

Sayıştay Denetimi: Türkiye ve Diğer Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması¹

Hakan Kaçar²

Hatice Dayar³

Özet

Denetim kamu ekonomisinde verimliliği ve etkinliği arttıran en önemli unsurlardan birisidir. Yapılan denetimlerden en önemlisi de yasama organı adına yapılan yüksek denetimdir. Yüksek denetimi gerçekleştiren kurumlara da Yüksek Denetim Kurumları denilmektedir.

Çalışmada Türkiye’de yüksek denetim faaliyetlerini gerçekleştiren Sayıştay’ın organizasyonu, faaliyetleri, görevleri ele alınmış ve uluslararası alanda ön plana çıkan Sayıştayların (Fransa, Almaya, İngiltere, Avrupa Birliği ve Amerika) organizasyon yapıları, faaliyetleri, görevleri karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırmalar sonucunda çeşitli benzerlik ve farklılıklar tespit edilip öneriler sunulmuştur.

1. YÜKSEK DENETİMİN KURAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1. Tanımı ve Amacı

Demokratik ve hukuk devletinin ayrılmaz bir parçası olan kamu sektörünün bağımsız dış denetim faaliyetlerini, varlıklarını anayasadan veya kanunlardan alan Yüksek Denetim Kurumları (YDK) yerine getirmektedir. YDK’nın örgütlenme ve yasal dayanakları farklılıklar gösterse de YDK’nın ortak bir amacı vardır. Bu ortak amaç; kamu kaynaklarının yasalara ve mevzuata uygun kullanımı ile hükümete ait olan mali tabloların güvenilirliğini

- 1 Hatice Dayar’ın danışmanlığında yürütülen ve Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde savunulan ve kabul edilen yayınlanmamış, KAÇAR, Hakan(2023), “Sayıştay Denetimi: Türkiye Ve Diğer Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması” adlı yüksek lisans tezi veri alınarak hazırlanmıştır.
- 2 Kutahya Dumlupınar University, hakankacar0594@gmail.com
ORCID: 0000-0002-1143-8564
- 3 Kutahya Dumlupınar University, hatice.dayar@dpu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1186-5125

denetlemektir (Uysal, 2020, s. 23-24). Belirtilen ortak amacın dışında YDK'nın aşağıda belirtilen amaçları da bulunmaktadır.

- **Hesap Verme Sorumluluğunun Yerine Getirilmesini Sağlamak:** Yüksek Denetim kavramı açısından hesap verme sorumluluğu ele alındığında, bu sorumluluğun tarafları yasama ve yürütmedir. Yürütme ilk olarak kendisine verilen ekonomik kaynakları hukuka uygun bir şekilde kullanmalı ve bu şekilde yapılacak olan hizmetleri yasal mevzuatlara uygun bir şekilde yerine getirmelidir. Bu sorumluluk genelde finansal sorumluluk olarak ifade edilmekte ve bu sorumluluğa mali raporlar, bütçe kesin hesapları ve bilançolar ile cevap verilmektedir. Burada yürütmenin bir diğer önemli sorumluluğu da kaynakların verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını denetlemek ve nihai olarak performansların ölçülmesini sağlamaktır (Küçükaycan, 2019, s. 391).

- **Meclis Denetimini Siyasilerden ve Politik Kavramlardan Uzaklaştırmak ve Tarafsızlığı Sağlamak:** Sayıştaylar, denetimlerini parlamento adına yapmaktadır. Böylece parlamentoda vekil üstünlüğü olan iktidarın denetlenmesine de olanak sağlanmaktadır. Bütçe sürecinde önemli kurumlardan olan, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Strateji ve Bütçe Başkanlığı hem bütçenin hazırlanmasında, hem uygulanmasında hem de kaynak dağılımında etkinliği yerine getirmektedir (Atiyas ve Sayın, 1997, s. 14).

- **Bilgi Toplamak, Sunmak ve Bu Bilgiler Işığında Önerilerde Bulunmak:** Sayıştaylar tarafından yapılmakta olan yüksek denetimde, vatandaşlardan tahsil edilen vergi, harç, resim vb. kamu gelirlerinin nerelere harcandığının yanında harcamaların hukuki ve performans uygunluğu da denetlenmektedir. Denetimler sonunda kamuoyuna raporların sunulması, mali saydamlık ve hesap verilebilirlik açısından önem taşımaktadır.

- **Bütçe Fonksiyonlarının Etkin Olarak İşlemesini Sağlamak:** Kamu bütçeleri hizmetlerin kimlere, nasıl ve hangi finansman kaynaklarıyla sağlanacağını ortaya koyan bir resmi belgedir. Bu belgenin klasik ve modern işlevleri bulunmaktadır (Demirbaş, 2001, s. 44-45). YDK yaptığı denetimlerle bu işlevlerin etkin olmasını sağlamaktadır.

1.2. Niteliği ve Kapsamı

Hukuka uygunluk ve mali denetimle başlayan yüksek denetim süreci, zaman içerisinde değişime uğramıştır. Bu değişimlerde, küreselleşmeyle birlikte başlayan ekonomik ve mali nitelikli olaylar etkili olduğu gibi ülkelerin demokrasi ve bütçe hakkıyla ilgili gelişmelerde rol almaktadır. Bu değişimleri aşağıdaki başlıklar altında incelemek mümkündür (Köse, 2007a, s. 119).

• **Düzenlik Denetiminin Gelişimi ve Mali Denetim Uygulamaları**

Uygulanmakta olan düzenlilik denetiminin artık her konuyu kapsamaması sonucu klasik denetim anlayışında değişimler olmuştur. Mali tablolara dayalı daha kesin sonuçlar veren hukuki ve performans denetimi anlayışı gelişmeye başlamıştır. Ayrıca düzenlilik denetiminde sıklıkla risk denetimi kavramı kullanılmaya başlanmış ve ön plana çıkmıştır. Risk denetiminde hukukiliğin sağlanması amaçlanmaktadır. Risk denetiminde önemli bir diğer unsur da denetime tabi olan kurum ve kuruluşların iç organizasyonlarında karşılaşılabilecek teknik aksaklıkların rasyonel bir şekilde tespit edilmesine yardımcı olunmasıdır (Kır, 2010, s. 48).

• **Performans Denetiminin Gelişmesi**

Üretimde kullanılan girdilerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine göre değerlendirilmesini esas alan bu denetim türü özellikle sosyal devlet anlayışının benimsenmesiyle önem kazanmıştır. Son yıllarda çoğu kamu idaresi, performans odaklı çalışmakta olup, en az maliyetle en fazla çıktıyı hedeflemektedir. Bu denetim türünde hesap verilebilirlik ilkesi uygulanabilmektedir. Kurumların programları ve faaliyet raporları da denetime ışık tutmaktadır (Kubalı, 1999, s. 29).

Gelişen teknolojiyle birlikte bilişim sektöründe de oldukça önemli gelişmeler yaşanmıştır. Bu gelişmeler ışığında kamu idarelerinde yapılan işlemler sanal ortamda kayıt altına alınmaya başlanmış ve kırtasiyecilik masraflarından önemli derecede tasarruf sağlanmıştır (Yıldız, 2007, s. 174).

• **Denetim Tekniklerinin Yaygınlaşması**

Denetim var olan ile olması gerekeni karşılaştıran bir kavramdır. Bu karşılaştırmayı yaparken de çeşitli belgelerden yararlanılmaktadır. *Fiziksel İnceleme, Doğrulama, Kayıt Sistemini Geriye Yönelik İzleme, Kayıt Sistemini İleriye Yönelik İzleme, Gözlem, Mülakat, Yeniden Hesaplama* gibi denetim teknikleri bunlardan bazılarını oluşturmaktadır (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018, s. 51-52).

• **Yüksek Denetimde Standartların Gelişmesi**

Denetimi gerçekleştiren görevliler tarafından denetim esnasında uyulması gereken kurallar ve izlenmesi gereken prosedürleri gösteren kurallar bütününe denetim standartları denir. Bu standartlar denetimin bağımsız bir şekilde yapılmasına katkı sağlamaktadır. Denetçiler, baskı altında kalmadıklarından, yapılan denetimlerde elde edilen bulgulara dayanarak objektif karar verebilmektedir (Fiedler, 1998, s. 25).

• Yüksek Denetimde Kalitenin Artması

Denetimde yüksek kalitenin sağlanmasının önemli nedenlerinden biri de YDK'nın kendilerini sürekli güncel tutabilmesidir. Bu özelliği sayesinde YDK'nın gerçekleştirdiği denetimde kalite artmaktadır. Ayrıca YDK'nın deneyim kazanması ve gelişmesiyle birlikte birbirleriyle yapacakları iletişim, seminer, brifing, oturum gibi olaylar da küresel olarak YDK'nın gelişmesine ve denetimin kalitesinin artmasına yol açmaktadır (Köse, 2007a, s. 128).

1.3. Yüksek Denetimin İşlevleri

Sayıştaylar günümüzde aşağıda yer alan önemli işlevleri yerine getirmektedir.

