, 2011 yılında Kamu İşletmeleri Genel Raporu yayımlanmıştır.

Tablo 3.3. 2008-2012 Yılları Arasında Sayıştay'ın Hazırladığı Raporlar

Rapor Adı	YIL				
	2008	2009	2010	2011	2012
Uygunluk Bildirimi	2007 yılı MYB Uyg. Bildirimi	2008 yılı MYB Uyg. Bildirimi	2009 yılı MYB Uyg. Bildirimi	2010 yılı MYB Uyg. Bildirimi	--
Hazine İşlemleri Raporları	2007 yılı Hazine İşlemleri Raporu	2008 yılı Hazine İşlemleri Raporu	2009 yılı Hazine İşlemleri Raporu	2010 yılı Hazine İşlemleri Raporu	--
Hazine Hesapları İzleme Raporları	--	--	--	--	--
Uygunluk Bildirimi Uygulama Sonuçları	2007 yılı MYB Uyg. Bildirimi Uygulama Sonuçları	2008 yılı MYB Uyg. Bildirimi Uygulama Sonuçları	2009 yılı MYB Uyg. Bildirimi Uygulama Sonuçları	2009 yılı MYB Uyg. Bildirimi Uygulama Sonuçları	--
Diğer Uygunluk Bildirimi Eki Raporlar	--	--	--	--	--
Performans Denetimi Raporları	1-Trafik Kazalarını Önleme Faaliyetleri 2-Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu	--	--	--	--
Diğer Raporlar	--	--	--	--	1- Özürlülerin Kamu Kesiminde İstihdamının Yönetimine İlişkin Uluslar arası Performans Denetim Ortak Raporu 2- Karadeniz'in Kirliliğe Karşı Korunması Hakkında Paralel Denetim Sonuçlarına İlişkin Ortak Rapor
Kamu İşletmeleri Genel Raporları	--	--	--	Kamu İşletmeleri 2008 Genel Raporu	--

Kaynak: <http://www.sayistay.gov.tr/rapor/rapor.asp>

Not: Tabloda geçen "MYB" Merkezi Yönetim Bütçesi'nin kısaltmasıdır.

3.1.2.4. Parlamentoyla İlişkiler

3.1.2.4.1. Türkiye’de Parlamento- Sayıştay İlişkilerinin Gelişimi ve Bugünkü Durumu

Ülkemizde Sayıştay (Divan-ı Muhasebat) 1862 yılında, yani ilk meclis olan Meclis-i Mebusan’ın kurulmasından daha önce kurulmuştur. Dolayısıyla ilk dönemde Sayıştay-parlamento ilişkilerinden bahsetmek mümkün değildir. Başka bir ifadeyle batıda parlamentoların uzantısı olarak kurulan Sayıştay tipi kurumlar, ülkemizde parlamentodan önce kurulmuştur. Sayıştay’ın parlamento ile ilişkisi olmadığından, raporlama fonksiyonundan da bahsetmek mümkün değildir. 1876 anayasasıyla Sayıştay anayasal bir kurum haline gelmiş ve parlamentoyla ilk ilişkiler de parlamentonun kurulduğu bu dönemde başlamıştır. Ancak bu dönemdeki Sayıştay-parlamento ilişkileri çok sınırlı kalmıştır. 1924 anayasasınının 100. maddesinde Sayıştay’ın T.B.M.M.’ye bağlı olduğu ifade edilerek devletin bütün gelir ve giderlerinin Sayıştay denetiminde olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu dönemde Sayıştay ile parlamento ilişkileri zirveye ulaşmıştır. Sayıştay’ın parlamentoya sunduğu raporlar titizlikte görüşülmüş ve bu görüşmelerde önemli tartışmalar yaşanmıştır. Ancak Cumhuriyetin ilk yıllarında Sayıştay-parlamento ilişkilerinde yaşanan canlılık daha sonraki dönemlerde devam etmemiş ve parlamentonun Sayıştay denetimi ve raporlarına ilgisi zamanla azalmıştır. Daha sonraki süreçte Sayıştay’ın yargısal işlevi daha fazla önem kazanmış; raporlama faaliyetleri ise geri planda kalmıştır (İnan, 1992: 16-20).

Günümüzde Sayıştay- parlamento ilişkileri istenen seviyelerde değildir. Bunun en önemli nedeni ise Sayıştay-parlamento ilişkilerinde kilit bir öneme sahip olan raporlama işlevinin etkin bir şekilde yürütülmemesidir. Kuruluşundan itibaren her dönemde Sayıştay’ın parlamentoya rapor vermesi öngörülmüştür. Ancak raporlama işlevine verilen önem zamanla azalmıştır. Sayıştay’ın raporlama işlevi kadar bu raporların parlamento bünyesinde etkin bir şekilde görüşülmesi ve gereklerinin yerine getirilmesi de önemlidir. Bu bağlamda ülkemizde Sayıştay-parlamento ilişkilerinin zayıflamasında Sayıştay komisyonununun 1973 yılında çıkarılan Meclis İç Tüzüğü ile kaldırılmasının da etkisi büyüktür (Işık ve Akbulut, 1995: 14-15).

Genel uygunluk bildirimlerinin Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşüleceği anayasada düzenlenmiştir. Diğer Sayıştay raporlarının hangi işleme tabi olacağı konusunda halen yürürlükte olan T.B.M.M. İç Tüzüğü’nde herhangi bir düzenleme yoktur. İç tüzükte düzenleme olmamasına rağmen fiili olarak Sayıştay raporlarının görüşüldüğü Plan ve Bütçe Komisyonunda ise iş yükünün fazla olması nedeniyle Sayıştay raporlarına yeterli zaman ayrılamamaktadır.

Son yıllarda çıkarılan 5018 sayılı kanun ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay ve parlamento ilişkilerinin yeniden canlandırılması için önemli düzenlemeler getirilmiştir. Örneğin, 5018 sayılı kanunun 68. maddesinde Sayıştay tarafından yapılacak 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 T.B.M.M.'ye raporlanması şeklinde açıklanmıştır. 6085 sayılı Sayıştay kanununun genel gerekçesinde ise hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın sağlanarak kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde kullanılabilmesini gerçekleştirmenin, T.B.M.M. ve adına denetim yapan Sayıştay'ın temel işlevlerinden biri olduğu belirtildikten sonra; Sayıştay'ın asli görevlerinden olan, adına denetim yaptığı T.B.M.M.'ye rapor verme görevinin, 832 sayılı Kanunda ve T.B.M.M. İktüzüğü'nde bu göreve ilişkin yetersiz düzenlemeler sebebiyle gereği gibi yerine getirilemediği hususu vurgulanmıştır. Yine bu gerekçede hazırlanan kanun teklifiyle Sayıştay'ın hazırladığı raporları zamanında ve belli bir prosedür dahilinde T.B.M.M. ve kamuoyuna sunabileceği ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere, Sayıştay kanununun genel gerekçesinde Sayıştay-parlamento ilişkilerinde raporlama faaliyetlerine büyük önem verilmiş ve iki kurum arasındaki ilişkide önemli bir etken olarak değerlendirilmiştir. 6085 sayılı kanunda genel gerekçede belirtilen hususlar istikametinde önemli düzenlemeler getirilmiştir. Örneğin, kanunun 5. maddesinde genel uygunluk bildirimleri yanında kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetlemek ve sonuçları hakkında T.B.M.M.'ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmak Sayıştay'ın görevleri olarak sayılmıştır. Bu madde ile Sayıştay ile parlamento arasındaki ilişki keyfiliğin ötesine geçirilerek görev tanımı içerisinde düzenlenmiş ve yasal bir hüküm haline getirilmiştir. Bu kanunla parlamentoya sunulacak raporlar hem nicelik hem de nitelik olarak zenginleştirilmiştir. Böylece parlamento ve Sayıştay arasındaki ilişkinin güçlenmesi adına önemli bir adım atılmıştır. Yapılan bu kanuni düzenlemeler Sayıştay'ın raporlama işlevinin genel uygunluk bildirim ve eki raporların hazırlanması gibi sembolik düzeyde kalan raporlama işlevinin ötesine geçmesini sağlayacaktır. Yeni düzenlemelerle birlikte Sayıştay'ın hazırlayacağı daha fazla sayıda ve daha zengin içerikli raporların T.B.M.M. ve kamuoyu ile paylaşılması hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın yerleşmesine ve güçlenmesine çok büyük katkı sağlayacaktır.

3.1.2.4.2. Hesap Verme Sorumluluğunun Sağlanmasında Parlamento - Sayıştay İlişkilerinin Önemi

Kamu kaynaklarının kullanılmasında hesap verme sorumluluğu ve saydamlık gibi kavramlar demokratik yönetimlerin en önemli unsurlarındandır. Hükümetlerden beklenen kamu

kaynaklarının kullanılmasıyla ilgili olarak parlamentolara ve vatandaşlara karşı hesap verebilir olmalarıdır. Sayıştaylar bu sürece hükümet hesaplarına ilişkin olarak yaptığı bağımsız denetim ve değerlendirmeler ile önemli oranda katkı sağlar. Bütün ülkelerde Sayıştaylar bağımsız bir şekilde raporlarda yer verdiği denetim bulguları ve tavsiyelere uygun hareket edilmesi için yoğun gayret sarfetmektedir. Bu kapsamda Sayıştay ve parlamentonun hesap verme sorumluluğu sisteminin iki ana unsuru olmaları ideal durum olarak değerlendirilmektedir. Hükümetlerin parlamento tarafından kabul edilen bütçeye uygun hareket etmesi ve hesap verebilir olması gerekir. Parlamentolar denetim görevleri kapsamında hükümetlerin bütçe uygulamalarını inceleyerek resmi veya gayri resmi bir şekilde hükümetleri bu konularda bilgilendirirler. Sayıştaylar da kendi denetimlerinde elde ettiği bulgularla parlamentoya bu konuda katkı sağlar. Sayıştaylar ve parlamentolar arasındaki ilişkiler bütün ülkelerde değişiklik göstermektedir. Sayıştaylar hem yasama organının hem de hükümetin bir parçası olabildiği gibi; bunların ikisinden de bağımsız olabilmektedir. Bu durum ülkelerin tarihi, kültürel, politik ve diğer bazı yönlerden farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Ancak teşkilat yapısına ve devlet sistemi içerisindeki yerine bakılmaksızın; bütün Sayıştayların bağımsızlığı ve denetim sürecinde tespit ettikleri aksaklıkların düzeltilmesi noktasında uygun adımların atılması için parlamentonun ilgisinin çekilebilmesi çok önemlidir (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2002: 11).

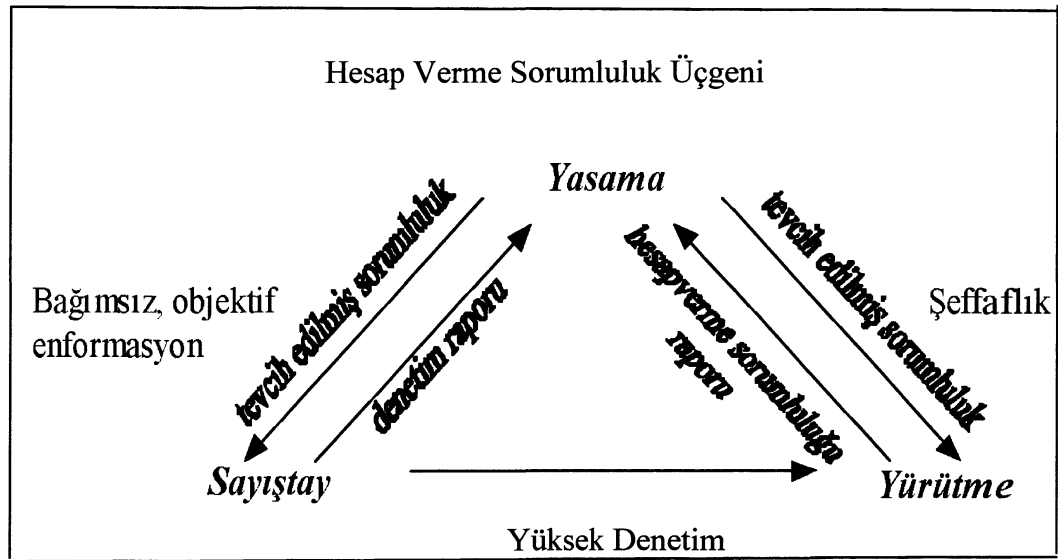
Sayıştay ile parlamento arasındaki ilişkileri doğrudan etkileyen bazı faktörleri şu şekilde özetleyebiliriz(Organisation for Economic Co-operation and Development, 2002: 31-33):

- ✓ Sayıştay'ın parlamentoya sunacağı rapor ve diğer dokümanların nitelikleri açık olarak belirlenmelidir.
- ✓ Sayıştay hiçbir şekilde hükümete bağlı olmamalı, yalnızca parlamentoya karşı hesap verme sorumluluğu taşımalıdır. Sayıştay bütün kurum ve kuruluşlardan bağımsız olarak faaliyet göstermelidir. Çünkü bağımsızlık Sayıştay'ın kredibilitésinin ve parlamento, toplum ve hükümet üzerindeki etkinliğinin bir garantisidir.
- ✓ Sayıştay Başkanı parlamentoda mümkün olduğunca en güçlü konsensüs ile seçilmelidir.
- ✓ Sayıştay'ın saygın ve parlamentoya faydalı bir kurum olması arzu ediliyorsa, denetim ve yargılama faaliyetlerini parlamentonun hiçbir müdahalesi olmaksızın bağımsız bir şekilde yerine getirmelidir.
- ✓ Sayıştay ve parlamento arasında daimi olarak işleyen bir çalışma ilişkisinin kurulması için iki kurum arasındaki ilişki ve prosedürler açık bir şekilde belirlenmelidir.

- ✓ Sayıştay tarafından sunulan raporların parlamentoda görüşülmesi ve bunlarla ilgili olarak yapılacak diğer işlemlere ilişkin prosedürleri belirleyen düzenlemeler hayata geçirilmelidir.
- ✓ Sayıştay'ın bütçesi ve faaliyetlerinin denetlenmesi için parlamento bünyesinde bir komisyon oluşturulmalıdır.
- ✓ Sayıştay'ın parlamento ve diğer ilgili kurumlara sunduğu raporları kamuoyu ile de paylaşmasına yönelik yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Aşağıdaki şekil denetim sürecinde yer alan üç aktörün birbirleriyle ilişkilerini ve bu ilişkilerin yönünü göstermektedir. Şekilde Sayıştay kendisine verilen yetki ve sorumluluklar çerçevesinde yürütme organını denetlemekte ve bağımsız ve objektif bir şekilde elde ettiği denetim bulgularını yasama organına raporlar halinde sunmaktadır. Ayrıca yürütme organı yasama organına karşı hesap verme sorumluluğu taşımaktadır.