1.3.1. Yüksek Denetimin Parlamenter Sistemi Güçlendirmesindeki İşlevleri

Çağdaş bir ülkede bulunması gereken güçlerden biri de yasamadır. Yasama gücünü parlamentolar yerine getirmektedir. Parlamentolar aynı zamanda yürütmenin yaptığı işlemleri Sayıştaylar aracılığıyla denetleyebilmektedir (Köse, 2007b, s. 92-93).

1.3.2. Yüksek Denetimin Hesap Verme Sorumluluğunu ve Şeffaflığı Arttırmadaki İşlevleri

Bütün modern demokrasilerde hesap verme sorumluluğu esastır. Mali hesap verme ile birlikte, kamuda kullanılan kıt kaynakların ne kadar etkili ve verimli kullanıldığı ortaya çıkacaktır. Sayıştay denetimleri ile bu kaynakların kullanımını sürecinde yer alan aktörlerden kaynakların nasıl kullanıldığı hakkında hesap sorulabilmekte ve denetim sonuçları şeffaflığın sağlanabilmesi adına yayınlanabilmektedir. Yüksek denetim kurumları, yasama ve yürütme arasında köprü görevi görmektedir (Taytak ve Bahtiyar, 2015, s. 265).

1.3.3. Yüksek Denetimle Birlikte Oluşabilecek Kamu Ahlakı ve Temiz Toplum

Topluma ait olan kaynakların kullanımında yaşanabilecek olumsuzluklar, yolsuzluklar ve rüşvetler modern demokrasi kavramına aykırı hareketlerdir. Bu tarz olayların fazla olduğu ülkelerde, toplumlar iktidara veya hükümetlere karşı bir güven problemi yaşamaktadır. Böyle bir ortamda vergi, resim, harç, vb. herhangi bir kamu geliri toplanırken sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Gelişmiş demokrasi hedefleyen ülkeler ve iktidarlar bu tarz bir olayın yaşanmasını istemezler (Köse, 2007b, s. 96-97).

1.3.4. Yüksek Denetimin Kamu Ekonomisinde Reformist Etki Oluşturma İşlevi

Çeşitli ülkelerde yüksek denetim kurumları, yönetimde reformist hareketlerinin teşvikine yönelik önemli adımlar atmaktadır. Bu ülkelerde denetim, reform için en önemli teşvik unsurunu oluşturmaktadır (Köse, 2007a, s. 133).

1.3.5. Modern Denetimle Birlikte Yaşanacak Kalkınma ve Refah İlişkileri

Günümüzde neredeyse tüm ülke ekonomilerinin ve maliye politikalarının odaklandığı konu, yüksek kamusal harcamalara neden olan faktörlerin belirlenmesidir. Bu faktörler arasında göze çarpan en büyük faktör ise yüksek maliyetlerdir. Yüksek maliyetler beraberinde kamu kesiminde düşük verimliliğe yol açmaktadır. Bu sorunların giderilmesiyle toplumsal refah artırılabilir (Caiden, 1988, s. 130; akt. Köse, 2007a, s. 133).

1.4. Yüksek Denetim Kurumları

Devletin yüksek denetim faaliyetlerini yürüten Sayıştayların, anayasal konumları ve parlamento ile ilişkileri, teşkilat yapıları ve görevleri aşağıda yer almaktadır.

1.4.1. Anayasal Konumu ve Parlamento ile İlişkileri

Sayıştayların konumları genellikle anayasada veya ülkelerin ilgili olduğu denetim yasalarınca belirlenmektedir. Bununla birlikte her ülkenin siyasi yapısı farklı olduğu için Sayıştayların konumları ve bağımsızlığı da farklılıklar göstermektedir (Karaman ve Aral, 2002, s. 64-65).

Konumlandırmanın farklılaşması sonucunda, YDK aracılığı ile Parlamentoların bütçe hakkının kullanımı iki şekilde ele alınmaktadır (Köse, 2007b, s. 41). Türkiye’de de uygulanan Kıta Avrupası modelinde, parlamento, bütçe hakkını bütçe yasa tasarısının görüşülmesi esnasında kullanır. Bütçe görüşmeleri bittikten sonra bütçenin kesin hesap yönüyle çok fazla ilgilenilmemektedir. Anglo Sakson modelinde ise halk tarafından güvenoyu almış olan parlamentolar, bütçe yasa tasarısı üzerinde herhangi bir değişiklik yapmamaktadır. Bu sistemde parlamentolar, kesin hesaplar üzerindeki denetimlerini daha yoğun gerçekleştirmektedir (Altynbekuly, 2018, s. 68).

1.4.2. Yüksek Denetim Kurumlarının Teşkilat Yapıları

Ülkelerin yürürlükteki mevzuatları uyarınca Sayıştayların teşkilat yapıları farklılıklar göstermektedir. Sayıştayların teşkilat yapıları iki türdür. Bunlar Ofis Tipi Sayıştaylar (Monocratic Form) ve Kurul Tipi Sayıştaylardır (Collegiate Form) (Altynbekuly, 2018, s. 68).

1.4.2.1. Ofis Tipi Sayıştaylar

Ofis Tipi Sayıştaylar 'da Genel Denetçi (Auditor General) unvanına sahip yüksek bir yönetici bulunmaktadır. Sayıştay bu yönetici tarafından yönetilir ve ofis tipi sayıştay içerisinde başkan yardımcıları ile denetçiler de yer almaktadır. Bu şekilde örgütlenen YDK ofislerinde yöneticiler, kurumun başı, sorumlusu ve yöneticisidir. Bu tür örgütlenmede YDK Common Law (Anglo-Sakson, Ortak Hukuk Sistemi) hukuk sistemini benimsemişlerdir. Bu sistem, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Avusturya'da uygulanmaktadır (Köse, 2000, s. 42).

Ofis tipini benimseyen YDK'nın özellikleri aşağıda yer almaktadır:

- Kurumsaldır,
- Yargısal yetkileri yoktur,
- Yasama organları ile yakın ilişkiler kurarlar,
- Denetimden sonuç alınması daha çok yasama ve kamuoyu baskısına dayanır.

Ofis tipi örgütlenen Sayıştaylarda öncelik yasamanın denetlenmesini istediği konulardır ve büyük projelerin performans denetimleri de yapılmaktadır. Kamu yönetiminde yapılmakta olan denetimler ise daha çok iç denetim faaliyetleri şeklinde yerine getirilmektedir (Köse, 2007b, s. 43).

1.4.2.2. Kurul Tipi Sayıştaylar

Kurul Tipi Sayıştaylar, hukuk sistemi açısından Kıta Avrupası veya Romano-Germanik modelinde görülmektedir. Bu yapıda örgütlenen Sayıştayların karar ve yönetim organları kurullar şeklinde oluşturulmuştur. Sayıştayların başkanları bütün işleyişten ve idareden sorumlu olup, bu kurumları dışarıda da temsil etmektedir. Başkanlar yargı kurullarının başkanlığını yapamamaktadır. Bazı özel durumlarda kurullar şeklinde kararlar alındığı için başkan tek başına karar alamamaktadır. Kurul tipi Sayıştaylar ikiye ayrılmaktadır (Altynbekuly, 2018, s. 69).

1.4.2.2.1. Yargı Yetkisine Sahip Sayıştaylar (Latin Modeli)

Yargı yetkisine sahip Sayıştaylarda, yasama ve yürütme etkisinden bağımsız olarak yargılama da (hesap sorma) yapılabilmektedir. Kamuda hesap verilebilirliği sağlamak amacıyla çalışmalar yürütülmektedir. Özellikle anayasal bir statüye sahip olan Sayıştaylar, hesap mahkemesi olarak kesin kararlar alabilmektedir (Ciğerci ve Balkı, 2020, s. 237).

Yargı modelindeki Sayıştaylar, kamusal bütün kurumların denetimini yaparak, kamusal kaynakların etkin, verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamaktadır. Fransa, İtalya, İspanya, Portekiz ve Türkiye’de bu model uygulanmaktadır. Yapılan denetimde daha çok hukuka uygunluk denetiminin ön planda olduğu ve performans denetiminin ikinci plana atıldığı görülmektedir (Ciğerci ve Balkı, 2020, s. 238).

1.4.2.2.2. Yargı Yetkisi Bulunmayan Sayıştaylar (Germen Modeli)

Yargı yetkisi bulunmayan Sayıştay modelinde dış raporlamaya önem verilmektedir. Yayınlanan bu raporlar meclise veya parlamentoya sunulmaktadır. Burada Sayıştayların yargılama yetkisi olmadığı için çıkan usulsüzlükler ve diğer hukuk dışı olaylar mahkemelerce karara bağlanmaktadır. Hollanda, Almanya, Japonya’da uygulanan modeldir (Altynbekuly, 2018, s. 70-71).

1.4.3. Yüksek Denetim Kurumlarının Görevleri

Sayıştayların bazı ortak görevleri bulunmaktadır. Bunlar denetim, raporlama ve bazı uygulamalarda yargılamadır. Bunların dışında örgütlenme olarak farklılık gösteren Sayıştayların ülkelere göre diğer görevleri de mevcuttur.

Sayıştaylar, raporlama ve yargılama görevlerinin yanı sıra ayrıca ilgili kurumun talebinin olması durumunda danışmanlık görevlerini de yürütmektedir (Altynbekuly, 2018, s. 74).