Şekil 3. 1. Hesap Verme Sorumluluğunda Temel Aktörler ve İlişkileri



Kaynak: Kaya,S.(2003). Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası-Hesap Verme Sorumluluğu, Parlamento ve Sayıştay (Konuşma Metni).s-2.

http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/39ikmyra_sk.pdf

3.1.2.5. Sivil Toplum Kuruluşları

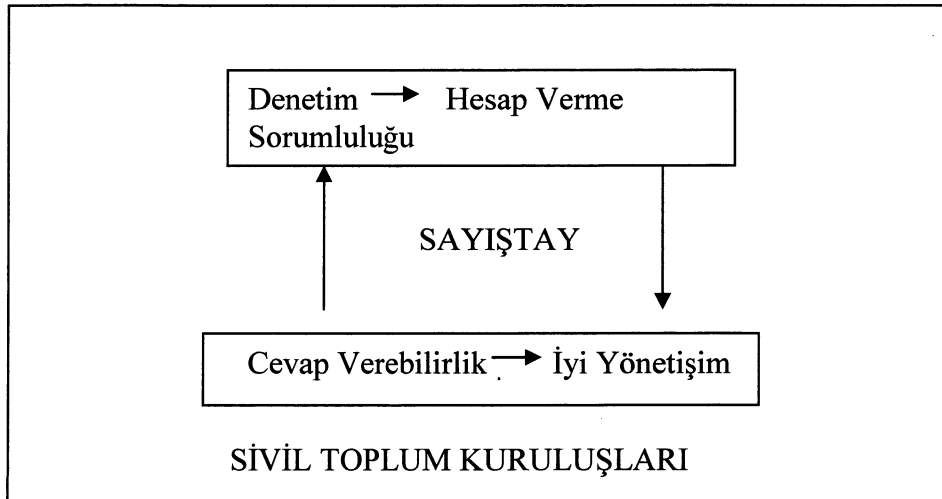
Son yıllarda sivil toplum kuruluşlarının bütçe sürecine dahil olma yönündeki faaliyetleri yoğunluk kazanmıştır. Asya, Afrika ve Latin Amerika'da altmıştan fazla ülkede hükümet dışı organizasyonlar, düşünce kuruluşları ve siyasi partilerle bağlantılı birçok sivil toplum kuruluşu

daha saydam ve hesap verilebilir bütçeleme sürecinin sağlanması için yoğun bir şekilde çalışmaktadır. Sivil toplum kuruluşları kamu harcama yönetimi ve bütçe sürecine bir takım yollarla dahil olmaktadır. Bunlar (Ramkumar ve Krafchik, 2007: 30) ;

- Bütçe sürecinde yoksul ve düşük gelirli vatandaşların etkilerini artırmak için kritik ve bağımsız bilgi akışı sağlamak,
- Sivil toplumda bütçeyle ilgili konuların tartışılmasını sağlamak,
- Kamu maliyesine ilişkin bilgilerin sentezlenmesi, karşılaştırılması ve yayılması suretiyle bütçe sürecine yeni bilgiler eklemek,
- Toplumsal kuruluşların ve parlamentonun bütçe gözetimindeki rollerini medya vasıtasıyla güçlendirmek.

Sayıştayların daha etkin olabilmesi için parlamento komisyonları dışında sivil toplum kuruluşlarına da ihtiyacı vardır. Yapılan araştırmalar sivil toplum kuruluşlarının gözetiminin kamu kurumları ve kamu harcamaları üzerinde etkili olduğunu göstermektedir. Bu nedenle sivil toplum kuruluşlarıyla Sayıştaylar arasında sağlıklı işbirliğinin gerçekleştirilmesi, parlamentonun siyasi açıdan güçlendirilmesini ve kamu kurumlarının kaynakların korunması için doğru adımlar atmasını sağlayabilir (Ramkumar ve Krafchik, 2007: 46-47).

Şekil 3. 2. Denetim - İyi Yönetişim İlişkisi



Kaynak: Ramkumar, V. ve Krafchik, W. (2007). The Role of Civil Society Organizations in Auditing and Public Finance Management. Auditing for Social Change: A Strategy for Citizen Engagement in Public Sector Accountability. New York. Department of Economic and Social Affairs Division for Public Administration and Development Management. United Nations.s-43

Yukarıdaki şekil iyi yönetişimi güçlendirmek için Sayıştay ile sivil toplumun nasıl ortak hareket edebileceğini göstermektedir. Hükümetlerin hesap verebilir olmaları onların vatandaşlara karşı cevap verme yükümlülüğü taşıdıklarını göstermektedir. Denetim ise, performans denetimini de kapsayacak şekilde geniş anlamıyla ele alındığında, hükümetlerin belirlenmiş standart ve kurallara uymasını sağlayan somut kriterleri ortaya koymaktadır. Sivil toplum kuruluşları iyi yönetim ve denetim raporlarının uygulanmasını sağlamak için denetim faaliyetleri sonucu elde edilen bulguları hükümetler üzerinde bir baskı aracı olarak kullanabilir. Bunun yanında sivil toplum kuruluşları sosyal denetimler ve diğer yollarla elde ettikleri bilgileri Sayıştaylarla paylaşarak, Sayıştayların denetim faaliyetlerine katkı sağlayabilir. Bu şekilde bütün kuruluşlar iyi yönetişimi ve hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek için diğerlerinin faaliyetlerini destekleyecek şekilde hareket etmiş olurlar. Kamu sektöründe iyi yönetişimin ve hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında denetimin rolünün güçlendirilmesi için Sayıştaylar ile sivil toplum kuruluşlarının işbirliği yöntemlerini şu şekilde sıralayabiliriz (Ramkumar ve Krafchik, 2007: 43-45):

- Sivil toplum kuruluşları kamu mali yönetimi konusunda vatandaşlara yönelik dokümantasyon sistemi oluşturabilir. Sayıştaylar da daha aktif vatandaş kitlelerinin oluşturulması amacıyla kolay ulaşılabilir ve anlaşılır raporlar üreterek kamuoyuna sunabilir.
- Sivil toplum kuruluşları potansiyel yolsuzluk konuları üzerinde uzmanlaşarak bunları Sayıştaylara raporlayabilir. Sivil toplum kuruluşlarının oluşturduğu uzmanlık ağlarından yararlanmak için Sayıştaylar uygun iletişim kanalları oluşturabilir.
- Sivil toplum kuruluşları Sayıştayların denetim kapasitelerinin performans denetimlerini de içerecek şekilde artırılması için faaliyet gösterebilir.
- Sivil toplum kuruluşları parlamentolarla birlikte denetim raporlarında belirtilen hususların yerine getirilmesini sağlamak için yönetim üzerinde baskı kurabilir. Sayıştayların görevlerinin mahiyeti gereği politikadan uzak durmaları gerekirken, sivil toplum kuruluşları Sayıştay tavsiyelerinin yerine getirilmesi için bağlantılarını kullanarak politik baskı oluşturabilir.
- Sivil toplum kuruluşları kamu faaliyetlerinin denetlenmesinde kullanılacak yeni yöntemlerin bulunmasına öncülük edebilirler. Sayıştaylar da denetim prosedürlerinin güçlenmesi amacıyla bu yöntemlerden kendilerine uygun olanlarını kullanabilir.

3.1.2.6. İletişim

3.1.2.6.1 Sayıştay'ın İletişim Stratejisine Sahip Olma Nedenleri

Kurumların amaçlarına ulaşmalarında iletişimin çok önemli bir rolü vardır. Günümüzde kurumların bilgiye ulaşabilmeleri ve onu kontrol edebilmeleri için iyi bir iletişim stratejisi gereklidir. Yüksek denetim kurumları olarak görev yapan Sayıştayların da amaçlarına ulaşabilmeleri için güçlü bir iletişim kapasitelerinin olması gereklidir.

Hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın sağlanması açısından da Sayıştay'ın etkili bir iletişim stratejisine sahip olması gerekmektedir. Ancak bunun dışında da sayıştayların iletişim stratejisine sahip olmasını gerektiren bazı sebepler vardır. Bunlardan bazılarını sıralayacak olursak (Diaz vd., 2011: 4-5);

- ✓ İletişim Sayıştay'ın kredibilitelerini artırır.
- ✓ Sayıştay'ın medya ve kamuoyu ile iletişim kanallarının olması bağımsızlığının ve etkinliğinin çok önemli bir parçasını oluşturmaktadır.
- ✓ Sayıştay'ın iletişim politikasına sahip olması etkinliğinin belirlenmesi açısından önemlidir. Medyada yer alması Sayıştay'ın yapmış olduğu faaliyetlere verilen değer bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.
- ✓ Sayıştay'ın iletişim politikasına sahip olması bilgi edinmeye ilişkin yasal düzenlemelerle uyumludur. Çünkü iletişim politikasına sahip bir Sayıştay bir çok kanaldan diğer kişi ve kurumlara bilgi sunabilir.
- ✓ İletişim kanalının olmaması kamuoyunda Sayıştay'ın etkisiz ve silik bir kurum olduğu yönünde bir imaj oluşturarak; Sayıştay'ın faydası, hatta varlığı dahi tartışma konusu olabilir. Ayrıca etkili bir iletişim stratejisinin olmaması Sayıştay ve çalışmaları hakkında kamuoyuna eksik bilgi sunulmasına, güven kaybına ve yanlış anlaşılmalara neden olabilir.
- ✓ Ayrıca Sayıştay'ın iletişim stratejisine sahip olması özellikle gelişmekte olan ülkelerde yolsuzlukla mücadelede önemli katkılar sağlar. Çünkü Sayıştay mevcut iletişim kanallarıyla çalışmaları sırasında tespit ettiği yolsuzlukları kamuoyu ile paylaşarak kamuoyunun dikkatini bu konulara çekebilir.

3.1.2.6.2. Hesap Verme Sorumluluğunun Güçlenmesinde Sayıştay ile Vatandaşlar Arasındaki İletişimin Önemi

Son yıllarda Sayıştayların modernleşme sürecine girmeleri Sayıştayların yapısal olarak değişmesinin yanında, vatandaşların denetim sürecine dahil olmasını da beraberinde getirmiştir.

Sayıştaylar ile vatandaşlar arasındaki işbirliği süreci her iki aktöre de önemli faydalar sağlayacaktır. Denetim sürecine vatandaşların da dahil edilmesi Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen dış denetimi de güçlendirecektir. Çünkü Sayıştaylar bütün kamu kurum ve kuruluşlarına girme ve denetimle ilgili bütün bilgi ve belgeleri elde etme yetkisine sahiptir. Sivil toplum kuruluşları ise sayıştayların denetim bulgularını içeren raporların daha anlaşılır bir formatta geniş bir kitleye ulaşmasını sağlar. Sayıştay raporlarının kamuoyunun büyük bir bölümüne ulaştırılmış olması ise hükümetlerin daha hesap verebilir olmasına önemli katkı sağlayacaktır. Yani Sayıştay ve vatandaşlar arasındaki işbirliğinin güçlendirilmesi hem Sayıştay denetiminin etkisini artıracaktır hem de kurumsal denetim ve gözetim mekanizmalarının kalitesini yükseltecektir (Maurino v.d, 2011: 27-28). Bunun yanında vatandaşlar ile Sayıştay arasındaki işbirliğinin güçlendirilmesi iyi yönetişimin de vazgeçilmez bir unsuru olarak görülmektedir (Ramkumar, 2007: 19).

Birleşmiş Milletler Örgütü (BM) ve Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) tarafından 13-15 Temmuz 2011 tarihlerinde Viyana'da ortaklaşa 21. BM/INTOSAI Sempozyumu düzenlenmiştir. Bu sempozyumun konusu ise "Kamuda Hesap Verebilirliğin Geliştirilmesi İçin Sayıştay ve Vatandaşlar Arasındaki İşbirliğinin Etkin Uygulamaları" olarak belirlenmiştir. Sempozyumda tüm dünyada daha iyi bir demokrasi anlayışının ortaya çıkması için iyi yönetim arayışının hız kazandığı ifade edilerek; daha iyi bir yönetimin hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın güçlendirilmesi suretiyle tesis edilebileceği vurgulanmıştır. Kamu yönetiminde saydamlık, hesap verme sorumluluğu ve iyi yönetişimin güçlenmesi için ise Sayıştaylar ile vatandaşlar arasında etkin bir iletişim ve işbirliğinin kurulmasının önemi üzerinde durulmuştur. Sayıştaylar ile vatandaşlar arasındaki işbirliği ve iletişimin hesap verme sorumluluğuna sağlayacağı faydalardan bazıları sempozyumda şöyle ifade edilmiştir:⁵

- Kamuda hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın güçlenmesi için vatandaşların da kamu yönetimiyle işbirliği yapması yönünde oluşan yoğun talepler karşılanmış olacaktır.
- Vatandaşlar hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın sağlanmasında Sayıştayların doğal partnerleri olduğunun farkına varırlar.
- Sayıştaylar ile vatandaşlar arasındaki işbirliği Sayıştayların geleneksel görevlerine ve bağımsızlıklarına zarar vermeden vatandaşların yaşam kalitelerini artıracaktır.
- Vatandaşların kamu hizmetleriyle ilgili daha fazla bilgi sahibi olmasını sağlar.

⁵ Bakınız: <http://www.intosai.org/uploads/18conclusions200711e.pdf>

- Sayıştay ve vatandaşlar arasındaki sıkı işbirliği vatandaşların Sayıştayların çalışmalarını hakkında daha bilinçli olmalarını sağlar. Bu ise vatandaşların hükümete olan güvenini artırır.
- Sayıştaylar ve vatandaşlar arasındaki iletişim ve yayımlanan raporlar hesap verme sorumluluğunun gelişmesini sağlar
- Vatandaşların bilinçli olmaları Sayıştayların kendi stratejilerini oluştururken bu durumu dikkate almalarını sağlar. Bu ise Sayıştay raporlarının kredibilitelerini artırır.
- Sayıştaylar ve vatandaşlar arasındaki bilgi akışını sağlayan iletişim kanallarının oluşturulması Sayıştay denetiminin etkinliğini artıracaktır.
- Sayıştaylar ile vatandaşlar arasındaki etkili iletişim vatandaşların kendi menfaatlerini korumaları ve kamu yönetimine katılmalarını teşvik edecektir.

3.1.2.6.3. Sayıştay'ın İletişim Kanalları

3.1.2.6.3.1. Medya

Medya hesap verme sorumluluğunun güçlenmesinde çok önemli bir role sahiptir. Birçok ülkede vatandaşların bilgilendirilmesi, hükümetlerin performanslarının denetlenmesi ve usulsüzlüklerin ortaya çıkarılmasında bağımsız medya en önemli güçtür. Medya vatandaşların görüş ve düşüncelerini duyurmalarında ve toplumsal konuların tartışılmasında önemli bir araçtır. Hesap verme sorumluluğunun sağlanmasına ilişkin girişimlerin başarıya ulaşmasında geleneksel ve modern medya araçlarının stratejik kullanılması suretiyle toplumsal konulardaki bilincin artırılması, elde edilen bulguların kamuoyu ile paylaşılması ve toplumsal tartışma platformlarının oluşturulması en temel unsurdur (Malena v.d, 2004: 13).

Hükümetler tarafından kullanılan kamu kaynakları toplum açısından önemli bir konudur. Sayıştay gibi kamu kaynaklarının kullanılması konusunda denetim yapan kurumlar ise kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığıyla ilgili olarak kamuoyunu aydınlatmaktadır. Medya, Sayıştay'ın bu fonksiyonunu güçlendirmek için birçok konuda katkı sağlayabilir. Bunları özetleyecek olursak (Anam, 2007: 106-108);

- Medya vatandaşlara kamu kaynaklarının bütün topluma ait olduğu ve onların nasıl yönetildiği ve denetlendiği konusunda bilgi edinme haklarının olduğu duygusunu aşılır.
- Medya kamu kaynaklarının kullanılmasıyla bağlantılı olarak yolsuzluk, israf, etkinsizlik ve siyasallaşma gibi konularda derinlemesine araştırmalar yapar.
- Medya kamuoyunun ve sivil toplum kuruluşlarının hükümet faaliyetlerinden haberdar olma düşüncelerine olumlu katkılar sağlar ve bu yöndeki girişimleri destekler.

- Hükümetlerin kanunlara uygun hareket etmeleri yönünde çeşitli faaliyetlerde bulunur.
- Medya politikacıların seçim dönemlerinde verdikleri sözlere bağlı kalmalarını sağlar.

3.1.2.6.3.2. İnternet Siteleri

Günümüzde bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler Sayıştay'a hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın sağlanması, denetim raporlarının internet sitelerinde yayımlanabilmesi, Sayıştay'ın yetki, misyon, faaliyet, performans, fayda-maliyet ve yapmış olduğu diğer çalışmalarının kamuoyu ile paylaşılması konularında önemli katkılar sağlamaktadır. Sayıştaylar kurmuş oldukları internet siteleriyle hem kendilerinin kamuoyunda tanınmalarını sağlayabilir hem de performans ve rolleriyle ilgili olarak gerekli bilgileri paylaşabilirler. Sayıştaylar tarafından internet sitelerine konulan denetim raporları, yıllık raporlar, resmi bildirimler, seminer ve konferanslara ilişkin detaylar vatandaşlara bu ve benzeri bilgi ve dokümana hızlı erişim imkanı sağlar. Sayıştaylar internet sitelerinde finansal verilerin dışında, misyonları, vizyonları, stratejik planlarına ilişkin diğer bilgiler, uluslararası alanda yapılan çalışmalar gibi kendisini daha iyi tanıttıkları bilgilere de yer verebilir. Bunların dışında Sayıştaylar kendilerini takip eden farklı kesimlerin taleplerini karşılamak adına el kitapları, çalışma prensipleri, etik değerler ve çalışma araçları gibi konulara da internet sitelerinde yer verebilirler (Diaz vd., 2011: 14-16).

3.1.2.6.3.3. Diğer İletişim Kanalları

Sayıştay'ın yukarıda anlatılanlar dışında başka iletişim kanalları da vardır. Çeşitli organizasyonlar, kongreler, konferanslar, kitaplar, broşürler, videolar, dergiler gibi özel yayınlar, diğer kurum ve kuruluşlarla olan ilişkiler bunlar arasında sayılabilir. Bunun dışında bazı Sayıştaylar hazırladıkları raporları, promosyon içeren broşürleri ve bilgilendirme toplantılarını da iletişim yöntemi olarak kullanmaktadırlar (Diaz vd., 2011: 16).

3.1.2.6.4. Türk Sayıştay'ı ve İletişim

Kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi ve bunun sonucunda elde edilen denetim bulgularının raporlanarak ilgili bütün taraflarla ve kamuoyu ile paylaşılması dünyadaki bütün Sayıştay ve benzeri kuruluşların olduğu gibi Türk Sayıştay'ının da en temel görevidir. Öneminden dolayı bu husus 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 43. ve 44. maddelerinde düzenlenmiş ve yasal bir hüküm haline getirilmiştir. 6085 sayılı kanunun 43. maddesinin son fıkrasında kamu iktisadi kuruluşlarının denetlenmesi sonucu hazırlanan ve yıllık faaliyet sonuçlarını içeren genel raporun, kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl duyurulacağı ifade edilmiştir.

Aynı kanunun 44. maddesinde ise raporlarla ilgili şu hususlara yer verilmiştir;

- Sayıştay raporları, T.B.M.M.'ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren on beş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulur.
- Savunma, güvenlik ve istihbarat ile ilgili kamu idarelerinin ellerinde bulunan devlet mallarının bu kanun uyarınca yapılacak denetimi sonucunda hazırlanacak raporların kamuoyuna duyurulmasına ilişkin hususlar; ilgili kamu idarelerinin görüşleri alınarak Sayıştay tarafından hazırlanıp Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir.

Bu düzenlemeler ile Sayıştay'ın T.B.M.M. başta olmak üzere bütün kamu kurum ve kuruluşları, medya ve kamuoyu ile yakın bir iletişim içerisinde bulunması yasal bir zorunluluk haline getirilmiştir. Bu zorunluluk ise Sayıştay'ın gerek medya gerekse diğer iletişim araçlarından faydalanmasını sağlayacaktır.

Türk Sayıştay'ının iletişim kapasitesini güçlendirmek amacıyla yapılan faaliyetler devam etmektedir. Bu kapsamda (Akyel ve Köse, 2011: 17-18);

- Sayıştay'ın kurumsal iletişim faaliyetlerini sürdürmesi amacıyla "Kurumsal İletişim ve Yayın Grubu" kurulmuştur. Bu grup tarafından bütün kişi ve kurumlar ile iletişimin güçlendirilmesi amacıyla kurumsal iletişim stratejisi hazırlık çalışmaları yürütülmektedir.
- Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık kavramlarının güçlendirilmesi çerçevesinde denetim raporları, duyurular, basın açıklamaları, yürütülen bütün faaliyetler ve gerçekleştirilen etkinlikler internet sitesinden bütün kamuoyu ile paylaşılmaktadır.
- Üç ayda bir yayımlanan Sayıştay dergisiyle bilgi ve deneyimlerin paylaşılması sağlanmaktadır.
- Her ay düzenli bir şekilde haber bülteni yayımlanmaktadır.
- Çeşitli konularda hazırlanan kitap ve diğer yayınlar birçok kişi ve kurumla iletişimin diğer boyutunu oluşturmaktadır.
- Vatandaşlar Sayıştay'dan bilgi edinme hakkını kullanabilmekte ve çeşitli konularda ihbar ve şikayette bulunabilmektedir.

Türk Sayıştay'ı iletişimin geliştirilmesi amacıyla yukarıda örnek olarak verilen hususlar başta olmak üzere faaliyetlerine devam etmektedir. İletişim kapasitesini güçlendirmeyi amaçlayan bu ve benzeri faaliyetler Sayıştay'ı daha fonksiyonel ve kamuoyunun beklentilerini tam manasıyla karşılayan bir konuma getirecektir.

3.2. SAYIŞTAY'IN HESAP VERME SORUMLULUĞUNA YETERLİ DÜZEYDE KATKI SAĞLAYAMAMASININ NEDENLERİ

3.2.1. Denetimle İlgili Sorunlar

Denetim, ekonomik faaliyet ve olayların gerçekleşen sonuçlarını önceden belirlenen kriterlere göre tarafsız bir şekilde analiz etmek ve ölçmek suretiyle değerlendirmeyi ifade etmektedir. Yapılan denetimler, gelecekte ortaya çıkabilecek hataların önlenmesi, kişi ve kurumların gelişmesi, kamu mali yönetim ve kontrol süreçlerinin gelişerek güvenilir bir hale gelmesi, verimlilik, tutumluluk ve etkinlik gibi kavramların geliştirilmesi gibi konularda önemli faydalar sağlar. Bu çerçevede düşünüldüğünde denetim planlı, programlı, sistemli ve sürekli bir faaliyettir. Denetim sisteminin etkin bir şekilde işlemesi temel bir amaç olmakla birlikte uygulamada birçok sorunla karşılaşmaktadır. Ülkemizde de denetim sisteminin etkili bir şekilde işlemlerini engelleyen bazı sorunlar bulunmakta olup, bunları şu şekilde özetlemek mümkündür (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000: 97-107):

- ✓ Kamu mali yönetim sistemimiz çağdaş yönetim anlayışının ilke ve esaslarını karşılamaktan uzaktır.
- ✓ Yolsuzlukların önlenmesinde denetimler yeterince etkili olamamaktadır.
- ✓ Denetim mesleği yeterince gelişmemiştir.
- ✓ Denetim kurumları ve denetim mensupları açısından bağımsızlık kavramının yerleşmesinde sorunlar bulunmaktadır.
- ✓ Denetim alanı daraltılmaya çalışılmakta ve denetim faaliyetlerini kısıtlayan girişimler olmaktadır.
- ✓ Denetim stratejik plan temelinde belirlenen önceliklere göre yürütülmemektedir.
- ✓ Çağdaş denetim uygulamaları yeterince hayata geçirilmemiştir.
- ✓ İç kontrol sistemi arzu edilen seviyede değildir.
- ✓ Denetim yöntem ve teknikleri kalıcı hale getirilememiştir.
- ✓ Denetim mensuplarına yönelik olarak sistemli ve sürekli bir hizmet içi eğitim uygulanmamaktadır.
- ✓ Denetim konusunda bilişim teknolojilerinden yeterli düzeyde faydalanılmamaktadır.

- ✓ Denetim kurumları arasında koordinasyon ve işbirliği yoktur.
- ✓ Denetim faaliyetleri şeffaf ve denetime açık değildir.

Ülkemizde genel olarak denetim alanında yaşanan sorunların dışında denetim kurumlarının da kendine özgü sorunları bulunmaktadır. Bu çerçevede Sayıştay denetiminde de bir takım sorunlar yaşanmaktadır. Sayıştay denetim faaliyetlerini temel olarak anayasa ve 1967 yılında çıkarılan 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre yerine getirmiştir. Yapılan anayasa değişiklikleri ve 19.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 sayılı yeni Sayıştay kanunu ile Sayıştay denetimi konusunda önemli düzenlemeler getirilmiştir. 6085 sayılı kanunun çok yeni olması nedeniyle ortaya çıkabilecek sorunları şimdiden öngörmek mümkün değildir. Söz konusu kanun öncesinde Sayıştay denetiminde ortaya çıkan sorunları ise şu şekilde sıralayabiliriz (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000: 96-97):

- 832 sayılı kanunun birçok maddesinde çeşitli raporların Sayıştay tarafından T.B.M.M.'ye sunulması öngörüldüğü halde buna yeterince uyulmamıştır.
- Bütçe kapsamının daraltılması ile kamu kaynaklarının bütçe ve Sayıştay denetimi dışında bırakılması, Sayıştay'ın mali denetimlerini bir bütün olarak yapmasını engellemiştir.
- Uzun yıllar plan-program-bütçe sistemine ve tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilememiş olması, bilgisayar teknolojilerindeki gelişmelerden yeterince faydalanılamaması, analiz ve değerlendirme yapmaya elverişli muhasebe kod sisteminin bulunmaması gibi sorunlar mali raporlama konusunda önemli engeller ortaya çıkarmıştır.
- Saymanlıkların çokluğu ve dağınıklığı ile mali yönetim bilişim sistemine geçilememesi raporlama için ihtiyaç duyulan doğru ve yeterli verilere zamanında ulaşmayı güçleştirmiştir.
- Sayıştay'ın geleneksel denetim sisteminin yargısal fonksiyonuna uygun olarak düzenlenmiş olması Sayıştay tarafından hazırlanması öngörülen genel uygunluk bildirimini ve diğer raporların hazırlanmasına yönelik çalışmaların çok sınırlı bir şekilde yürütülmesine neden olmuştur.

3.2.2. Yargılamayla İlgili Sorunlar

Yargı yetkisi Sayıştay'ın etkinliği açısından çok önemli bir unsurdur. Ancak bir çok ülkede Sayıştay'ın temel görevi parlamento adına denetim yapmak ve ulaştığı sonuçları parlamentoya sunmak olduğundan ve yargı yetkisinin bu görevin hızlı bir şekilde yerine getirilmesine engel

olduğu düşünülüyor, Sayıştay'ın sahip olduğu yargı gücü konusunda yoğun eleştiriler bulunmaktadır. Sayıştay'ın yargı yetkisinin hukuk sistemi içerisinde mevzuata aykırılıkların önlenmesi açısından çok önemli olduğu belirtilse de Sayıştay yargısının etkili olabilmesinin önünde bazı sorunlar bulunmaktadır. Bunlara değinecek olursak (Köse, 2007a: 255-256);

- Sorumluluk mekanizması sağlıklı kurulmamıştır. Özellikle 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 832 sayılı Sayıştay kanununun yürürlükte olduğu dönemde sorumluluğun yalnızca sayman, tahakkuk memuru gibi görevlilerle sınırlı tutulmuş olması uzun yıllar Sayıştay yargısının etkinliğini, caydırıcılığını ve sonuca ulaşmasını engellemiştir. 5018 sayılı kanun ve 6085 sayılı Sayıştay kanununda yapılan sorumluluk düzenlemelerinin Sayıştay yargısındaki etkileri ise zamanla görülecektir.
- Yargı süreci çok yavaş ilerlemektedir. Özellikle adli yargıya intikal eden konularda bu süre çok uzun yıllara yayılmaktadır.
- Yargılamanın uzun sürmesi sebep olunan kamu zararlarıyla ilgili olarak verilen tazmin tutarları ülkemizdeki özellikle enflasyonist dönemlerde sembolik bir hal almaktadır. Tazmin kararı verilen tutarlara uygulanacak faiz oranının tazmin tutarının %10'unu geçemeyecek şekilde sınırlandırılmış olması Sayıştay yargısının yolsuzluk ve usulsüzlükleri caydırma konusunda etkisini azaltmaktaydı. 6085 sayılı kanun ile ilamlarda gösterilen tazmin miktarının hüküm tarihinden itibaren kanuni faize tabi tutularak, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil olunacağına ilişkin hüküm getirilmiş olup; bu hükmün etkileri ise uygulamayla birlikte ortaya çıkacaktır.
- Sebep olunan kamu zararlarına ilişkin olarak sorumlular hakkında tazmin kararı dışında bir yaptırım uygulanmaması ve bu tazmin tutarlarının uzun yıllar sonra neredeyse aynı miktarda ödetiliyor olması Sayıştay yargısının caydırıcılığını büyük oranda azaltmıştır.