Sayıştayların genel bütçeye dair hazırlamış olduğu genel uygunluk bildirimini yasama organına sunmaları ve içtihadı birleştirme kararıyla uygulamada birliktelik sağlamaları da görüş bildirme olarak değerlendirilmektedir (Avcı, 2012, s. 86).

1.4.4. Yüksek Denetim Kurumlarının Diğer Denetim Kurumları İle İlişkisi

1.4.4.1. İç Denetim Kurumları İle İlişkisi

Yüksek denetim kurumları ve yüksek denetim kurumlarının faaliyetleri iç denetimin varlığını sağlayan, güçlendiren bir unsurdur. Bundan dolayı kurumlarda oluşturulan iç denetim mekanizmalarının bağımsızlığı, yüksek denetim kurumlarınca istenmektedir. Güçlü bir iç denetim mekanizması yüksek denetime ait iş yükünü hafifletmede ve oluşabilecek hataların önüne geçmede önemli rol oynamaktadır (Akyel, 2010, s. 9).

1.4.4.2. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları ile İlişkisi

Bir ülkeye ait YDK ile uluslararası YDK arasında kuvvetli bir altyapı, iletişim ve organizasyonel işbirliği bulunmaktadır. Bunun için kurumsal yapılanmalar oluşturulmuştur. Bu yapılanmaların başında da Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) gelmektedir. Bu örgüt Avrupa, Asya, Afrika, Latin Amerika gibi birçok kıtadan üyesi olan bir örgüt olup, YDK hakkında tanımlamalar, yönetmelikler ve uygulamalar çıkartan bir örgüttür. INTOSAI benzeri bir diğer kuruluş da Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (ECO)'na üye devletlerinin oluşturmuş olduğu Ekonomik İşbirliği Teşkilatı Yüksek Denetim Kurumu (ECOSAI) 'dur. YDK ile uluslararası

2. SAYIŞTAY DENETİMİNE YÖNELİK ÜLKE UYGULAMALARI

Türkiye ve diğer ülke Sayıştaylarının karşılaştırılması için örnek alınan Fransa, Almanya, İngiltere, Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletleri Sayıştaylarının organizasyon yapılarına ve gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerine ilişkin açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

2.1. FRANSA SAYIŞTAYI

2.1.1. Sayıştay'ın Gelişimi ve Teşkilat Yapısı

Fransa Sayıştay'ının anayasal dayanağı incelendiğinde, 1789 yılında yayımlanan İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi (Declaration of Human Rights)'de yer aldığı görülmektedir. Bildirgede toplumun, kamu kurumlarının idaresi ile ilgili hesap sorma hakkının bulunduğu ifadesi 15.maddede yer almaktadır. Bu maddedeki hesap sorma işlevinin gerçekleştirilmesi amacıyla da Sayıştay Kurumu oluşturulmuştur (Yücel, 2018, s. 97).

Fransa Sayıştayı (Cour des Comptes) I. Napolyon tarafından 1807 yılında kurulduğundan tarihsel olarak orta çağa dayanmaktadır. Fransa'da yüksek denetimle ilgili tarihsel önemli bir değişim ve gelişim de V. Kral Philip zamanında olmuştur. Kral Philip döneminde açılan Kraliyet Hesap Dairesi adıyla örgütlenen Fransa Sayıştay'ı, Fransız İhtilalindeki 16 yıllık ara haricinde günümüze kadar gelmiştir. İhtilalin ardından Napolyon kurum üzerinde bazı revizyonlar yaptırmıştır (Köse, 2007b, s. 121).

Fransa Sayıştay'ı, ulusal kamu kurum ve kuruluşlarını, sosyal güvenlik kurumlarını, kamusal hizmetleri de kapsayan birçok kurum ve kuruluşun mali denetimini gerçekleştiren bir yargı organıdır (Güven ve Acungil, 2015, s. 12).

Fransa Sayıştay'ının görev ve yetkileri sürekli değişime uğramıştır. Uğradığı değişikliklerle birlikte Fransa Sayıştay'ının görev ve yetkileri de artmıştır. En önemli değişikliklerin yaşandığı yıllar ise 1946 ve 1958 yıllarında yapılan anayasal değişikliklerdir. Bu anayasalardaki en önemli değişim kamu kaynaklarının kullanımında görev alan şahısların da denetiminin yapılacak olmasıdır. Yapılan bu değişiklik sonucunda kamu kaynaklarının verimli, etkin ve ekonomik olarak kullanılması sağlanmıştır. Fransa Sayıştay'ına yönelik bir diğer önemli gelişme de 1982 yılında yaşanmıştır. Gerçekleşen bu gelişmeyle birlikte yerel yönetimlerinin denetiminin gerçekleştirilebilmesi amacıyla bölgesel ve yerel hesap mahkemeleri oluşturulmuş, mali denetim sonrasında görevliler hesap verebilir hale gelmiştir (Yücel ve Ağcakaya, 2018, s. 1119).

Fransa Sayıştay'ının görev ve yetkilerine yönelik değişimler 2001, 2005, 2008 yıllarında da sürmüştür. Yapılan bu değişikliklerle Sayıştay, Fransa ekonomisinin kalkınmasında ve ülkenin kamu politikalarının değerlendirilmesinde rol almıştır. Ayrıca 2008 yılında gerçekleştirilen anayasa değişikliği ile Fransa parlamentosuna yardım etme görevi de Sayıştay'a verilmiştir. 2008 yılında Fransa Sayıştay'ına kamu politikalarını değerlendirme görevi verilmiştir ve bu görevi, 2011 yılında yapılan değişikliklerle güçlendirilmiştir (Yücel, 2018, s. 97).

Anayasal bir kurum olan Fransa Sayıştay'ının teşkilat yapısında, birinci başkanın yetkisi altında 7 daireye bölünmüş mali yargıçlar, departmanlar ve hizmetleri yerine getirebilmek için diğer personeller yer almaktadır. Yargıçlardan oluşan genel sekreterlik makamı da bulunmaktadır. Mahkemenin başsavcılık görevini ise Sayıştay kurumunun başsavcısı yapmaktadır.

2.1.2. Sayıştay Denetiminin Kapsamı

Fransa Sayıştay'ı incelendiğinde 3 asli görevi ortaya çıkmaktadır. Bunlar; denetleme, yargılama ve diğer görevleri olmak üzere sınıflandırılabilir (Yücel ve Ağcakaya, 2018, s. 1125).

Yedi daire bulunan Fransa Sayıştay'ında, bu dairelerin görev ve yetki dağılımları şu şekildedir (The Cour des comptes, 2015, s.14; akt. Altynbekuly, 2018, s. 131).

1.Daire: Ekonomi, bütçe ve mali kesimdeki bakanlıkları, kurumları ve şirketlerin denetimini yerine getirir.

2.Daire: Endüstri, enerji, dış ticaret, savunma sanayi ve küçük orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ), denetimini gerçekleştiren dairedir.

3.Daire: Eğitim, kültür ve araştırma alanlarında görev alan bakanlıkların denetimini yapan dairedir.

4.Daire: Başbakanlığın denetimini gerçekleştiren dairedir. Ayrıca bölgesel ve yerel mahkemelerden gelen itirazlara karşı temyiz faaliyetlerini de bu daire yürütmektedir.

5.Daire: Çalışma, istihdam, mesleki eğitim, konut ve sosyal sorumluluk faaliyetlerini icra eden bakanlıkların denetimini gerçekleştiren dairedir.

6.Daire: Sosyal güvenlik hizmetlerini, sağlık ve medikal hizmetleri yerine getiren bakanlık ve kuruluşların denetimini üstlenen dairedir.

7.Daire: Kamu istihdamı, bölgelere dair kalkınma planları, balıkçılık ve tarım gibi konularla ilgili faaliyetleri yerine getiren bakanlıkların denetimini yerine getirmektedir.

Fransa Sayıştay'ı Maliye Bakanlığına bağlı görevlilerin uygulama esnasında kontrol edilen mali işlem ve olaylara müdahil olmamaktadır. Sayıştay'ın görevi mali işlemlerden sonra ortaya çıkmaktadır. Fransa Sayıştay'ı sadece mali denetim faaliyetlerini gerçekleştirmez. Mali denetimin yanı sıra mali olayların kanun ve mevzuata uygun gerçekleştirilip, gerçekleştirilmediğini yani hukuki denetimi de yerine getirir. Bu denetim ayrıca yönetim denetimi olarak da nitelendirilmektedir. Yönetim denetimi son yıllarda Fransa Sayıştay'ınca önem verilen bir denetim çeşidi olmaktadır ve sürekli gelişim halindedir. Sayıştay mali işlemleri her sene denetleyemez ancak yıllık denetim raporları hazırlayarak bu raporlara uygunluk doğrultusunda faaliyetlerini yürütmektedir (Magnet ve Meller, 1993, s. 4).

2.1.3. Sayıştay'ın Gerçekleştirdiği Denetim Türleri

Sayıştay'ın yapmış olduğu denetimlerin, incelendiğinde bu denetimlerin üç ana başlıkta toplandığı görülmektedir (Yücel ve Ağcakaya, 2018, s. 1125-1126).