Bunların dışında Sayıştay ilamlarının infazı sorumlu kişiler tarafından yeterince ve etkili olarak takip edilmemekte ve bunlarla ilgili olarak uzun yıllar işlem yapılmadığı durumlar olmaktadır. İlamların infazının yapılmaması durumunda uygulanması gereken yaptırımlar uygulanmamaktadır. Bu ise Sayıştay yargısının sonuca ulaşmasını büyük ölçüde engellemektedir. Sayıştay yargısında usule ilişkin olarak da önemli sorunlar yaşanmaktadır. Sayıştay yargısıyla ilgili herhangi bir usul kanunu bulunmamakta olup; atıf yapılan usul kanunları ve uygulanana gelen teamüller ise çoğu zaman yetersiz ve etkisiz kalmaktadır. Sayıştay yargısının niteliği ve süreciyle ilgili olarak sorumlu kişi ve kurumlar da dahil olmak üzere bütün kamuoyunda çok ciddi bilgi eksikliği vardır. Yargılamaya esas raporları hazırlayan ve ilgili konularda daha fazla bilgi sahibi olan denetçilerin yargı sürecine aktif olarak dahil edilmemesi

verilen kararların tatmin edici olmasını engellemektedir. Bunun yanında bazı durumlarda aynı konularla ilgili olarak farklı yargı kararlarının verilmiş olması ise Sayıştay yargısına olan güveni azaltmaktadır.

Sayıştay yargısında burada belirttiğimiz ve bunların dışında ortaya çıkan sorunların çözülmesi Sayıştay'ın daha etkin olmasını sağlayarak; yolsuzluk ve usulsüzlüklerin önlenmesi ile hesap verme sorumluluğunun güçlenmesine önemli katkılar sunacaktır.

3.2.3. Raporlama ve Raporların İzlenmesiyle İlgili Sorunlar

Sayıştayların temel amaçlarından biri kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır. Bu amaca ulaşmak için gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sonucunda hazırlanan raporların gereklerinin yerine getirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda Sayıştay raporlarının parlamentolar tarafından üst düzeyde izlenmesi denetlenen kurum ve kuruluşların kaynak kullanımlarına ve istenilen şekilde yönetilmelerine katkı sağlayacaktır. Bunun dışında denetim raporlarının izlenmesi konusunda vatandaşlar ve sivil toplum kuruluşlarıyla etkin iletişim mekanizmalarının kurulması Sayıştay raporlarının izlenmesi noktasında faydalı olacaktır. Sayıştayların hazırladığı raporların izlenmesi ve bu rapordaki tavsiyelerin yerine getirilmesi aşağıdaki amaçlara ulaşmayı sağlar (INTOSAI Capacity Building Committee, 2010: 18):

- Raporların izlenmesi raporların etkinliğini artırır.
- Hükümet ve parlamentoya yardımcı olur.
- Sayıştayların performanslarının değerlendirilmesini sağlar.
- Bilgi edinme ve kalkınma için motivasyon sağlar.

Parlamento adına denetim yapan Sayıştay, denetim alanına giren bütün kurum ve kuruluşlar ile bunlara ilişkin her türlü iş ve işlemleri denetlemek ve denetim sonuçlarını içeren raporları T.B.M.M.'ye sunmakla yükümlüdür. Sayıştay tarafından hazırlanan bu raporların genel amaçları ise; kamu hesaplarının doğru ve denk olup olmadığı, kamu mali yönetim sistemi ve kontrollerin etkili bir şekilde kurularak işletilip işletilmediği, kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı gibi konularda bilgi ve görüş sağlamaktır. Sayıştay raporları mali saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında da çok önemli role sahiptir. Bununla birlikte Sayıştay'ın raporlama fonksiyonunu yerine getirmesinde bir takım sorunlar yaşanmaktadır. 19.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 sayılı kanundan önce yürürlükte olan 832 sayılı Sayıştay Kanununa göre Sayıştay tarafından

T.B.M.M.'ye sunulması öngörülen birçok rapor sunulmamıştır. Örneğin, devlet mallarının incelenmesi ve sonuçlarının raporlanmasına gereken önem verilmemiştir. Analiz ve değerlendirme yapmaya uygun bütçe ve muhasebe kodlama sistemlerinin olmayışı mali raporlama için önemli bir sorun teşkil etmiştir. Mali yönetim bilgi sisteminde yaşanan sorunlar nedeniyle mali raporların dayanacağı doğru verilere zamanında ulaşamamıştır. Sayıştay'ın yargısal işlevleri ön planda tutması nedeniyle raporlama faaliyetleri sınırlı bir şekilde yerine getirilmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000: 95-97).

Anayasal bir zorunluluk olduğu için her yıl T.B.M.M.'ye sunulan Genel Uygunluk Bildirimleri ilgili yılın inceleme sonuçlarına göre hazırlanması gerektiği halde, yalnızca saymanlık idare hesabı cetvelleri, bakanlık kesin hesap cetvelleri ve hazine genel hesabının birbiriyle karşılaştırılması neticesinde ulaşılan sonuçları içermekte olup; doyurucu olmaktan uzaktır (Arın vd., 2000: 245).

Yapılan Sayıştay denetimlerinin T.B.M.M.'nin ihtiyaç ve beklentilerinden uzak bir şekilde yürütülmesi, T.B.M.M.'ye sunulması gereken raporların da hazırlanamamasına neden olmakta ve Sayıştay'ın raporlama işlevi Genel Uygunluk Bildirimleri ile sınırlı kalmaktadır. Yargı fonksiyonuna odaklanan bir denetim anlayışı nedeniyle Sayıştay'ın asli işlevi olan parlamento ve kamuoyuna objektif ve bağımsız bilgi sunma, kurumların mal ve hizmet üretim süreçlerini değerlendirmek suretiyle yönetime rehberlik etme, kamuda hesap verme sorumluluğunun yerleşmesi ve güçlenmesini sağlama gibi görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmesi mümkün değildir. Bundan dolayı denetim faaliyetleri yargı işlevinin ön aşaması olmaktan çıkarılarak bütün kişi ve kurumları tatmin edecek raporlar üretilmelidir. Ayrıca hazırlanan raporların T.B.M.M.'nin ve medya aracılığıyla da kamuoyunun gündemine getirilmesi ve raporların sonuçlarının izlenmesi Sayıştay'ın etkinliği de artıracaktır (Köse, 2007a: 257).

Sayıştay'ın raporlama işlevini etkin bir şekilde yerine getirmesi, bu raporlardan istenilen sonuçları elde etmek için yeterli değildir. T.B.M.M.'ye sunulan bu raporların T.B.M.M.'de etkili bir şekilde ele alınması, değerlendirilmesi ve sonuçlarının takip edilmesi gerekmektedir. Çünkü Sayıştay'ın T.B.M.M.'ye rapor sunması ne kadar önemliyse, sunulan bu raporların T.B.M.M.'de disiplinli bir şekilde görüşülmesi de o kadar önemlidir. Ancak ülkemizde T.B.M.M.'ye sunulan birçok rapor görüşülmeden yıllarca bekletilmiş ve daha önce Meclis bünyesinde olan Sayıştay Komisyonu 1973 yılında kaldırılmıştır (Işık ve Akbulut, 1995: 15). Görüldüğü üzere Sayıştay'ın T.B.M.M.'ye sunduğu raporlardan istenilen sonuçların elde edilmesi ancak T.B.M.M. bünyesinde Sayıştay raporlarının ciddi bir şekilde görüşüldüğü ve

sonuçlarının izlendiği bir komisyonla mümkün olacaktır. Aksi durumda Sayıştay raporları formalitelerden ibaret olacak ve sembolik bir anlam taşımanın ötesine geçemeyecektir.

3.2.4. T.B.M.M. ile İlişkilerde Yaşanan Sorunlar

Sayıştayların ortaya çıkmasında halkın temsilcilerinden oluşan parlamentoların bütçe haklarını etkin bir şekilde kullanmalarına yardımcı olmaları düşüncesi önemli rol oynamıştır. Ülkemizde de Sayıştay'ın kurulmasından itibaren anayasa ve yasalarda Sayıştay'ın yapmış olduğu denetimler sonucunda hazırladığı raporları T.B.M.M.'ye sunması öngörülerek parlamentonun bütçe hakkını kullanmasına yardımcı olması düşünülmüştür. Yani Sayıştay ile parlamento arasındaki ilişkiler raporlama müessesesi üzerine kurulmuştur. Sayıştay tarafından T.B.M.M.'ye sunulan raporların sayısındaki ve kalitesindeki artış Sayıştay'ın kamuoyundaki imajını olumlu etkileyecektir. Aynı şekilde T.B.M.M.'nin Sayıştay tarafından kendisine sunulan raporları gerekli özeni göstermek suretiyle görüşmesi ve değerlendirmesi de bütçe hakkını etkin olarak kullanmasını olumlu etkileyecektir. Yukarıda belirtilen nedenlerin dışında Sayıştay'ın T.B.M.M. adına denetim yapıyor olması Sayıştay ile T.B.M.M. arasındaki ilişkilerin çok güçlü olmasını gerektirir. Ancak ülkemizde Sayıştay-T.B.M.M ilişkileri istenilen düzeyde değildir. Bunun en temel nedenlerinden biri ise Sayıştay ile T.B.M.M. arasındaki raporlama müessesesinin etkili bir şekilde işletilememesidir. Sayıştay T.B.M.M. ilişkileri, T.B.M.M.'nin yürütme organını etkili bir şekilde denetleyebilmesi ve bu iki hususun kamuoyundaki etkisi raporlama müessesesi ile doğru orantılıdır. Ülkemizde Sayıştay ile parlamento arasındaki ilişkilerin zayıflamış olmasında daha önce T.B.M.M. bünyesinde faaliyet gösteren Sayıştay Komisyonunun 1973 yılında çıkarılan bir tüzükle kaldırılmış olması etkili olmuştur. Çünkü Sayıştay'ın parlamentoya sunduğu raporların amacına ulaşması bu raporların parlamento tarafından disiplinli bir şekilde görüşülmesine bağlıdır. Ancak parlamentoya sunulan Sayıştay raporları uzun yıllar görüşülmeden bekletilmiştir. Sayıştay ile T.B.M.M. arasındaki ilişkilerin gelecekte istenilen seviyeye çıkarılmasını olumlu etkileyebilecek hususları şu şekilde belirtebiliriz (Işık ve Akbulut, 1995: 13-16):

- Sayıştay T.B.M.M.'ye sunacağı raporlar konusunda yeterli hassasiyeti göstermeli ve gerekli tedbirleri almalıdır.
- T.B.M.M.'ye sunulan raporların disiplinli bir şekilde görüşülmesi için Meclis İç Tüzüğünde gerekli değişiklikler yapılmalıdır.
- Kamuoyunu bilgilendirmek ve T.B.M.M.'nin ilgisini artırmak için Sayıştay raporlarının Resmi Gazetede yayımlanması sağlanmalıdır. Ayrıca T.B.M.M.'ye raporların

sunulmasından hemen önce veya sunulduğu esnada basın yoluyla da kamuoyu bilgilendirilmelidir.

- Plan Bütçe Komisyonu veya ileride Sayıştay raporlarının görüşülmesi amacıyla kurulacak komisyonda görev alacak denetim mensuplarının ilgili komisyona sürekli olarak bilgi vermelerini sağlamak ve karşılıklı ilişkilerin geliştirilmesi amacıyla T.B.M.M. bünyesinde yeni bir birim oluşturulabilir.
- Mali konularla ilgili olarak çıkarılacak kanunlar ve yapılacak kanun değişiklikleri hakkında Sayıştay'ın istişari görüşünün alınmasına yönelik yapılacak bir düzenleme hem Sayıştay ile T.B.M.M. ilişkilerinin güçlenmesine hem de mali mevzuatta lisan, teknik ve üslup olarak birlik sağlanmasına katkı sağlayacaktır.

3.2.5. Türk Bütçe Sisteminde Yaşanan Sorunlar

Bütçeler, yönetme erkine sahip olanların devletin gelir ve giderleri üzerinde otorite sahibi olmalarını sağlar. Tarihsel süreçte bütçeler yürütme organının yetkilerini sınırlandırmaya yönelik girişimler sonucu ortaya çıkmıştır. Çağdaş anlamda bütçeler ise batı demokrasilerindeki gelişmelerle birlikte yaygınlık kazanmıştır (Yılmaz ve Biçer, 2010: 203).