- Hesapların belgeler doğrultusunda denetlenmesi,
- Hukukilik (yasallık) denetimi, yürürlükte yer alan kanun ve mevzuatlara uygun olarak işlemlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği,
- Performans denetimi, merkezi bütçe içerisinde yer alan kamu kurum ve kuruluşlarının, sosyal güvenlik kurumlarının ve son olarak da mahalli idarelerin, kaynaklarının ekonomiklik, verimlilik ve sonuç odaklı analiz edilmesinin sağlanmasıdır.

Gelişmiş bir ekonomi olan Fransa ekonomisinde, küreselleşen dünya düzeniyle ve artan kamusal harcamalar sonucu, son yıllarda daha çok performans denetiminin ön plana çıktığı söylenebilir.

2.1.4. Sayıştay'ın Bütçe Üzerindeki Denetimi

Fransa Sayıştay'ı merkezi bütçe üzerindeki denetimlerini hukukilik, hesap verilebilirlik ve performans üzerine gerçekleştirmektedir (Alptürk, 1993, s.6). Bu denetimler için Sayıştay tarafından, bir veya grup halindeki denetçiler görevlendirilmektedir. Sonrasında denetim sonuçları ilgili idarenin bakmakta olduğu dairelere raporlar şeklinde sunulmaktadır (Köse, 2007b, s.124).

Fransa Sayıştay'ının değerlendirme, denetleme ve onaylama şeklinde aşağıda açıklanan ana görevleri bulunmaktadır.

- **Değerlendirme:** 2008 yılında yapılmış olan anayasa değişikliğiyle Sayıştay, izlenecek olan kamu politikalarını değerlendirmektedir. Sayıştay, kamu politikalarının etkinliğini denetlemekte ve denetimler sonucunda da değerlendirmeler yapmaktadır (Altynbekuly, 2018, s. 133).

- **Denetleme:** Sayıştay kamusal fon ve araçların doğru, etkili ve verimli kullanımının denetimini yerine getirmektedir.

- **Doğru kullanım:** Sayıştay'ın, yönetimin gerçekleştirdiği ve yürütmekte olduğu faaliyetlerin kanunlara ve mevzuatlara uygun olup olmadığını denetlemesidir. Etkili kullanım: Sayıştay'ın, kamusal alanda hedeflerin sonuçlarla örtüşüp örtüşmediğini denetlemesidir. Verimli kullanım: Sayıştay'ın, en az girdi ile maksimum çıktıyı sağlamak amacıyla yaptığı denetimdir (Altynbekuly, 2018, s. 130-132).

- **Onaylama:** Sayıştay, her yıl devletin ve sosyal güvenlik kurumlarının hesaplarına onay verir. Bu göreviyle birlikte Sayıştay, vatandaşlara daha şeffaf bilgiler sunmaktadır (Altynbekuly, 2018, s. 132).

2.2. ALMANYA SAYIŞTAYI

2.2.1. Federal Sayıştay'ın Gelişimi ve Teşkilat Yapısı

Federal Almanya; 11'i batı, 5'i doğu Almanya'dan olmak üzere toplamda 16 federe devletten oluşmaktadır. Bu durum Almanya Anayasası'nda da belirtilmiş olup, her biri Anayasal açıdan bağımsızdır (Köse, 2007b, s. 128). Bu birimlerin denetim görevini iki kuruluş üstlenmektedir. Bunlardan ilki Sayıştay'dır. Sayıştay, federal mali yönetimi denetlemektedir. İkinci denetim kurumu ise Eyalet Denetim Mahkemesi'dir. Bu mahkeme 16 eyaletin finansal açıdan yönetimini denetlemektedir. Bu iki denetim kurumu arasında herhangi bir statü veya ast-üst ilişkisi bulunmamakta olup her iki kurumda gerçekleştirdiği denetimlerde bağımsızdır (Şanlı ve Çiçek, 2015, s. 9).

Federal Sayıştay'ın başkanı ve başkan yardımcısı, cumhurbaşkanı, hükümet ve parlamentonun ortak kararı ve salt çoğunluğuyla seçilmektedir. Federal Sayıştay başkanı ve başkan yardımcısının görev süreleri 12 senedir. Başkan ve yardımcısı dilerse kanuni emeklilik yaşına kadar yani 65 yaşına kadar görevde kalabilir. Federal Sayıştay'ın, başkan, başkan yardımcısı, 9 bölüm başkanı ve 52 adet daire başkanıyla beraber toplamda 63 üyesi vardır ve bu üyeler hakimlik teminatı ile güvence altındadır. Ayrıca bu çalışanlar anayasal olarak tanımlanmışlardır (Binici, 2010, s. 88).

2.2.2. Federal Sayıştay Denetiminin Kapsamı

Federal Sayıştay; bakanlıkları, bakanlıklara bağlı çeşitli organları, devlet kurumlarını, sosyal güvenlik kurumlarını, kamu işletmelerini, federal hibeleri ve anayasal organlara bağlı olarak görevini devam ettiren idari birimlerin denetiminden sorumludur. Federal Sayıştay, belirli bir hissesi ya da tamamı devlete ait olan ticaret ve sanayi alanlarında faaliyetlerini yürütmekte olan özel hukuk kurumlarının da denetimini yapmaktadır. Özellikle devlet tüzel kişiliğine bağlı olan kurum ve kuruluşların özelleştirme esnasındaki ve sonrasındaki prosedürlerin denetimini de Federal Sayıştay yapmaktadır. Federal Sayıştay bağımsız bir yapıya sahip olan Federal İş ve İşçi Bulma Kurumu ve Radyo Televizyon Kurumu gibi kurumların denetimini de üstlenmektedir. Federal Sayıştay, mahalli idareler üzerinde de denetimlerini gerçekleştirebilmektedir (Köse, 2007b, s. 131-132).

Federal Sayıştay'ın üç asli görevi bulunmaktadır. Bunlar denetim yapmak, tavsiyelerde bulunmak ve raporlamaktır. Federal Sayıştay, yapılan denetimler sonucu, hükümete ve parlamentoya tavsiyelerde bulunarak idari ve mali verimliliğin artırılmasını da sağlamaktadır. Ayrıca Federal Sayıştay hesap verilebilirliği ve şeffaflığı da sağlayarak kamu mali yönetiminin iyileştirilmesinde de önemli rol oynamaktadır. Sayıştay yapmış olduğu bütün bu işlemlerde bağımsız ve objektiftir (Şanlı ve Çiçek, 2015, s. 9).

2.2.3. Federal Sayıştay'ın Gerçekleştirdiği Denetim Türleri

Federal Sayıştay, mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimi yapmaktadır. Bu denetimleri hem uygulama sonrası (ex-post) hem de gerçek zamanlı (in real time) olarak gerçekleştirir ve tavsiyelerde bulunur.

- Mali Denetim: Kamu tüzel kişiliğine sahip kurum ve kuruluşları, Sosyal Güvenlik Kurumları, devletin hissedarlığını yaptığı Özel Kurum ve Kuruluşları da kapsayan denetimde, Almanya Federal Cumhuriyeti Sayıştay'ı uygulanacak olan herhangi bir finansal kararı harcama yapılmamış olsa bile incelemeye ve denetlemeye yetkilidir (Demirbaş, 2001, s. 163).

- Uygunluk denetimi: Uygunluk denetiminde, Federal Sayıştay yürürlükte olan yasa ve mevzuatlara uygun olarak organizasyon yapısını, işlemlerini ve harcamalarını denetlemektedir.

- Performans denetimi: Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterleri perspektifinden yararlanılarak yapılan bu denetim türünde Federal Sayıştay bünyesinde çalışmalarını yürüten denetçiler, özellikle kamu mali yönetiminde etkinliğin sağlanmasına ve istihdam seviyesine önem vermektedir (Şanlı ve Çiçek, 2015, s. 15).

Almanya Sayıştay'ının gerçekleştirmiş olduğu performans denetimleri 4 ana başlıkta incelenebilir. Bunlar: etkinlik denetimi ve program değerlendirmeleri, fayda-maliyet analizleri, program denetimleri ve enine kesit denetimidir (Demirbaş, 2001, s. 163).

Performans denetiminde, fayda-maliyet analizleri ile bütçe harcamalarında minimizasyon, çıktılarda ise maksimizasyon hedeflenmektedir. Harcama öncesinde yürürlüğe girmesi planlanan projelerin incelenmesi ise program denetiminin en önemli unsurudur. Enine kesit denetiminde ise Sayıştay birkaç kurumu ele alarak uygulanacak projelerin kıyaslamasını esas almaktadır (Demirbaş, 2001, s. 165).