Ülkemizde çağdaş anlamda bütçe sistemi 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun çıkarılmasıyla uygulanmaya başlanmıştır. Bu kanunla devletin bütün gelir, gider ve malvarlığının yönetim ve muhasebesi düzenlenmiştir. Bu dönemde klasik bütçeleme sistemi uygulanmış olup; 1950 yılından itibaren ise bütçe harcamaları cari ve yatırım harcamaları şeklinde tasnif edilerek ilk defa ekonomik sınıflandırmaya geçilmiştir. 1964 yılından itibaren bütçe harcamalarının sınıflandırılması cari, yatırım ve transfer harcamaları şeklinde yapılmaya başlanmıştır. 1973 yılında program bütçe sistemine geçilerek, bütçe kod yapısı fonksiyonel sınıflandırmaya göre düzenlenmiştir. 1980 yılından sonra ekonomi alanında ortaya çıkan değişimler bütçe sistemini de etkilemiştir. Bu çerçevede 2004 yılında AB bütçe kod sistemiyle de uyumlu olacak şekilde analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiştir. Bu sistem ilk defa konsolide bütçe kapsamındaki idarelerin bütçelerinde uygulanmıştır. 2006 yılından itibaren ise mahalli idareler, sosyal güvenlik kurumları, düzenleyici ve denetleyici kurumlar ile özel bütçeli kurumlar bu sisteme geçmişlerdir. 5018 sayılı kanunla birlikte kamu kaynaklarının daha etkin, etkili ve ekonomik kullanılması; plan, program ve bütçe ilişkisinin kurulması; hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık gibi temel ilkelerin yerleştirilmesi ve güçlendirilmesi yönünde önemli düzenlemeler yapılmıştır. Yine bu kanunla çok yıllık bütçe sistemine geçilmesi öngörülmüş ve

çıktı-sonuç odaklı kaynak tahsisini sağlayacak olan performans esaslı bütçe sistemine geçilmesine yönelik ciddi adımlar atılmıştır.⁶

Tarihsel gelişme sürecine yukarıda kısaca değindiğimiz bütçe sisteminde özellikle 2000’li yıllara kadar çok önemli sorunlar yaşanmıştır. Bu sorunlardan bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz (DPT, 2000: 50-72):

- Bütçelerin kapsamı oldukça dar olup; bütçeler bütün kamu gelir ve giderlerini kapsayacak şekilde düzenlenmemiştir.
- Bütçelerin orta vadeli bir projeksiyon içermemesi ve girdi-çıktı ilişkisinin kurulmaması nedeniyle performans ölçümü yapılamamıştır.
- Bütçe kanunları parlamentonun ve kamuoyunun bütçe hakkını etkin bir şekilde kullanmasına imkan verecek şekilde hazırlanmamıştır.
- Bütçe çalışmaları ekonomik ve mali istikrarın sağlanması ve sürdürülebilir kalkınmanın gerçekleştirilmesini sağlayacak orta vadeli bir harcama programı temelinde yürütülmemiştir. Plan-bütçe ilişkisi kurulmamıştır.
- Geçmiş yılların bütçe ödenekleriyle yapılan işleri ve gelecek yıl bütçesiyle elde edilmesi planlanan çıktı düzeyini gösteren bir raporlama sistemi bulunmamaktadır.
- Bütçenin uygulanmasında görev alanların rol ve sorumlulukları açık olarak belirlenmemiştir.
- Bütçenin hazırlanması sürecinde amaçların ve bütçe uygulamalarını yönlendirecek siyasi irade ve yönetsel sorumlulukların önceden net bir şekilde tanımlanmamış olması keyfiliklerin ortaya çıkmasına ve mali disiplinin bozulmasına neden olmuştur.
- Muhasebe sisteminin bütçe odaklı olması nedeniyle muhasebeden sadece bütçe uygulamaları izlenmiş olup; bütçe dışındaki kamu faaliyetleri hakkındaki bilgilere ulaşılamamıştır. Bunun dışında kamu kesiminde muhasebe birliği sağlanamamıştır.
- Uygulanan bütçe sistemi taahhütlerin izlenmesine imkan vermemiştir.
- Bütçenin hazırlanma ve uygulanma süreçlerinde karar alma mekanizmalarının etkinliğini artırmayı sağlayacak teknolojik altyapı kullanılmamıştır.
- Muhasebe sisteminde hesapların sistematik bir kod yapısına sahip olmaması nedeniyle anlamlı mali raporlar üretilmemiştir.
- Devlet muhasebesinin sürekli olmaması üretilen raporların da karşılaştırılabilir olmasını engellemiştir.

⁶ Bakınız: <http://www.bumko.gov.tr/TR,139/genel-bilgi.html>

- Uzun yıllar nakit esasına dayalı muhasebe sisteminin kullanılmış olması mali raporlama açısından önemli birçok bilginin kaydedilmemesine neden olmuştur.
- Muhasebe sistemi devletin mal varlığının tam olarak tespit edilmesine ve raporlanmasına imkan vermemiştir.
- Yarı mali işlemlerin büyük çoğunluğunun muhasebeleştirilememesi bunların hazırlanan raporlarda yer almasını engellemiştir.

Yukarıda bir kısmını saydığımız bütçe sisteminde yaşanan sorunlar Sayıştay'ın bütçeye ilişkin olarak yaptığı denetim faaliyetlerini ve bu denetimler sonucunda hazırladığı raporları çok olumsuz bir şekilde etkilemiştir. Bu durum ise Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğuna katkısının sınırlı bir düzeyde kalmasına neden olmuştur.

3.3. TÜRK SAYIŞTAY'ININ HESAP VERME SORUMLULUĞUNA KATKISINI ARTIRMAYA YÖNELİK YAPILAN ÇALIŞMALAR

3.3.1. Anayasal ve Yasal Düzenlemeler

29/10/2005 tarihli ve 5428 sayılı kanunun 2. maddesiyle Anayasanın Sayıştay'la ilgili maddelerinden 160. maddesindeki “genel ve katma bütçeli dairelerin” ibaresi 5018 sayılı kanuna uygun olarak “merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının” şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca yine aynı kanunla mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetiminin ve kesin hükme bağlanmasının Sayıştay tarafından yapılacağı Anayasa'nın 160. maddesine eklenmiştir. Anayasal düzeyde yapılan bu düzenlemeler ile Sayıştay'ın denetim kapasitesini güçlendirmeye yönelik yapılan yasal değişikliklerle anayasa arasındaki uyumsuzluklar giderilmiş ve atılan bu adımlar anayasal bir güvenceye kavuşturulmuştur.

27.02.1967 tarihinde yürürlüğe giren ve 19.12.2011 tarihinde 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu yürürlüğe girinceye kadar uygulanan 832 sayılı Sayıştay Kanununda da Sayıştay'ın denetim kapasitesini güçlendirmeye yönelik birçok değişiklik yapılmıştır. Örneğin 26/6/1996 tarih ve 4149 sayılı kanunla 832 sayılı kanuna eklenen ek madde 9 ile Sayıştay'ın denetimine tabi kurum ve kuruluşların hesap, işlem ve faaliyetlerini, idare hesabı dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibarıyla, Sayıştay Başkanının işin aciliyeti ve gecikmede sakınca bulunması halleriyle sınırlı olarak vereceği onayla, kısmi inceleme ve denetime tabi tutabileceği hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunla 832 sayılı kanuna eklenen ek madde 10 ile Sayıştay'ın denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu

kullandıklarını incelemeye yetkili olduğu belirtilmek suretiyle Sayıştay tarafından yapılacak performans denetimlerinin yasal dayanağı oluşturulmuştur. Yine 1996 yılında 4149 sayılı kanunla Sayıştay'ın T.B.M.M.'nin talebi üzerine birçok kurum, kuruluş, iş ve işlemlerle ilgili olarak denetim yapabileceği ve bunların sonuçlarını T.B.M.M.'ye sunacağı hususu 832 sayılı kanunun ek 10. maddesinde düzenlenmiştir.

1996 yılında yapılan yasal değişiklikle Sayıştay raporlarının T.B.M.M.'de Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşüleceği ve Komisyonun önerisiyle birlikte T.B.M.M. Genel Kurulu'na sunulacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak T.B.M.M. İç Tüzüğü'nde gerekli düzenlemenin yapılmaması ve söz konusu komisyonun iş yoğunlu nedeniyle bu yasal düzenleme işlerlik kazanmamıştır (Köse, 2007b: 139).

5018 sayılı kanunla kamu mali yönetim sisteminde köklü değişiklikler olmuştur. Bu kapsamda dış denetim organı olarak Sayıştay'la ilgili de birçok önemli düzenleme getirilmiştir. Öncelikle Sayıştay denetimi dışında olan birçok kurum, kuruluş ve harcama kalemleri Sayıştay denetimine alınarak, Sayıştay'ın denetim alanı genişletilmiştir. Sayıştay tarafından hazırlanacak raporların sayı ve niteliğinde önemli düzenlemeler yapılarak Sayıştay'ın T.B.M.M. ve kamuoyunu bilgilendirme görevini etkin bir şekilde yapması amaçlanmıştır. Kanunda dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağı hüküm altına alınmış ve dış denetime ilişkin temel prensipler yasal hale getirilmiştir.

832 sayılı kanunda yapılan birçok değişiklik Sayıştay denetiminin yeni bir kanunla çok yönlü olarak düzenlenmesine olan ihtiyacı ortadan kaldıramamıştır. Çünkü vatandaş temel alan yönetim anlayışı devlet faaliyetlerinin ve devletin kurumsal yapısının günümüzün koşullarına uygun bir şekilde ve yeni bir anlayışla ele alınmasını gerektirmiştir. Bütün dünyada kamu mali yönetiminde ve yüksek denetim kurumlarında yaşanan değişimler Türk Sayıştay'ı ile ilgili olarak da bazı yasal düzenlemelerin yapılmasını kaçınılmaz kılmıştır. Sayıştay'ın kamu mali yönetiminde saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun sağlanması ile yolsuzlukların önlenmesinde oynadığı kritik rol yapılacak köklü bir yasal düzenlemeye olan ihtiyacı daha da artırmıştır. Bu ve benzeri birçok gerekçeden dolayı 19.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 sayılı yeni Sayıştay kanunu ile Sayıştay'ın kurumsal yapısında ve denetim anlayışında önemli değişiklikler getirilmiştir. Örneğin, Anayasa ve 5018 gibi içerisinde Sayıştay denetimiyle ilgili hükümler barındıran yasal düzenlemelerle Sayıştay kanunundaki uyumsuzluklar ortadan kaldırılmıştır. Bu kanunla Sayıştay'ın denetim alanı bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla kamusal iş ve işlemlerin tamamına yakınına kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Sayıştay'ın hazırlayacağı raporların sayısı artırılmıştır. Sayıştay'ın kurumsal yapısı yeni denetim anlayışına

uygun olarak yeniden düzenlenmiştir. Sorumluluk anlayışı ve sorumlular 832 sayılı kanundan farklı olarak yeniden düzenlenmiştir. Daha geniş bir sorumluluk anlayışı getirilmiştir. Sayıştay denetiminin amaç, genel esas ve süreci yeni denetim anlayışına uygun olarak düzenlenmiştir. Sayıştay raporlarının kamuoyu ile paylaşılması sağlanarak vatandaşın Sayıştay'ın denetim bulgularından haberdar olmasının yolu açılmıştır. Özetle, 6085 sayılı kanunla Sayıştay denetiminde uluslararası ilkeler de gözetilmek suretiyle ülkemizin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik çok önemli düzenlemeler getirilmiştir. Getirilen bu düzenlemelerin uygulamadaki sonuçları ise zamanla ortaya çıkacaktır.

3.3.2. Uluslararası Kuruluşlarla İlişkiler

20. yy sonlarına doğru gittikçe yoğunlaşan küreselleşme süreci dünyadaki yüksek denetim kurumlarını da önemli ölçüde etkilemiştir. Yaşanan bu süreçte yüksek denetim kurumlarının oluşturdukları uluslararası ve bölgesel kuruluşların etkileri artmıştır. Bu kuruluşlar uluslararası denetim standartları ve rehberlerin geliştirilmesi, bilgi ve deneyimlerin paylaşılması amacıyla seminer, sempozyum, çalışma grupları oluşturulması, çeşitli konularla ilgili olarak hazırlanan inceleme ve araştırma yayınları gibi araçlarla bütün ülkelerde yüksek denetimin gelişmesi ve güçlenmesi noktasında önemli katkı sağlamıştır. Uluslararası örgütlenme yüksek denetim kurumları arasındaki etkileşime süreklilik kazandırmıştır. Uluslararası yüksek denetim kurumları özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki denetim metodolojilerinin geliştirilmesi, teknoloji destekli denetim ve denetim personelinin eğitimi gibi birçok alanda önemli katkılar sağlamıştır. Uluslararası işbirliği yüksek denetim alanında küresel ve bölgesel düzeyde bilgi alışverişini artırmakta ve yeniliklerin izlenmesini kolaylaştırmaktadır (Köse, 2007b: 134-135).

Türk Sayıştay'ı da bazı uluslararası organizasyonlara üyedir. Sayıştay 1953 yılında kurulan INTOSAI' nın 1965 yılından günümüze kadar üyesi olup; düzenlenen kongrelere üst düzeyde katılım gerçekleştirmektedir. Sayıştay 1979 yılında kurulan ve INTOSAI' nin bölgesel bir teşkilatı olarak faaliyet gösteren ASOSAI (Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)' nin de 1997 yılından itibaren üyesi durumundadır. EUROSAI da INTOSAI' nin bölgesel bir teşkilatı olup; kuruluş bildirgesi 1989 yılında Berlin'de imzalanmış, Kuruluş Konferansı 1990'da Madrid'de toplanmıştır. Türk Sayıştay'ı da kuruluş bildirgesini imzalayan yüksek denetim kurumları arasındadır. Sayıştay EUROSAI' nin kongrelerine de üst düzeyde katılmakta ve seminer ve çeşitli toplantılarına tebliğler sunmaktadır. ECOSAI ise 1994 yılında Pakistan'da kurulan mesleki bir bölgesel teşkilattir. Bu örgütün kuruluş sürecinde aktif çalışmalar gerçekleştiren Türk Sayıştay'ı kuruluş kongresinde başkanlığa seçilmiştir. Türk Sayıştay'ı 2006 yılında tekrar ECOSAI başkanlığına seçilmiştir (T.C Sayıştay Başkanlığı, 2007: 24-26).

Uluslararası alanda düzenlenen birçok kongre ve diğer etkinliklere iştirak eden Türk Sayıştay'ı, birçok organizasyona da ev sahipliği yapmaktadır.2011 yılında Sayıştay'ın ev sahipliği yaptığı uluslararası organizasyonlardan bazıları şunlardır:

- 21-22 Şubat 2011 tarihleri arasında İstanbul'da 31 üyeden oluşan Avrupa Sayıştaylar Birliği (EUROSAI) Bilgi Teknolojileri Denetimi Çalışma Grubunun yedinci toplantısına ev sahipliği yapmıştır.
- Avrupa Birliği'ne Aday ve Adaylığa Yakın Ülke Sayıştayları ve Avrupa Birliği Sayıştay'ı Başkanlar Çalışma Grubu Toplantısı, Türk Sayıştay'ının ev sahipliğinde 07-09 Mart 2011 tarihlerinde İstanbul'da yapılmıştır.
- Sayıştay, ASOSAI (Asya Ülkeleri Sayıştaylar Birliği) üyesi olarak, ASOSAI Yönetim Kurulunun 43. Toplantısına 19-21 Eylül 2011 tarihlerinde İstanbul'da ev sahipliği yapmıştır.
- Sayıştay, 22-24 Eylül 2011 tarihinde İstanbul'da Asya Ülkeleri Sayıştaylar Birliği (ASOSAI) ile Avrupa Sayıştaylar Birliğinin (EUROSAI) ortak katılımıyla düzenlenen 1. ASOSAI-EUROSAI Ortak Konferansına ev sahipliği yapmıştır.
- Sayıştay, 25-26 Eylül 2011 tarihlerinde gelişmekte olan ülkelerin sayıştaylarının kurumsal kapasitelerini geliştirmek amacı ile faaliyetlerini sürdüren IDI (INTOSAI Geliştirme İnisiyatifi) – ASOSAI Stratejik Planlama Toplantısına ev sahipliği yapmıştır.
- ECOSAI 16. Yönetim Kurulunun Olağanüstü Genel Kurul Toplantısı Türkiye, İran, Pakistan, Azerbaycan, Kırgızistan, Kazakistan ve Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Sayıştaylarının temsilcilerinin katılımıyla 04-05 Ekim 2011 tarihlerinde Ankara'da gerçekleştirilmiştir.
- "INTOSAI Afet Yardımlarının Denetimi ve Hesap Verme Sorumluluğu Çalışma Grubunun" 5. toplantısı Sayıştay'ın ev sahipliğinde 23-26 Ekim 2011 tarihinde Antalya'da gerçekleştirilmiştir.