2.2.4. Federal Sayıştay'ın Bütçe Üzerindeki Denetimi

Bütçe sürecinde Federal Sayıştay'ın düzenliliği sağlamak, yasal uyumu gerçekleştirmek ve verimliliği teşvik etmek gibi birtakım asli görevleri vardır. Federal Sayıştay'ın denetim sonuçları ışığında denetlenen organizasyonlara ve parlamentoya tavsiye verme görevi de bulunmaktadır. Bütçeleme sürecinde Federal Sayıştay, Maliye Bakanlığı ile iş birliği yapmaktadır. Federal Sayıştay, yeni yapılan reformlardan sonra bütçedeki değişkenlerle ilgili yaşanabilecek olası bir sorun hakkında başta Maliye Bakanlığı olmak üzere diğer bakanlıklarla da elde edilen bulgular üzerinden tavsiyelerde bulunabilmektedir. Bu süreçlerden sonra gelen bütçenin komisyon onayı aşamasında da Sayıştay devreye girmektedir. Sayıştay yetkilileri bütçe komitesi bünyesindeki raportörlere tavsiyelerde bulunmaktadır. Ayrıca komisyon aşamasındaki tüm toplantılara Federal Sayıştay'dan temsilciler de katılmaktadır. Sayıştay temsilcileri tarafından tespit edilen verimsiz, etkinsiz veya yararsız harcamalar komisyon aşamasında iken iptal edilebilmektedir. Federal Sayıştay, milli güvenlikle ilgili olan savunma ve istihbarat işlemlerini de çeşitli mevzuatlara dayanarak ve gizlilik esasına dayanarak denetlemektedir. Federasyonun orta vadeli mali planının analizi ve işleme konulmasında da Federal Sayıştay'ın görüşleri önem arz etmektedir. Sayıştay, mali rapora ek olarak gerçekleştirdiği yaklaşık 900 birimin denetim sonuçlarıyla ilgili raporları hazırlamaktadır. Sayıştay; parlamentonun istek ve talepleri doğrultusunda bazı raporları da hazırlayabilmekte ve bazen büyük denetimler hakkında da özel raporlar yayımlayabilmektedir (Blöndal, 2014, s. 48-49).

2.3. İNGİLTERE SAYIŞTAYI

2.3.1. Sayıştay'ın Gelişimi ve Teşkilat Yapısı

Parlamerter demokrasinin ilk ortaya çıktığı ülke olan İngiltere'de Sayıştay (Comptroller General of the Exchequer), daha Parlamento oluşturulmadan, 1314 yılında kurulmuştur. İlk yüksek denetim kurumu olarak Sayıştay kabul edilmektedir (Köse, 2007a: 148).

Bu kurum zaman içinde çeşitli değişikliklerle günümüzde İngiltere'de parlamento adına kamu harcamalarının denetimini gerçekleştiren Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office-NAO)'ne dönüşmüştür. Bu gelişmelerle birlikte NAO bugünkü Anglo Sakson teşkilatlanma yapısına kavuşmuştur. Sayıştay'ın başında Genel Denetçi adı verilen bir yönetici bulunmaktadır ve bu genel denetçi Kraliçenin onayı ile atanmaktadır. Atanmış olan bu genel denetçinin görev süresi ise on yıldır ve ikinci bir dönem için yeniden göreve gelememektedir. Bazı durumlarda ise Parlamento'nun isteği ve Kraliçenin onayı ile görevinden uzaklaştırılabilmektedir. Genel Denetçi

özellikle diğer kurumlardan bilgi ve belge isteme konularında oldukça geniş yetkilerle donatılmıştır. NAO, denetimde görev alacak ekipleri altı grup halinde yapılandırmaktadır. Oluşturulan her birim, altyapı projelerini (özellikle büyük çapta olanları), altyapı faaliyetleri ile ilgili oluşturulacak programları ve mahalli idarelerin kamusal hizmet sunumuna dair stratejik denetimleri yapan birimleri de kapsamaktadır (Yücel, 2018, s. 72-73).

2.3.2. Sayıştay'ın Gerçekleştirdiği Denetimlerin Kapsamı

Sayıştay, devlet daireleri ve bakanlıklar başta olmak üzere, kamu idareleri, bağımsız kurum ve kuruluşlar, şirketler ve vakıflar olmak üzere kamu sektöründeki yaklaşık 370 hesabın bağımsız ve objektif bir şekilde denetiminden sorumludur. Ayrıca denetim kapsamına, British Broadcasting Corporation (dünyanın çeşitli ülkelerinde haber programları yayınlayan en büyük televizyon ağlarından biridir), Network Rail (Demiryolu Şirketi), UK Asset Resolution Ltd.(Mali Hizmetler Şirketi) gibi büyük çapta faaliyetlerini sürdüren ticari şirketler de girmektedir. Ayrıca mahalli idarelerin denetim faaliyeti de Sayıştay'a verilmiştir. Bunun yanı sıra yerel düzeydeki idarelerin harcamalarına ilişkin NAO tarafından çeşitli raporlar da hazırlanmaktadır (European Court of Auditors, 2019, s. 218-219).

2.3.3. Sayıştay'ın Gerçekleştirdiği Denetim Türleri

NAO, iki türlü denetim yapmaktadır. Bunlar mali denetim ve performans denetimidir. Mali denetimde hükümet kuruluşlarına ait olan mali tablolar incelenmekte ve ortaya çıkan sonuçlar parlamentoya sunulmaktadır. Bu sırada kurumlara, NAO tarafından, mali yönetişimi daha iyi hale getirmeleri konusunda tavsiyeler verilmektedir (Avcı, 2014, s. 371).

NAO'nun performans denetimini yapması, 1983 yılında yayımlanan Ulusal Denetim Yasası'yla yetkilendirilmesi sonucu başlamıştır. Bu gelişmeyle birlikte NAO Başkanı; performans denetiminin gerçekleştirilmesinden, sonuçların parlamentoya sunumundan ve gerçekleştirilecek olan performans denetiminde, gerekli olabilecek her türlü bilgi ve belgeye ulaşabilme konusunda yetkilendirilmiştir. Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetiminde, hükümet politikalarının hedeflerinin yerindeliği açısından bir hüküm verilememektedir (Köse, 2007b, s. 149).

NAO, kaynaklarının neredeyse yüzde ellisini performans denetimlerine ayırmaktadır. Bu denetimler gerçekleştirilirken üç faktör üzerinde durulmaktadır. Bunlar; israf ve etkisizliği azaltmak üzere yapılan seçici incelemeler, büyük çapta gerçekleştirilecek olan plan ve projeleri kapsayan geniş çaplı incelemeler ve idari işlemleri konu alan incelemelerdir (Sayıştay, 1990, s. 7-8).

2.3.4. Sayışta'nın Bütçe Üzerinde Gerçekleştirdiği Denetim

NAO Başkanı, yapılan denetimler sonucunda parlamentoya bilgi vermekle yükümlüdür. Böylelikle görevde yer alan hükümetlerin hesap verilebilirliği sağlanmaktadır. Yargılama yapmayan NAO'nun bütçe denetimleri üzerinde gerçekleştirdiği faaliyetler sonucu hesap verilebilirlik kavramı, hukuki boyuttan ziyade siyasi boyutla ilgilidir. NAO Başkanı bu siyasi sorumluluktan dolayı görevini ifa ederken hiyerarşinin ve merkezîyetçiliğin etkisi altında kalabilmektedir (Nordan ve Smith, 2008, s. 926-927).

Sayıştaylar tarafından hazırlanan raporların, Kamu Hesapları Komitesince incelenmesi nedeniyle denetime tabi olan kurumların ita amirleri, Komisyonu kurumlarını temsil etmek için katılmaktadır. Burada ilgili döneme ait harcanan kamu gideri ve toplanan kamu gelirleri de mali açıdan denetlenmekte ve kurumun performans ölçütleri de değerlendirilmektedir. Bu toplantılar esnasında hazineye bağlı temsilciler de toplantıda hazır bulunmaktadır (Köse, 2007b, s. 152).

2.4. AVRUPA BİRLİĞİ UYGULAMASI

Avrupa Birliği Sayıştay, AB'nin uluslarüstü (supranational) kurumlarından bir tanesidir. Bu nedenle birliğin Sayıştay'ının organizasyon yapısı da incelenmiştir.

2.4.1. Avrupa Birliği Sayıştay'ının Gelişimi ve Teşkilat Yapısı

Avrupa Birliği, II. Dünya Savaşı sonrasında yaşanan yıkım ve soğuk savaş döneminin başlamasıyla birlikte özellikle Batı Avrupa'daki ülkelerin bir Avrupa entegrasyonu kurma fikri ile birlikte doğmuştur. Bu bağlamda 1948 yılının Mayıs ayında, Lahey şehrinde, 16 ülkeden yaklaşık 600 temsilcinin katılımıyla, Paris ile Avrupa Kömür Çelik Topluluğu (AKÇT) kurulmuştur (Dinan, 2014, s. 5).

1951 yılında imzalan Paris Antlaşması ile AKÇT'yi, 1957 yılında Roma Antlaşması ile kurulan Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu izlemiştir. 1965 yılına gelindiğinde ise bu iki topluluk tek çatı altında birleştirilmiştir. Giderek daha kurumsal ve organize birlik olma yolunda 1970 ve 1975 yıllarında bütçelerle ilgili antlaşmalar yapılmıştır. 1986 yılında ise bu entegrasyonu daha profesyonel hale getirmek için tek Avrupa senedi imzalanmıştır. Küreselleşme olgusunun artması ve Soğuk Savaş döneminin sona ermesiyle birlikte daha yenilikçi ve ekonomik olarak daha da büyümeyi amaçlayan bu oluşum 1992 yılında imzalanan Maastricht Antlaşması ile Avrupa Birliği (AB)'ne dönüşmüştür. Bu antlaşmanın imzalanmasıyla birlikte AB üç ilkeye göre idare edilmeye başlamıştır. Bunlar,

Ekonomik ve Parasal Birlik, Ortak İç ve Dış Güvenlik Politikaları, Adalet ve İçişleri Birliğinden oluşmaktadır (Laurson, 2016, s. 2).

Gelişen bu yapıyla birlikte AB, uluslar üstü bir örgüt haline gelmiştir. Bu yapının güçlenmesi amacıyla da çeşitli mali ve kurumsal yapılar oluşturulmuştur.

AB'nin örgütsel yapısının temelini, Bakanlar Konseyi-Avrupa Konseyi, Avrupa Komisyonu, Avrupa Parlamentosu, Adalet Divanı ve Sayıştay olmak üzere beş siyasi yapı oluşturmaktadır (European Court of Auditors, 2020).

AB'yi oluşturan kurumlardan bir tanesi de Avrupa Sayıştay'ıdır. 1977 yılında Lüksemburg'da kurulan Avrupa Sayıştay'ı (European Court of Auditors -ECA), o zamana kadar bağımsız bir denetim kurumu olmayan AET'nin ilk bağımsız denetim kuruluşu olmuştur. ECA kurulana kadar denetim faaliyetleri, basit bir şekilde Commission de Control adındaki bir komisyon tarafından yapılmıştır. AB Sayıştay'ının tam bir AB Kurumu olması ise 1993 yılındaki Maastricht Antlaşmasıyla olmuştur (Aden, 2015, s. 313-314).

AB Sayıştay'ı her üye devletten birer üye seçilmek kaydıyla toplamda 27 üyeden oluşan bir kurumdur. Üyeler AB Parlamentosu ile fikir alışverişi yapıldıktan sonra AB Konseyi tarafından atanmaktadır. Atanan bu üyelerin görev süreleri 6 yıldır ve yenilenebilmektedir. AB Sayıştay'ının başkanı ise 3 yıllık bir dönem için üyeler tarafından seçilmekte ve yeniden başkan olarak da atanabilmektedir. AB Sayıştay'ı üye ve denetim personellerinden oluşan 5 daireye ayrılmıştır (European Court of Auditors, 2020).

AB Sayıştay'ının yargılama yetkisi bulunmamaktadır. AB Sayıştay'ı, gerçekleştirdiği denetimler sonucu sadece rapor vermektedir. AB Sayıştay'ının başkanı ve üyeleri oldukça geniş yetkilerle donatılmışlardır. Birlik olması nedeniyle yaptıkları denetimlerde hiçbir kurum ve şahsa bağlı olmaksızın bağımsız bir şekilde denetim faaliyetini gerçekleştirmektedir (Köse, 2007b, s. 290).

2.4.2. AB Sayıştay'ının Gerçekleştirdiği Denetimlerin Kapsamı

AB Sayıştay'ı, birliğin dış denetimini yürüten organdır. Bu organ birliğin mali kaynaklarının kontrolünden ve yönetiminden sorumludur. Ayrıca yapacağı denetimler ve raporlar sonucunda bu yönetişimin daha iyi bir şekilde yapılmasını ve geliştirilmesini amaçlamaktadır (Calderia, 2008, s. 7).

Bu amaçlar doğrultusunda Sayıştay'ın gerçekleştirdiği denetimler ve yetkileri ise şu şekildedir (European Union, 2020):

- AB'ye ait olan gelir ve giderlerin denetimini gerçekleştirir. AB'ye ait olan fonların hukuka uygun bir şekilde toplanıp toplanmadığını inceler. Bu fonların toplanması sonucu yapılan harcamaların nasıl ve nereye, birliğin çıkarları doğrultusunda harcanıp harcanmadığını inceler.
- AB'ye ait olan fonların kullanımı sırasında görev alan kurum veya kişilerin bu fonların kullanımı esnasında fonlar üzerindeki etkilerinin denetimini gerçekleştirir.
- AB'nin yardımında bulunduğu ülkelerin veya kurumların mevcut durumları hakkında denetimleri gerçekleştirir.
- AB Komisyonu ve üye ülkelerin hükümetleri için denetim raporları hazırlar ve raporlar ışığında tavsiyelerde bulunur.
- AB Parlamentosu'nun ve AB Konseyi'nin; AB Bütçesi üzerindeki etkisini ve bütçenin onay aşamasının izlendiği bir rapor oluşturur.
- AB maliyesinin etkin ve verimli kullanılabilmesi ve sürdürülebilirliğin sağlanması amacıyla uzman görüşü verir.

AB Sayıştay'ı bu denetimlerinin yanı sıra farklı kurumlar ve fonların da denetimini yapar. AB Kalkınma fonları, AB ajansı, ortak teşebbüsler, Avrupa Yatırım Bankası ve Fonu, Avrupa Merkez Bankası, AB'nin borçlanma ilişkilerini yürüten kuruluşlar da AB Sayıştay'ının denetimi kapsamındadır (European Court of Auditors, 2019, s. 24).

2.4.3. Avrupa Birliği Sayıştay'ının Gerçekleştirdiği Denetim Türleri

AB Sayıştay'ının denetimine tabi olan mali işlemlerin karışık bir yapıda olması nedeniyle sistem temelli bir denetim yöntemi benimsenmiştir. Buna göre fon yöneticilerince kurulan yönetsel ve iç kontrol sistemlerinin güçlü ve eksik yönlerinin tespit edilmesi amacıyla analizlerin yapılması bu sistemin en önemli unsurudur. AB Sayıştay'ı iç kontrol mekanizmasının aksaklıklarını tespit etmektedir (Sayın, 1998, s. 78-79).

AB Sayıştay'ı arafından gerçekleştirilen performans denetiminde, AB'nin gelir ve giderlerinin kalitesi ile mali yönetişimin doğru ve sağlıklı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı ele alınmaktadır. AB Sayıştay'ı da performans denetimlerini üç ana unsura göre değerlendirmektedir. Bunlar; verimlilik, ekonomiklik, etkinliktir. Bu denetimler sonucunda oluşturulan raporlar, yıllık performans raporunda toplanmaktadır (Sandal, 2011, s.43).

2.4.4. Avrupa Birliği Sayıştay'ının AB Bütçesi Üzerindeki Denetimi

AB Sayıştay'ı, birliğin karar organları olan Avrupa Parlamentosu ve Konseye; Avrupa Birliği'nin bütçeleme süreci ve uygulanmasında kendilerine verilen yetkilerin kullanımında yapmış olduğu denetimler ve raporlar ile yardımcı olmaktadır. Sayıştay, bütçenin kesin hesap tasarısı üzerindeki incelemeleri ve Sayıştay'ın, Parlamento'ya vereceği yıllık raporlarla birlikte bütçenin aklanmasına karar vermektedir. Sayıştay'a genel uygunluk bildirimini sunma görevi de atfedilmiştir. Bu görev Parlamento ve Konseye verilmiş olup ilk kez 1994 yılı hesapları için uygulanmıştır ve günümüzde de devam etmektedir. Genel uygunluk bildiriminde, yapılan faaliyet ve işlemlerin yasallığı, düzenliliği denetlenmektedir. Yıllık raporlarda olduğu gibi genel uygunluk bildirimleri de aklanma için önemli olmaktadır (Köse, 2007b, s. 291-292).

AB Sayıştay'ı, Maastricht Antlaşmasının yürürlüğe girmesiyle beraber hesapların güvenilirliğine ve yapılan işlemlerin yasal mevzuatlar ile hukuki prosedürlere uygunluğuna dair Avrupa Parlamentosuna ve Komisyona güvence bildiriminde bulunmakla görevlendirilmiştir. Bu bildirim AB Sayıştay'ının denetimlerini sistematik olarak sürdürülebilir olması için zorunluk haline getirilmiştir. Bu bildirimler birliğin resmi yayın organlarında yayımlanmaktadır (Mengiler, 2010, s. 15).

2.5. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ SAYIŞTAYI

2.5.1. Sayıştay'ın Gelişimi ve Teşkilat Yapısı

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde mali yönetim yapısının düzenlenmesi için 1921 yılında, ABD yüksek denetim sistemi kurumu olarak ve kongrenin en önemli destekleyici kurumu olarak Government Accountability Office (GAO), Genel Muhasebe Ofisi kurulmuştur (Azuma, 2004, s. 91). 1986 yılına kadar bu kuruluş, yasama ve yürütme ile ilgili sorumluluklara sahip niteliktedir. 1986 yılında, GAO'nun yürütmenin dışında yer alan bir kurum olduğuna yönelik düzenleme yapılmıştır. GAO, Kongre'ye analiz, inceleme, araştırma ve personel desteği sağlamaktadır (Kaiser, 2007, s. 1). Kurum 2004 yılında Genel Muhasebe Ofisi olan adını, mevcut rolünü ve misyonunu daha iyi yansıttığı için, Devlet Hesap Verme Ofisi olarak değiştirmiştir.