3.3.3. Avrupa Birliği Müzakereleri Sürecinde Sayıştay Denetimi Konusundaki Tespit ve Öneriler

Türkiye'nin Avrupa Birliği süreci uzun bir geçmişe sahip olmasına rağmen özellikle 1990'lı yıllardan sonra hız kazanmıştır.06.03.1995 tarih ve 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi kararı ile Türkiye ile AB arasında sanayi ürünlerini içeren bir gümrük birliğinin tam olarak kurulması aşamasına gelinmiş ve 01.01.1996 tarihinden itibaren Türkiye ile AB arasındaki gümrük birliği işlemeye başlamıştır.12-13 Aralık 1997 Lüksemburg Zirvesi'nde Türkiye'nin tam üyelik ehliyeti teyit edilmiş ve 5-16 Haziran 1998'deki Cardiff Zirvesinde Türkiye'ye üye aday

statüsü verilmiştir. 10-11 Aralık 1999'da Helsinki'de yapılan AB Devlet ve Hükümet Başkanları Zirvesinde, Türkiye oybirliği ile Avrupa Birliği'ne aday ülke olarak kabul ve ilan edilmiştir. 17 Aralık 2004'te Brüksel'de yapılan Avrupa Zirvesi'nde 3 Ekim 2005 tarihinde Türkiye ile tam üyelik müzakerelerine başlanacağı belirtilmiştir. 1998 tarihli Cardiff Zirvesinde, Türkiye de diğer adayların dahil olduğu rapor sistemine dahil edilmiş ve Türkiye'nin Kopenhag kriterleri bakımından performansını inceleyen ilk İlerleme Raporu 1998 yılında yayımlanmıştır (Özer, 2008: 53-61).

Yukarıda kısaca değinilen AB sürecinde Ulusal Programlar, Katılım Ortaklığı Belgeleri, İlerleme Raporları ve Müzakere Çerçeve Belgesi gibi katılım sürecine ilişkin birçok temel belge yayımlanmıştır. Yayımlanan bu belgelerin birçoğunda Sayıştay'la ilgili konulara da yer verilmiştir. Örnek verecek olursak;

- 2008 yılında yayımlanan son ulusal programda Sayıştay'ın işleyişinin Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Örgütü (INTOSAI) standartları ve ilkeleri ile uyumlu olmasının sağlanması için Sayıştay Kanununun çıkması gerektiği öncelik olarak belirtilmiştir. Bu kanunun çıkmasıyla Anayasa ve 5018 sayılı Kanuna uyum sağlanarak hesap verebilir ve saydam bir kamu mali yönetim sistemi oluşumuna dış denetimin katkısının sağlanması amaçlanmıştır. 2001 ve 2003 yıllarında yayımlanan ulusal programlarda da Sayıştay ve Sayıştay denetimiyle ilgili birçok tespitlere, eksiklik ve bu konuda yapılması gereken konulara yer verilmiştir.
- 18 Şubat 2008 tarihli en son Katılım Ortaklığı Belgesi'nin Mali Kontrol başlıklı 32. faslında Türk Sayıştay'ının işleyişinin Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Örgütü (INTOSAI) standartları ve ilkeleri ile uyumlu olmasının sağlanması için, T.B.M.M.'de beklemekte olan mevzuatın kabul edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. 2003 ve 2006 yıllarında yayımlanan Katılım Ortaklığı Belgelerinde de Sayıştay'ın INTOSAI denetim standartlarına uygun bir denetim anlayışına kavuşturulması, bağımsızlığının sağlanması ve 5018 sayılı kanunla uyumlu bir Sayıştay kanunu çıkarılması gerektiği ifade edilmiştir.
- 1998 yılından itibaren her yıl düzenli olarak yayımlanan İlerleme Raporlarında da Sayıştay'la ilgili konulara yer verilmiştir. Örneğin, Sayıştay'a ilk defa değinilen 2000 yılı ilerleme raporunda Sayıştay'ın, bütün hükümet ödeme emirlerinin "ex-ante" denetimi nedeniyle, bütçe harcamaları üzerindeki dış mali kontrol görevlerini düzgün biçimde yerine getiremediği ifade edilerek; bu "ex-ante" denetimlerin içsel nitelikli olduğu ve Sayıştay'ın esas "ex-post" kontrol işlevleri ve görevleri ile çatışmakta olduğu

belirtilmiştir. Sayıştay'ın bakanlıklardan yeterli düzeyde işbirliği görememesi nedeniyle bazı yasal görevlerini yapamaması, bütçe kapsamının dar olması nedeniyle Sayıştay'ın denetim kapasitesinin sınırlandırılmış olması, dış denetimin hükümetten bağımsız bir kurum tarafından yerine getirilmesi gerektiği gibi hususlar da yine söz konusu ilerleme raporunda yer almıştır. 2011 yılında yayımlanan son ilerleme raporunda ise Aralık 2010 tarihinde Sayıştay Kanununun çıkarılmasıyla Sayıştay'a parlamento adına denetim yapma yetkisi verildiği ve böylece parlamento denetiminin güçlendirildiği vurgulanmaktadır. Yine bu ilerleme raporunda T.B.M.M.'nin performans izleme ve dış denetimleri yürütme konularında yetersiz olduğu ve T.B.M.M. ile Sayıştay arasında daha fazla diyaloga ve işbirliğine ihtiyaç duyulduğu ifade edilmektedir. Sayıştay'ın kamu yönetiminde hesap verebilirliği sağlama rolünü yerine getirebilmesi amacıyla, yeni çıkarılan Sayıştay Kanunu'nun uygulanmasına yönelik kapasitenin geliştirilmesi ve devlet denetiminin kapsamlı şekilde uygulanması için daha fazla çaba sarf edilmesi gerektiği, önemli miktarda harcama yapan Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı'nın, Sayıştay'ın denetim yetkisi dışında bırakılmış olmasının yeni Sayıştay Kanununun bir eksikliği olduğu gibi konular da ilerleme raporunda yer almaktadır. 2010 yılında çıkarılan 6085 sayılı Sayıştay kanununun kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunu ve saydamlığı önemli ölçüde güçlendireceğinin beklendiği hususu ise ilerleme raporunda vurgulanan diğer bir noktadır. Yukarıda bahsedilenlerin haricindeki diğer ilerleme raporlarının tamamına yakınında da Sayıştay'la ilgili tespit, değerlendirme ve önerilere yer verilmiştir.

3.3.4. T.B.M.M. - Sayıştay İlişkilerinin Güçlendirilmesine Yönelik Yapılan Düzenlemeler

Ülkemizde Sayıştay ile T.B.M.M. arasındaki ilişkiler arzu edilen seviyede olmasa da bu ilişkinin güçlendirilmesi için bazı önemli düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin, 2003 yılında 863 sayılı kanuna eklenen ek 12. madde ile T.B.M.M.'nin denetim taleplerinin Sayıştayca karşılanacağına ilişkin olarak yapılan düzenleme Sayıştay-T.B.M.M ilişkilerinin geliştirilmesi için atılan önemli bir adımdır. Bunun yanında 5018 sayılı kanunla Sayıştay'ın T.B.M.M.'ye sunduğu raporların sayı ve niteliğinde getirdiği yenilikler de büyük önem arz etmektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile de Sayıştay-T.B.M.M. ilişkilerinin güçlendirilmesine yönelik olarak önemli düzenlemeler getirilmiştir. Bunlardan bazılarını sıralayacak olursak;

- Sayıştay denetiminin T.B.M.M. adına yapıldığı vurgulanmıştır (1.md).

- Sayıştay'ın kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleyeceği ve sonuçları hakkında T.B.M.M.'ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunacağı hüküm altına alınmıştır (5.md.).
- Sayıştay Başkanı, bu Kanunda yazılı niteliklere sahip isteklilerden 16. madde esaslarına göre belirlenecek iki aday arasından T.B.M.M. Genel Kurulunca gizli oyla seçilecektir (13.md.).
- Kanuna göre Sayıştay Başkanı, T.B.M.M.'yi, Plan ve Bütçe Komisyonunu ve gerektiğinde diğer ilgili komisyonları Sayıştay'ın faaliyetleriyle ilgili olarak yılda en az iki defa bilgilendirir (21.md.).
- T.B.M.M.'nin, kamuoyunun ve denetlenen kamu idarelerinin beklentilerinin de dikkate alınarak, denetim stratejik planlarını ve yıllık denetim programlarını yapılacak risk analizleri doğrultusunda hazırlamak Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulunun görevleri arasında sayılmıştır (31.md.).
- Bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında T.B.M.M.'ye ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması Sayıştay denetiminin amaçları arasında sayılmıştır (34.md.).
- T.B.M.M.'ye sunulacak raporların sayıları artırılmış ve içerikleri zenginleştirilmiştir (38-43.md.).
- Sayıştay raporlarının, T.B.M.M.'ye sunulduğu ve ilgili kamu idarelerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içerisinde Sayıştay Başkanı veya görevlendireceği başkan yardımcısı tarafından, kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulacağı hüküm altına alınmıştır (44. md.).
- T.B.M.M.'den gelen denetim taleplerine özel bir önem verilerek ayrı madde halinde düzenlenmiş ve bu maddede T.B.M.M.'den gelen denetim taleplerine öncelik verileceği hüküm altına alınmıştır (45.md.).
- T.B.M.M.'ye sunulan Sayıştay raporlarının ve bu kanunun 79. maddesi uyarınca hazırlanan denetim sonuçlarının Mecliste görüşülme esas ve usullerinin T.B.M.M. İçtüzüğü'nde belirtileceği hükmü getirilmiştir (Geçici md. 1).

3.3.5. Diğer Ülke Sayıştaylarıyla Yürütülen Ortak Çalışmalar

Yüksek denetime ilişkin gelişmiş ülke deneyimleri, iyi uygulama örnekleri, güncel denetim yöntemleri ve denetim yaklaşımları gibi konularda bilgi sahibi olmak ve bunları yürüttüğü denetim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla Türk Sayıştay'ı uluslararası organizasyonlar dışında diğer ülke Sayıştaylarıyla da yakın ilişkiler içerisinde. Sayıştay'ın denetim kapasitesini

geliştirmede eğitimin çok büyük önemi vardır. Diğer ülkelerdeki uygulamaların yerinde görülmesi amacıyla personelin yurtdışına gönderilmesi ve çeşitli eğitim faaliyetlerine katılması yüksek denetim alanındaki çağdaş gelişmelerden faydalanma adına büyük önem arz etmektedir. Diğer ülkelerle olan yakın temaslar Sayıştay denetiminde yeni açılımların ortaya çıkmasına da önemli katkı sağlayacaktır. Bu çerçevede Sayıştay, kendi yürüttüğü eğitim faaliyetlerinin yanında diğer ülkelerden de eğitim desteği almaktadır.

Türk Sayıştay'ının diğer ülke Sayıştaylarıyla yürüttüğü en önemli ortak projelerden biri Nisan 2005'te başlatılan ve İngiltere Sayıştay'ı ile ortak yürütülen ve İspanya Sayıştay'ının da desteklediği "Sayıştay'ın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesidir". Bu projenin temel hedefleri şu şekilde ifade edilmektedir (Burr, 2007: 15):

- Sayıştay'ı; kamu sektörünün yönetim, hesap verme sorumluluğu, kontrol ve denetim kalitesini daha iyi değerlendirmesi amacıyla desteklemek,
- Türkiye'de kamu mali kontrol sisteminin verimliliğini ve etkinliğini artırmak.

Sayıştay'ın denetim kapasitesini güçlendirmek amacıyla söz konusu proje kapsamında çok önemli çalışmalar yürütülmüştür. Yapılan bu çalışmaları kısaca sıralayacak olursak (Polat, 2006: 39-48) ;

- Sayıştay denetimiyle ilgili hususlarda yasal altyapı çalışmaları yapılmıştır.
- 5018 sayılı kanunla Sayıştay'ın denetim alanı genişlemiş ve mali denetim önem kazanmıştır. Proje kapsamında Mali Denetim Çalışma Grubu kurularak çeşitli rehber ve eğitim programları hazırlanması ve pilot mali denetim çalışmaları yapılması öngörülmüştür.
- Avrupa Birliği fonlarının uluslararası denetim standartları ve iyi uygulama örnekleri ışığında denetlenebilmesi amacıyla AB Fonları Denetim Ekibi oluşturulmuştur.
- Bilgisayar destekli denetimin yaygınlaştırılması projenin en önemli amaçlarından biridir. Bu çerçevede bilgisayar destekli denetim teknikleri ekibince önemli çalışmalar yürütülmüştür.
- Proje bünyesinde Performans Denetimi ekibi oluşturularak, uluslararası denetim standartlarına uygun denetim metodolojisinin geliştirilmesi ve uygulamanın yaygınlaştırılması amacıyla çeşitli eğitim programlarının düzenlenmesi, rehberlerin hazırlanması ve pilot çalışmaların yürütülmesi öngörülmüştür.

- Bilişim sistemlerinin denetiminde uluslararası standartların benimsenmesi, denetim metodolojisinin geliştirilmesi ve bu denetimlerin uygulanması için gerekli kurumsal altyapı oluşturulması amacıyla Bilişim Sistemleri Denetimi Ekibi oluşturulmuştur.
- Sayıştay'ın yönetsel fonksiyonlarının yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan bilgiyi en doğru ve hızlı bir şekilde Sayıştay yönetimine sağlamak amacıyla Yönetim Bilgi Sistemi çalışması yürütülmüştür.
- Sayıştay'ın faaliyetlerini yürütürken karşılaşacağı riskleri en iyi şekilde yönetmesi amacıyla Eşleştirme Projesi kapsamında Risk Yönetimi Çalışma Ekibi tarafından risk yönetimi çalışması yürütülmüştür.
- Sayıştay'ın denetim ve destek faaliyetlerinin insan kaynaklarını etkin ve sürdürülebilir bir şekilde kullanarak gerçekleştirmesi için proje bünyesinde oluşturulan İnsan Kaynakları Çalışma Ekibince önemli çalışmalar yürütülmüştür.
- Bilişim teknolojisi stratejisi, bilginin üretilmesi, çoğaltılması, dağıtılması ve bilgi ve iletişim teknolojisi kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılmasını amaçlamaktadır. Bilimsel teknoloji kullanımını kurumsal vizyon ve hedeflere uygun olarak uzun vadeli ve sürdürülebilir bir strateji çerçevesine yerleştirmek projenin en önemli amaçlarından biri olarak öngörülmüş ve proje kapsamında yürütülen Bilişim Teknolojisi Strateji Çalışması sonucunda Sayıştay'daki mevcut bilişim sistemi alt yapısıyla ilgili Sistem Profili Belgesi hazırlanmıştır.