ABD'de Sayıştay, hem mali, hem de performans denetimi uygulamalarını ayrı ayrı ikiye kez dış denetime tabi tutmaktadır. Özellikle performans denetimi uygulamaları hakkında hazırlanan kapsamlı ve yapıcı raporlar,

içerdiği gözlem ve değerlendirmeler, iyi uygulama örnekleri ve geliştirdiği öneriler itibariyle alanındaki en gelişmiş rapordur. En üst birimi başkanlık olan GAO'nun, başkana bağlı üç adet de yardımcısı bulunmaktadır. Başkan yardımcılarının nitelik olarak üç temel görevi bulunmaktadır. Bu görevler; yönetsel işler, denetim konularındaki planlama ve raporlama ile yolsuzlukla mücadeledir. Ayrıca GAO'da başkan yardımcılara bağlı iki ana bölüm ve bunlara bağlı aşağıda yer alan yedi alt bölüm mevcuttur. Görev süresi son eren başkan yeniden seçilememektedir. Sürekli hastalık, görevini engelleyecek fiziksel sorunlar ve akıl kaybı gibi istisnai durumlar dışında başkanın görevine son verilemez (Köse, 2007b, s. 167-169).

2.5.2. Sayıştay Denetiminin Kapsamı

GAO denetimlerinin büyük bir bölümünü kongre talebiyle gerçekleştirmektedir. Bu niteliği ile de Kongre tarafından verilen her konuyu denetlemekten sorumludur. Denetim konularının hangisi olabileceği konusunda çalışmalar yapan Planlama Birimidir. Bu birimin yürüttüğü ön çalışmalar sonucunda Kongrenin, GAO'dan hangi konularda denetim isteyeceği önceden tespit edilebilmektedir (Alptürk, 1991, s. 46).

GAO, Parlamento adına denetimlerini gerçekleştirirken bağımsız bir organizasyondur. Gerçekleştirmiş olduğu denetimlerin büyük bir kısmını ise performans denetimleri oluşturmaktadır. GAO, Bakanlıkları ve ilgili kamu idarelerini denetlerken sadece performans denetimi yapmaz. Performans denetimiyle birlikte değerlendirme ve düzenlilik denetimi de yapmaktadır. GAO, ihtiyaç duyulması durumunda tüm bu denetimleri tek bir seferde gerçekleştirebileceği gibi spesifik denetimler de yapabilmektedir (Binici, 2010, s. 65).

GAO tarafından gerçekleştirilen denetimler 3 kitapta anlatılmaktadır. Bunlar; sarı kitap, yeşil kitap ve mali denetim el kitabıdır. Bu kitaplardan sarı olanında devletin denetim standartlarının yeterlilik, dürüstlük, objektiflik ve bağımsızlık gibi kavramların perspektifinden yapılmasını sağlayan unsurlara yer verilmektedir. Yeşil kitapta ise hükümet ve bağlı kuruluşların iç kontrol standartları ile verimlilik ve etkinlik sağlamak amacıyla kullanılan politikalar yer almaktadır. Mali denetim el kitabında ise federal kuruluşların mali tablolar aracılığıyla belirlenen denetim standartlarına ulaştırılması amacıyla belirlenen yöntemler bulunmaktadır (Köse, 2007b, s. 175-176).

2.5.3. Sayıştay'ın Gerçekleştirdiği Denetim Türleri

GAO, performans denetimi yapmakta, mali denetimlerle de performans denetimini desteklemekte ve geliştirmektedir (Özdem, 2006, s. 101).

Performans denetim talebi, Kongre tarafından yapılmaktadır. Denetim konusu ve denetime tabi olan kuruluşlar hakkında, denetimin sonucunda Kongreye ayrıntılı bir rapor sunulmaktadır (Alptürk, 1991, s. 53). Burada denetimi başlatan ve ilk adımların atılması için Kongre ile iletişime geçen Kongre İle İlişkiler Ofisi önemli rol oynamaktadır. GAO'nun alt departmanı olan bu bölüme Kongre tarafından yazılı beyanın gelmesiyle denetim süreci başlamaktadır. GAO tarafından gerçekleştirilecek denetim, yerel ya da bölgesel bir unsur barındırıyorsa, GAO yetkilileri tarafından yerelin üst düzey yöneticileri de gerçekleştirilecek olan denetimlerde hazır bulunmaktadır (Köse, 2007b, s. 173).

2.5.4. Sayıştay'ın ABD Bütçesi Üzerindeki Denetimi

ABD bütçesinin hazırlanmasında Beyaz Saray ve Kongre etkili olduğu için bütçe, birçok prosedürü içermektedir. Bütçeden, Başkanın ve Kongrenin kamu harcamalarını hangi yatırımlara nasıl kanalize ettiği ve güçler arasındaki kaynak tahsisinin nasıl yapıldığı tespit edilebilmektedir. Bunun sonucunda kamu egemenliğine dayandırılarak finanse edilen kamu harcamalarının denetimi de yapılmakta ve şeffaflık sağlanabilmektedir. Bu şekilde gerek toplumun gerek sivil toplum kuruluşlarının ve devlette rol alan yöneticilerin bütçeye verdikleri önem görülebilmektedir (Blöndal ve diğerleri 2003, s. 8-12).

ABD'de bulunan birçok kamu kurumu ve Federatif yapıdaki idareler denetim altındadır. Yukarıda adı geçen üç kitaptan birisi olan sarı kitapta, denetimlerin nasıl gerçekleştirileceğine yönelik açıklamalar bulunmaktadır. Buna göre GAO denetimini iki şekilde yapmaktadır. Bunlardan ilki mali denetimdir. Gerçekleştirilen bu denetimle birlikte denetime tabi olan idarelerin tanımlanmış olan kriterlere ne denli uyup uymadığı tespit edilmektedir. (Altynbekuly, 2018: 188-189). Diğer denetim ise performans denetimidir. GAO, gerçekleştirdiği performans denetimleri sonucunda kamu idareleri ve kamu kuruluşlarının programlarının ve etkinliklerinin artmasını sağlamaktadır. GAO, gerçekleştirdiği performans denetimleri aracılığıyla hesap verilebilirlik olgusunu ön plana çıkarmaktadır (Altynbekuly, 2018: 189). GAO'nun gerçekleştirdiği performans denetiminin esasları aşağıda yer almaktadır (Alptürk, 1991: 46).

- Hükümet programlarının yürürlükteki kanun ve mevzuatlara uygun olarak işleyip işlemediğini ve bu konuda Kongreye sunulan belge ve raporların doğru olup olmadığını,
- Kamu kaynaklarının kullanımında ortaya çıkabilecek olan israfın önüne geçilmesi ve verimliliğin artırılması,

- İktidarlar tarafından uygulanan politikalarda işlerliğin saptanması ve eğer uygun olmayan politikalar varsa bunlarda değişikliğin sağlanması,
- Hükümete (iktidara) ait olan programların daha düşük finansmanla uygulanıp uygulanmadığı,
- Kongrenin hangi konuları önemle gündeme getirmesi gerektiği araştırılmaktadır.

GAO son yıllarda daha sık program değerlendirmesi yapmaktadır. Diğer bir deyişle idare faaliyetlerinin ya da organizasyonlarının belirlenmiş hedeflere hangi ölçüde ulaşıp ulaşılmadığının denetimini gerçekleştirmektedir (Yücel, 2022, s. 172).

GAO, mali ve performans denetimlerini gerçekleştirdikten sonra sıra raporlama işlemine gelir. Denetimler sonucunda GAO denetçileri tarafından elde edilen bulgular, denetime tabi tutulan idarelerin üst yöneticileri ile Kongreye iletilmektedir. Raporlar sonucunda GAO denetime tabi tutulan kurum ve kuruluşlara tavsiye niteliğinde kararlar sunmaktadır (Köse, 2007b: 175).

3. SAYIŞTAY DENETİMİNİN TÜRKİYE VE DİĞER ÜLKE UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Türkiye’de Sayıştay’ın Gelişimi Ve Teşkilat Yapısı

Günümüz Sayıştay’ının temelleri Osmanlı Devlet’inin Tanzimat Dönemlerinde atılmıştır. Osmanlı döneminden önce devletin yönetim mekanizmasında yer alan yani Divan-ı Hümayunda görev alan defterdar devletin bütçeleme sürecinde önemli bir rol oynamıştır. Defterdar tarafından hazırlanan bütçe ise Veziriazam daha sonra da Padişah tarafından denetlenmekteydi (Önder ve Türkoğlu, 2012, s. 200).

Tanzimat Döneminde Fuat Paşa önderliğinde 29 Mayıs 1862 tarihinde İradei Senniye Kanunu ile Divan-ı Muhasebat Kurumu kurulmuş ve bu kurumla birlikte günümüz Sayıştay’ının temelleri atılmıştır.

Divan-ı Muhasebat kurulduğu andan itibaren Osmanlı Devleti adına yüksek denetim faaliyetlerini gerçekleştirmiş ancak özellikle askeri ve siyasi başarısızlıkların artması nedeniyle mali yükün artmasına engel olamamıştır (Önder ve Türkoğlu, 2012, s. 200).