Söz konusu proje demokratik sistemin ve kamu mali yönetim sisteminin güçlenmesinde çok önemli rolü olan saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kavramlarına Sayıştay'ın yapacağı katkının artırılmasında güçlü bir altyapı desteği sağlamıştır.

Ayrıca Sayıştay'a 1996 yılında performans denetimi yapma yetkisi verildikten sonra İngiltere Ulusal Denetim Ofisi ile birlikte yürütülen ortak işbirliği projesi kapsamında Karayolları Genel Müdürlüğü'nün yol yapım, onarım ve bakım faaliyetleri incelenmiş ve 1998 yılında bu konuyla ilgili performans denetim raporu yayımlanmıştır. Yapılan bu pilot incelemelerle denetçilerin denetim prosedür ve metodolojilerini öğrenmeleri amaçlanmıştır.

Bunun dışında Sayıştay, Ekonomik İşbirliği Ülkeleri Sayıştayları Birliği vasıtasıyla özellikle Türk Cumhuriyetleri Sayıştayları ile her alanda ilişkilerini devam ettirmektedir. Sayıştay meslek mensuplarının diğer ülke Sayıştaylarıncı düzenlenen seminer, sempozyum, kongre ve çeşitli eğitim faaliyetlerine katılımı sağlanarak diğer ülke Sayıştaylarıyla ilişkileri bir çok alanda gelişerek sürdürülmektedir. Ayrıca Sayıştay birçok uluslararası organizasyona da ev sahipliği yaparak uluslararası ilişkilerini güçlendirmektedir.

3.3.6. Eğitim Faaliyetleri ve Gelişmiş Denetim Yöntemlerinin Kullanılması

Sayıştay'ın denetim kapasitesinin güçlendirilmesi açısından çağdaş denetim teknikleri ve uygulamalarına yönelik olarak sürdürülen eğitim faaliyetlerinin önemi büyüktür. Son yıllarda Sayıştay bünyesinde devam eden hizmetiçi eğitimlerin yanında diğer ülke Sayıştaylarıyla kurulan ilişkiler çerçevesinde yurtdışı eğitim faaliyetleri de artmıştır. Diğer ülke sayıştaylarıyla kurulan yakın ilişkiler ve onların düzenlediği eğitim faaliyetlerine katılım özellikle gelişmiş ülkelerde uygulanan denetim yöntem ve teknikleri hakkında bilgi sahibi olma ve bunların Türk Sayıştay'ınca uygulanması noktasında önemli katkılar sağlamaktadır (Köse, 2007b: 141).

Diğer ülke sayıştaylarıyla ortak yürütülen projeler kapsamında bir çok denetim mensubunun eğitim faaliyetlerine katılması da Sayıştay personelinin ve dolayısıyla Sayıştay'ın denetim kapasitesinin güçlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Örneğin; İngiltere Ulusal denetim Ofisi ile birlikte yürütülen Karayolları Genel Müdürlüğü'nün yol yapım, onarım ve bakım faaliyetlerine ilişkin pilot performans denetim çalışması Sayıştay meslek mensuplarına performans denetimi konusundaki bilgi ve deneyimlerinin artırılması açısından önemli katkılar sağlamıştır. Devam eden yıllarda Sayıştay bünyesinde kurulan performans denetim grupları bir çok konuyla ilgili olarak performans denetimi çalışmalarını sürdürmüşlerdir. Yine 2005 yılından başlayarak yaklaşık iki yıl süren ve İngiltere Ulusal Denetim Ofisi ile birlikte yürütülen "Sayıştay'ın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi" kapsamında yaklaşık 180 meslek mensubuna eğitim verilmiştir.

Sayıştay'ın denetim kapasitesinin geliştirilmesi ve etkinliğinin artırılması için çağdaş denetim yöntemlerinin uygulanması çok önemlidir. Ayrıca bilişim ortamında üretilen ve saklanan bilgilerin bilgisayardan uzak bir ortamda denetlenmesinin mümkün olmaması bilgisayar destekli denetim tekniklerini de vazgeçilmez hale getirmiştir. Denetlenen alanlara bütüncül bir şekilde yaklaşma ve riskli alanlara odaklanan bir denetim anlayışının geliştirilmesi için bilişim teknolojilerinden mümkün olduğunca fazla yararlanılması gerekmektedir. Bunun dışında gelişmiş bütün denetim yöntemlerinin kullanılması Sayıştay'ın denetim kapasitesinin ve etkinliğinin artmasına önemli katkılar sağlayacaktır (Köse, 2007b: 146).

Sayıştay bünyesinde ve diğer ülke Sayıştaylarıyla yürütülen eğitim faaliyetleriyle Sayıştay denetimlerinin gelişmiş ve bilimsel yöntemlerle desteklenmesi ve güçlendirilmesinde önemli kazanımlar sağlanmış; güncel ve gelişmiş denetim metodolojilerinin uygulamaya aktarılmasında ise çok ciddi ilerlemeler kaydedilmiştir.

Sayıştay denetimlerinde teknolojik imkanlardan yararlanılmasına yönelik çalışmalar da devam etmektedir. Bu kapsamda bilgisayar ortamında kamu kurumlarının muhasebe verilerinin alınması, analiz edilmesi ve denetime hazır hale getirilmesi amacıyla TÜBİTAK ile işbirliğiyle hazırlanan “Bilgisayar Destekli Denetim Sistemi Yazılımı Projesi” nin 2013 yılında tamamlanması hedeflenmektedir. Ayrıca denetimlerin elektronik ortamda ve kâğıt kullanmadan planlanması ve yürütülmesi için “Denetim Yönetim Sistemi” geliştirme çalışmaları da devam etmektedir.

SONUÇ

Ülkemizde özellikle 2000'li yıllardan sonra Avrupa Birliği ile müzakereler ve diğer uluslararası uygulamalara entegre olma düşüncesi kamu mali yönetiminde yeniden yapılanma çalışmalarını hızlandırmıştır. Yeni kamu mali yönetim anlayışıyla birlikte hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık konularının artan önemi, 1050 sayılı kanunun uygulamasında ortaya çıkan bazı sorunlar, yaşanan ekonomik ve mali krizler ve önceki kamu mali yönetim sisteminden kaynaklanan aksaklıklar kamu mali yönetim sisteminde yeni düzenlemelerin hayata geçirilmesinde çok önemli rol oynamıştır. Yeniden yapılanma çalışmaları kapsamında kamu mali yönetiminde idarelerin daha etkin bir yapıya kavuşturulması amacıyla bazı projeler uygulamaya konmuş ve birçok yasal düzenleme yapılmıştır. Kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunun yerleştirilmesi ve güçlendirilmesi ise yeniden yapılanma sürecinin en önemli amaçlarından birisi olmuştur. Bu süreçte Sayıştay'ın saydamlığın ve hesap verme sorumluluğunun sağlanmasındaki rolü anlaşılmış ve etkinliğinin artırılması amacıyla birçok yasal düzenleme yapılmıştır. Sayıştay ile hesap verme sorumluluğu ilişkisi yasal hükümler haline getirilmiştir. 2010 yılında yürürlüğe giren yeni Sayıştay Kanunu bütün dünyadaki yaygın anlayışa paralel olarak Sayıştay'ı kamu mali yönetiminde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasındaki en önemli aktörlerden biri olarak ele almış ve o istikamette düzenlemeler getirmiştir.

Ancak son yıllarda Sayıştay'ın etkinliğinin artırılmasına yönelik olarak yapılan bütün yasal düzenlemelere ve atılan diğer adımlara rağmen Sayıştay, kamu mali yönetim sisteminde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında yeterince etkili olamamıştır. Bu durumun ortaya çıkmasında Sayıştay'ın kurumsal yapısından kaynaklanan sorunlarla birlikte, genel olarak kamu mali yönetim sisteminin işleyişinden kaynaklanan ve köklü çözüm üretilmeyen kronik sorunlar etkili olmuştur. Ülkemizde Sayıştay'ın hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi sürecine yeterince katkı sağlayamamış olmasının nedenlerinden bazıları şunlardır:

- Türk kamu mali yönetim sisteminde son dönemlere kadar hesap verme sorumluluğu kavramı yeterli ilgiyi görmemiş ve sorumluluk anlayışı 1050 sayılı kanun çerçevesinde katı ve dar bir şekilde yorumlanmıştır.
- Kamu mali yönetimindeki reform algısı sadece yasal düzenleme şeklinde anlaşılmış olup; dünyadaki gelişmelere uygun adımlar atılmamıştır. Geleneksel mali yönetim anlayışı yapılan sınırlı ve yetersiz yasal düzenlemelerle devam ettirilmiştir. Uygulamaya dönük adımların atılmasında ise yetersiz kalınmıştır.

- Sayıştay denetimiyle ilgili yasal düzenlemeler belirli bir plan dahilinde ve bir bütünlük içerisinde yapılmamıştır. Bu ise birbiriyle uyuşmayan yasal hükümlerin aynı anda yürürlükte olmasına ve uygulayıcılarda kafa karışıklıklarına neden olmuştur.
- Kamu mali yönetim sistemindeki denetim kurumlarının çok başlı ve dağınık olması görev ve yetki konusunda karışıklıklara neden olmuştur.
- Bütçenin kapsamının dar olması, devlet muhasebe sisteminin yetersizliği, bütçe sürecinde bilişim sistemlerinden yeterince yararlanılamaması ve bütçenin hazırlanma, uygulanma, raporlama aşamalarında yaşanan bir çok sorun Sayıştay denetimlerini ve raporlama faaliyetlerini çok olumsuz etkilemiştir.
- Sayıştay-TBMM. ilişkileri etkin bir şekilde yürütülememiştir. T.B.M.M. bünyesinde bulunan Sayıştay Komisyonu 1973 yılında kaldırılmıştır. Günümüzde ise T.B.M.M. İç Tüzüğü'nde Sayıştay raporlarının nasıl işlem göreceği belirtilmemektedir. Sayıştay raporlarının görüşüleceği özel bir komisyonun olmaması bu raporlara yeterli zamanın ayrılması ve gereklerinin yerine getirilmesini olumsuz etkilemektedir.
- Sayıştay'ın geleneksel denetim sisteminin yargılama fonksiyonuna uygun tasarlanmış olması raporların hazırlanmasına yönelik çalışmaların sınırlı düzeyde kalmasına neden olmuştur. Raporlama faaliyeti her yıl düzenli olarak T.B.M.M.'ye sunulması gereken genel uygunluk bildirimleriyle sınırlı kalmıştır. Genel Uygunluk Bildirimleri'nin içeriği ise yetersiz , doyurucu ve somut bilgilere dayanmaktan uzak olmuştur. Ayrıca Sayıştay raporlarının resmi gazetede yayımlanması yönünde düzenleme yapılmamıştır. Uzun yıllar plan-program bütçe sistemine geçilememesi, bilgi teknolojilerinden yeterince yararlanılamaması, tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilememesi, analiz ve değerlendirme yapılmasına uygun muhasebe ve bütçe kod sisteminin olmaması, saymanlıkların çok ve dağınık olması ve mali yönetim bilgi sisteminin uzun süre kurulamamış olması mali raporların doğru, yeterli ve zamanlı verilere dayanmasını engellemiştir.
- Kamu kaynağı kullanan birçok kurum ve kuruluş Sayıştay'ın denetim alanının dışına çıkarılmıştır. Sayıştay'ın denetim alanının daraltılması ise vatandaş ve parlamentonun bilgilendirme hakkını sınırladığı gibi hesap verme sorumluluğunun geniş bir zemine yayılmasını da engellemiştir. Bunun yanında Sayıştay denetimleri uygunluk denetimleriyle sınırlı kalmış; mali denetim ve performans denetimlerine yeterli özen gösterilmemiştir.
- Sayıştay'ın iyi işleyen bir iletişim stratejisinin olmaması; yazılı ve görsel basınla olan ilişkilerinin zayıflığı, vatandaşların da ortak olduğu katılımcı denetim anlayışına mesafeli duruşu nedeniyle yapılan denetim faaliyetleri kamuoyu tarafından yeterince

anlaşılammıştır. Sayıştay ile diğer kurumlar arasında etkin işbirliği ve koordinasyon mekanizmasının kurulamaması hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesini de olumsuz etkilemiştir.

- Uluslararası denetim standartları konusunda yapılan çalışmalar rehber hazırlamakla sınırlı kalmış; bu standartlar uygulamaya geçirilememiştir. Bu standartları uygulayacak daha kalifiye denetim mensuplarının yetiştirilmesine yönelik hizmet içi ve yurt dışı eğitim çalışmalarına yeterince önem verilmemiştir.
- Sayıştay yargısını düzenleyen bir usul kanununun olmaması, yargılamanın uzun sürmesi, sağlıklı bir sorumluluk sisteminin olmaması Sayıştay yargısının etkili olmasını engellemiştir. Ayrıca Sayıştay ilamlarının infazının yapılamamış olması Sayıştay denetiminin ve yargısının caydırıcılığını da çok olumsuz etkilemiştir.

Teorik düzeyde kamu mali yönetim sisteminde hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında en önemli aktörlerden biri olan Sayıştay; yukarıda bir kısmını saydığımız nedenlerden dolayı uygulamada bu konuda yetersiz kalmıştır. Ancak daha önce de değinildiği gibi, Sayıştay'ın denetim kapasitesini güçlendirmeye yönelik yapılan yasal çalışmalar ve atılan adımlar devam etmektedir. Günümüze kadar hesap verme sorumluluğuna kendisinden beklenildiği düzeyde katkı sağlayamayan Sayıştay'ın; söz konusu girişimlerle önümüzdeki süreçte bu konuda çok daha etkili olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akgündüz, A. (1997). *Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi*. Ankara: Sayıştay Yayını.
- Aktan, C.C., Ağcakaya, S. ve Dileyici, D. (2004). Kamu Maliyesinde Hesap Verme Sorumluluğu ve Mali Saydamlık. C.C.Aktan (Ed.) *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar* (s.169-184). Ankara: Seçkin Yayınları.
- Akyel, R. ve Köse, H.Ö. (2011). Kamu Mali Yönetiminde İyi Yönetişim İçin Sayıştayların İletişim Kapasitesinin Güçlendirilmesinin Önemi. *Sayıştay Dergisi*. 82. 3-21.
- Allen, R. ve Tommasi, D. (2001). *Managing Public Expenditure A Reference Book for Transition Countries*. Paris: OECD Publications.
- Anam, M. (2007). *Media and Audit: Strengthening Peoples' Right to Public Resource Management. Auditing for Social Change: A Strategy for Citizen Engagement in Public Sector Accountability*. New York: Department of Economic and Social Affairs Division for Public Administration and Development Management. United Nations.
- Arın, T., Kesmez, N. ve Gören, İ. (2000). *Devlet Reformu: Parlamento ve Sayıştay Denetimi*. İstanbul: TESEV Yayını.
- Asian Organization of Supreme Audit Institutions. (1985). *Tokyo Declaration "Guidelines on Public Accountability". 3rd Assembly and 2nd International Seminar of ASOSAI*. May 15-21.Tokyo. Erişim: 09.01.2012,
http://www.asosai.org/activities/assembly_agenda.jsp?idx=2
- Atiyas, İ. ve Sayın, Ş. (1997). *Siyasi Sorumluluk, Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*. İstanbul: TESEV Yayını.
- Atiyas, İ. ve Sayın, Ş. (2001). *Devletin Mali Performans Saydamlığı, Kamu Maliyesinde Saydamlık*. İstanbul: TESEV Yayını.
- Aucoin, P. ve R. Heintzman. (2000). The Dialectics of Accountability for Performance in Public Management Reform. B.G. Peters ve D.J. Savoie.(Ed.). *Governance in the Twenty-First Century- Revitalizing the Public Service*. (s.244-280) Canada: McGill-Queen's University Press.

- Bayar, D. (2003). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Ne Getir(m)iyor. *Maliye Dergisi*. 144 . 47-61.
- Bayar, D. (2005). Sayıştayın Anatomisi. *Maliye Dergisi*. 148. 63-81.
- Bilney, G. (1994). Good Governance and Participatory Development in Australia's Aid Programme. *Development Bulletin*. 32(October). 16-19.
- Biricikoğlu, H. ve Güleler, S. (2008). Hesap Verebilirlik Anlayışındaki Değişim ve Türk Kamu Yönetimi. *Türk İdare Dergisi*. 459. 203-224.
- Bovens, M. (2005). Public Accountability. E.Ferlie, L.E. Lynne Jr,C.Pollitt (Ed). *The Oxford Handbooks of Public Management* (182-208). Newyork: Oxford University Press
- Burr, T. (2007). Sayıştayın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesinin Kapanış Töreni: Birleşik Krallık Ulusal Denetim Ofisi Başkan Vekili Sayın Tim Burr'un Konuşması. (B. Bulgun, Çev.). *Sayıştay Dergisi*. 64. 3-32.
- Cendon, A. B. (2004). *Accountability and Public Administration: Concepts, Dimensions and Developments*. Erişim:11.04.2011
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/nispacee/unpan006506.pdf>
- Çolak, H.B. (2008). *Son Değişiklikleriyle Birlikte Konu Anlatımlı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*. Ankara.
- Day, P. ve Klein, R. (1987). *Accountabilities: Five Public Services*. London: Tavistock
- Dedeoğlu, E. (2011). Sayıştay İlamlarının İnfazı Konusunda Yeni Yasa İle Getirilen Yenilikler. *Dış Denetim Dergisi*. 3. 66-70.
- Derdiman, R. C. (2006). *Anayasa Hukukunun Genel Esasları ve Türk Anayasa Düzeni*. Bursa: Alfa Aktüel Yayınları.
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2000). *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı. Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu*. Ankara. Erişim: 10.08.2011, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamumali/oik535.pdf>

- Diaz, B. G., Fernandez, R. G. ve Diaz, A.L. (2011). *Communication as a Transparency and Accountability Strategy in Supreme Audit Institutions*. Asturias. Espana. Erişim: 26.10.2011, <http://www.6tad.org/documents/D/Gonzalez-Diaz-Garcia-Fernandez-Lopez-Diaz.pdf>
- Drüke, H. (2007). Can E-Government Make Public Governance More Accountable. A. Shah (Ed.). *Public Sector Governance and Accountability Series: Performance Accountability and Combating Corruption*. (59-87). Washington, D.C: The World Bank.
- Duran, L. (1974). Sayıştay, Yüksek Mahkeme Değil Ama, Bir İdari Yargı Merciidir. *Amme İdaresi Dergisi*. 7 (1). 3-10.
- Dye, K. M. (2007). Corruption and Fraud Detection by Supreme Audit Institutions A. Shah (Ed.). *Public Sector Governance and Accountability Series: Performance Accountability and Combating Corruption* (303-321). Washington, D. C: The World Bank.
- Dye, M. K. ve Staphenurst, R. (1998). Pillars of Integrity: The Importance of Supreme Audit Institutions in Curbing Corruption. Erişim: 24.05.2011, <http://siteresources.worldbank.org/WBI/Resources/wbi37133.pdf>
- Eryılmaz, B. (2004). *Bürokrasi ve Siyaset (2.Baskı)*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Feyzioğlu, B.N. (1993). Sayıştay ve Parlamento. *Sayıştay Dergisi*. 13. 23-35.
- Fiedler, F. (2004). An Interpretation of the Lima Declaration. INTOSAI: 50 Years: *A Special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions*. 108-121.
- Fox, J. (2007). The Uncertain Relationship Between Transparency and Accountability. *Development in Practice*. 17(4-5). 663-671.
- Gülen, F. (1998). *Finansal Denetim*. Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Haque, M. S. (2000). Significance of Accountability Under the New Approach to Public Governance. *International Review of Administrative Sciences*. 66(4). 599-617.

- Havens, H. S. (1992). Bir Çeviri: Denetim Belgelerinden Program Değerlendirmelerine Kadar GAO'nun (The General Accounting Office) Gelişimi. (Ü.Saray, Çev.). *Sayıştay Dergisi*. 10. 28-47.
- INTOSAI Capacity Building Committee. (2010). *How to Increase the Use and Impact of Audit Reports: A Guide for Supreme Audit Institutions*. National Audit Office Publication.
- Işık, H. ve Akbulut, E. (1995). Sayıştay ve Parlamento İlişkileri. *Sayıştay Dergisi*. 17. 13-17.
- İnan, A. (1992). *Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı*. Ankara.
- Jenkins, R. (2007). The Role of Political Institutions in Promoting Accountability. A. Shah (Ed.). *Public Sector Governance and Accountability Series: Performance Accountability and Combating Corruption*. (135-181). Washington, D.C: The World Bank.
- Kalkan, A. ve Alparslan A. M. (2009). Şeffaflık, İletişim ve Hesap Verebilirliğin Yerel Yönetim Başarılarına Etkileri. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*. 1(1). 25-40.
- Kaneti, S. (1990). Sayıştay'ın Anayasal Konumu. *Sayıştay Dergisi*. 1. 7-18.
- Khan, M. A. (1997). Performans Denetiminin Esasları. (N. Bağdadioğlu ve A. İnan, Çev.) *Sayıştay Dergisi*. 27. 64-94.
- Köse, H. Ö. (2007b). Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştayın Konumu. *Sayıştay Dergisi*. 65. 111-150.
- Köse, H. Ö. (2007a). *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim (Gözden Geçirilmiş 2. Basım)*. Ankara: Sayıştay 145. Yıl Yayınları.
- Kubalı, D. (1998). *Performans Denetimi-Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*. Ankara: T.C Sayıştay 75. Yıldönümü Dizisi.
- Lane, J. E. (2000). *New Public Management*. London: Routledge
- Malena, C. , Forster, R. ve Singh, J. (2004). *Social Accountability: An Introduction to the Concept and Emerging Practice. Social Development Papers. Paper No. 76*. The World Bank.

- Maurino, G. , Lavin, R. , Cornejo, J. ve Freuler, J.A.O. (2011). *Supreme Audit Institutions in Latin America: Report on Transparency, Participation and Accountability*.
 INICIATIVA TPA Erişim : 15.03.2012,
<http://iniciativatpa.files.wordpress.com/2010/10/tpa-in-sais-in-latin-america.pdf>
- Mulgan, R. (2000) . Accountability: An Ever Expanding Concept. *Public Administration*. 78 (3). 555-574
- Mutluer, M. K; Öner, E. ve Kesik, A. (2007). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi (1.Baskı)*.
 İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Office of Auditor General of Canada. (2002). *Report of the Auditor General of Canada to the House of Canada: Chapter 9 Modernizing Accountability in the Public Service*. Erişim: 06.03.2012, <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/20021209ce.pdf>
- Onar, S. S. (1966a). *İdare Hukukunun Umumi Esasları. (Üçüncü Bası. III. Cilt)* .İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Onar, S. S. (1966b). *İdare Hukukunun Umumi Esasları. (Üçüncü Bası. II. Cilt)* .İstanbul: İsmail Akgün Matbaası.
- Organisation for Economic Co-operation and Development. (2002). *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees. Sigma Papers, No. 33*. OECD Publishing. Erişim: 01.11.2011, <http://dx.doi.org/10.1787/5kml60vd5x8r-en>
- Özer, M. A. (2008). Avrupa Birliği'ne Tam Üyelik Yolunda Türkiye. *Sayıştay Dergisi*. 69. 49-71.
- Pelizzo, R. ve Stapenhurst, F. R. (2007). *Strengthening Public Accounts Committees by Targeting Regional and Country-Specific Weaknesses*.A. Shah (Ed.). *Public Sector Governance and Accountability Series: Performance Accountability and Combating Corruption* (s. 379-393). Washington, D.C: The World Bank.
- Polat, N. (2006). Sayıştay'ın Denetim Kapasitesini Güçlendirme Projesi. *Sayıştay Dergisi*. 60. 35-50.
- Polat, N. (2003). Yolsuzlukların Sebeplerinin, Sosyal Ve Ekonomik Boyutlarının Araştırılarak Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması

Komisyonu Raporu Çerçevesinde Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu Ve Denetimin Etkinliği. *Sayıştay Dergisi*. 49. 65-80.

- Pollitt, C. (2001). Clarifying Convergence: Striking Similarities and Durable Differences in Public Management Reform. *Public Management Review*. 3. 471–492.
- Radin, B.A. ve Romzek, B.S. (1996). Accountability Expectations in an Intergovernmental Arena: The National Rural Development Partnership. *Publius: The Journal of Federalism*. 26 (2). 59-78.
- Ramkumar, V. ve Krafchik, W. (2007). *The Role of Civil Society Organizations in Auditing and Public Finance Management. Auditing for Social Change: A Strategy for Citizen Engagement in Public Sector Accountability (s.21-51)*. New York: Department of Economic and Social Affairs Division for Public Administration and Development Management. United Nations.
- Ramkumar, V. (2007). Expanding Collaboration Between Public Audit Institutions and Civil Society. *International Journal of Government Auditing*. 34(2). 15-19.
- Romzek, B. S. ve Dubnick, M. J. (1987). Accountability in the Public Sector: Lessons From the Challenger Tragedy. *Public Administration Review* . 47. 227-238.
- Romzek, B. S. ve Dubnick, M. J. (1998). Accountability. J. M. Shafritz (Ed.). *International Encyclopaedia of Public Policy and Administration*. Boulder: Westview Press.
- Santiso, C. (2001). Good Governance and Aid Effectiveness: The World Bank and Conditionality. *The Georgetown Public Policy Review*. 7(1). 1-22.
- Santiso, C. (2006). Improving Fiscal Governance And Curbing Corruption: How Relevant Are Autonomous Audit Agencies?. *International Public Management Review*. 7(2). Erişim: 23.05.2011, <http://www.imp.unisg.ch/org/idt/ipmr.nsf/>
- Stoker, G. (1999). Quangos and Local Democracy. M. V.Flinders ve M.J.Smith (Ed). *Quangos, Accountability and Reform. The Politics of Quasi-Government (s.40-54)*. Houndsmill: Palgrave Macmillan

- T.C Sayıştay Başkanlığı. (2000). Sayıştay'ın Avrupa Standartları Karşısında Durumu ve Atılması Gerekenler Hakkında Rapor (Araştırma ve Tasnif Grubu Raporu). *Sayıştay Dergisi*. 39. 129-139.
- T.C Sayıştay Başkanlığı. (2002). *Performans Denetimi- Kavramlar, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- T.C Sayıştay Başkanlığı. (2011). *Düzenlilik Denetimi Rehberi*. Ankara: Sayıştay Yayını.
- T.C Sayıştay Başkanlığı. (2011). *Sayıştay Başkanlığı 2010 Yılı Faaliyet Raporu*. Erişim: 31.10.2011, <http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet/faaliyet2010.pdf>
- T.C.Sayıştay Başkanlığı. (2007). *145. Kuruluş Yıldönümü Nedeniyle Hazırlanan Sayıştay Tanıtım Kitapçığı*. Ankara: Sayıştay Yayını.
- Tosun, H. ve Cebeci, A.U. (2008). *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (Açıklamalı ve Karşılaştırmalı)*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını.
- Turkish Court of Accounts. (1997). *A Compilation of Turkish Court of Accounts Country Papers:Essential Features of Supreme Audit with Special Reference to Independence. ECOSAI Seminar Paper. 26-27 May 1997*. T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi. Erişim: 02.06.2011, http://www.sayistay.gov.tr/english_tca/comp/f.htm
- United Nations Economic and Social Commission for Asia and the Pacific (UNESCAP). (2006). *What is Good Governance*. Erişim: 07.12.2011, <http://www.unescap.org/pdd/prs/ProjectActivities/Ongoing/gg/governance.pdf>
- Walker, D. M. (2005). Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı. (M.Parlak, Çev.). *Sayıştay Dergisi*. 58. 137-143.
- Walker, D. M. (2007). *The Evolving Role of Supreme Audit Institutions in Adressing Fiscal and Other Key Sustainability Challenges. Presentation in the 20th Public Audit Forum. August 24. Tokyo. Japan*. Erişim: 24.05.2011, <http://www.gao.gov/cghome/d071232cg.pdf>.
- Waring, C. G. ve Morgan, S. L. (2007). Public Sector Performance Auditing in Developing Countries A. Shah (Ed.). *Public Sector Governance and Accountability Series:*

Performance Accountability and Combating Corruption (s.323-357). Washington, D.C: The World Bank.

Yılmaz, H. H. ve Biçer, M. (2010). Parlatentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. 158. 201-225.