Cumhuriyetin ilanı sonrasında gerek idari gerekse mali anlamda birçok yeni uygulama yürürlüğe girmiştir. Bu uygulamalardan birisi de 24 Kasım 1923 yılında yürürlüğe giren 374 Sayılı Divan-ı Muhasebat Sureti İntihabına Dair Kanundur. Bu kanun ile Sayıştay’ın kuruluşu gerçekleşmiştir.

1924 Anayasasının 100. Maddesinde de açık bir şekilde Sayıştay'a atıfta bulunulmuştur (Tuncer, 2011, s.16).

Cumhuriyet sonrası dönemde Sayıştay kurumuyla ilgili olarak ilk ciddi düzenleme 01.06.1934 tarihinde yaşanmıştır. Bu yılda 2514 Sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu yeniden düzenlenmiştir ve dağınık mevzuat derlenmiştir Divan-ı Muhasebat, 1961 Anayasasının 127.maddesinde Sayıştay olarak adlandırılmıştır. Bu maddeye göre Sayıştay'a, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderlerini Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlemlerini yapma görevi verilmiştir. Bu hükümler çerçevesinde uyumlaştırma sağlamak için 21.02.1967 tarihinde 832 Sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmış ve 2514 Sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu yürürlükten kalkmıştır (Mutluer, ve diğerleri, 2005, s.360).

Küreselleşme ile birlikte maliye politikalarında değişimlerin bir sonucu olarak Sayıştay'a kamu idarelerinin performans açısından denetim yapma yetkisi de verilmiştir. Bu yetki ilk kez 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanununda yapılan değişiklikte yer almıştır. Ayrıca 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali yönetimi Kontrol Kanunu çerçevesinde devletin tüm gelir ve giderleri ile borçları bütçe kapsamına alınmıştır. Yine bu kanuna göre fonlar kaldırılmış ve fonların kaynakları Sayıştay aracılığı ile Türkiye Büyük Millet Meclisinin denetimine tabi tutulmuştur. Bununla birlikte Sayıştay tarafından yapılan vize ve tescil faaliyetleri kaldırılmış ve denetim kapsamı genişletilerek sosyal güvenlik kurumları da dahil edilmiştir (Metin, 2007, s. 68). Bazı değişiklikler yapılarak uygulamada kalan 832 sayılı kanunu, 19.12.2010 yılında 6085 sayılı yeni Sayıştay kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. 6085 sayılı kanun ile Sayıştay'ın denetim kapsamı genişletilmiş ve Sayıştay'a raporlama görevi verilmiştir (Söyler, 2012, s.62).

6085 sayılı Sayıştay kanunun hedefleri aşağıda yer almaktadır (Ergen ve Oldaç, 2020, s.305).

Düzenlilik ve performans denetimini eşit bir şekilde uygulayabilme,

Bütün kamu kaynaklarını ve faaliyetlerini denetleyebilme hususunda yasal yetkiye sahip olabilme,

Bağımsız bir kurum statüsünde olma,

Hazırlamakla görevli olduğu raporları belirli zaman diliminde TBMM'ne ve halka sunabilme,

Hesap verme sorumluluğu bilincinin, saydamlığın ve şeffaflığın kamuya işlenerek yolsuzluğun önüne geçmede aracı rol oynama,

Görevlerini ve yetkilerini etkin bir şekilde yerine getirebilme konusunda iyi bir teşkilat yapısına sahip olabilmesi amaçlanmıştır

Sayıştay kanunundaki değişimler küreselleşme olgusuyla birlikte dinamik bir süreç haline dönüşmüştür. Değişimlerin yaşamasındaki en önemli unsurlardan biri, Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki yakınlaşma olmuştur. Bununla birlikte Sayıştay, Uluslararası YDK teşkilatlarına da aktif olarak katılımlar sağlamış ve aşağıda belirtilen bazı organizasyonlarda yer almıştır (Sayıştay, 2023).

- Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu (INTOSAI)
- Asya Sayıştaylar Teşkilatı (ASOSAI)
- Avrupa Sayıştaylar Teşkilatı (ECOSAI)
- Yargı Yetkisi Olan Sayıştaylar Formu

Türkiye’de yüksek denetim faaliyetlerini yürütmekle görevli olan Sayıştay, mahkeme şeklinde örgütlenmiştir.

Sayıştay başkanı; Sayıştay’ın yönetiminden ve temsil edilmesinden sorumlu en üst yönetici olmakla birlikte, genel işleyişten de sorumludur. Kanunda belirtilmiş olan hususların dışına çıkılmasını önlemek amacıyla tüm tedbirleri almakla mükelleftir. Başkan, aynı zamanda Genel Kurulun da başıdır. Sayıştay Başkanı gerekli gördüğü zaman Temyiz Kuruluna ve Daireler Kuruluna da başkanlık etmektedir. Başkan, TBMM’deki ilgili komisyonları (genellikle Bütçe Komisyonu olmak üzere) yılda birkaç kez bilgilendirmekle de görevlidir. Yine Sayıştay tarafından hazırlanmış olan rapor ve belgelerin TBMM’de görüşülmesi esnasında başkan kendisi bulunabilir veya bir başkan yardımcısını görevlendirebilir. Ayrıca Sayıştay başkanı, meslek mensuplarının görev ve atamaları ile ilgili işlemleri de gerçekleştirmektedir. Bunun yanında Sayıştay Başkanı, daireler ve kurullar arasındaki iş paylaşımını da yapmaktadır (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 21).

Sayıştay Başkanı; denetim ve yönetim işleriyle ilgilenmeleri için de iki tane başkan yardımcısı görevlendirmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 22). Denetimden sorumlu başkan yardımcısının başlıca görevleri şunlardır; Denetim organizasyonunu gerçekleştirmek, denetim sonuçları perspektifinde raporları hazırlamak ve bu raporların uygunluğunu kontrol etmektir. Sayıştay teşkilatında ayrıca yargı ve karar organları olarak; Daireler, Genel Kurul, Rapor Değerlendirme Kurulu, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu,

Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Başsavcılık olmak üzere dokuz tane birim yer almaktadır (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 23).

3.2. Türkiye’de Sayıştay Denetiminin Kapsamı

Sayıştay’ın gerçekleştirmiş olduğu denetimlerin kapsamında, Merkezi yönetim bütçesine dahil edilmiş olan kamu kurum ve kuruluşları, sosyal güvenlik kurumları, mahalli idareler, kamu iktisadi teşekkülleri (KİT), sermaye açısından değerlendirildiğinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı taşıyan ve spesifik kanunlarla kurulmuş olan anonim ortaklıklar bulunmaktadır. Ayrıca genel yönetim kapsamından hariç tutulan diğer kamu kurum ve kuruluşları, genel yönetime dahil veya hariç olmak üzere diğer kamu idarelerine bağlı bir şekilde bu idareler tarafından kurulan doğrudan veya dolaylı bir biçimde hissedarlık yapılan her türlü idare, kuruluş, müessesler, birlikler, işletmeler ve şirketler de yer almaktadır. Bunun yanında kamu kurum ve kuruluşları tarafından gerçekleştirilen iç ve dış borçlanmalar, borç verilmesi, borçların geri ödenmesi, yurtdışından alınan hibelerin kullanımı ve gerektiğinde hibe verilmesi, hazineye ait olan garantiler, nakit yönetimi, bütçe içi ve dışı fonlar ile uluslararası hukuka dayandırılarak uluslararası organizasyonların denetimi Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir (Demirbaş ve Çetinkaya, 2018, s. 182-183).

3.3. Türkiye’de Sayıştay’ın Gerçekleştirdiği Denetim Türleri

Türkiye’de Sayıştay denetim, hesap yargısı ve raporlama işlemlerini gerçekleştirmektedir. Bunların yanı sıra Sayıştay bazı konular hakkında görüş bildirme yetisine de sahiptir (Akyel, 2016, s. 123).

Sayıştay iki türlü denetim gerçekleştirmektedir. Bunlar düzenlilik ve performans denetimleridir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 36). Düzenlilik denetimi bünyesinde, mali denetim ve uygunluk denetimleri yer almaktadır (Çimen, 2019, s. 82-83). Mali Denetim; Kamu idarelerinin mali durumları hakkındaki bilgi ve belgelerin kuruma ait mali tablolarda gerçeğe uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığının denetlenmesidir (Yalçın, 2017, s.54). Mali rapor ve tablolar bu denetimin ana unsurunu oluşturmaktadır. Mali tablolardan kasıt, yevmiye defterleri, bilanço, nakit akım tablosu, defteri kebir gibi dönem içi işlemlerin kaydedildiği tablolardır (Sayıştay Başkanlığı, 2018, s. 14). Uygunluk Denetimi denetim iki farklı yönüyle ele alınmıştır, bunlar mali denetimle birlikte yürütülen düzenlilik denetimi ve mali denetimden bağımsız bir şekilde yapılan düzenlilik denetimidir (Sayıştay Başkanlığı, 2018, s. 10).

Mali denetimle birlikte yürütülmekte olan uygunluk denetimi; INTOSAI tarafından oluşturulan uluslararası denetim standartlarına uygun olarak kamu idarelerinin faaliyetlerinin, uyması gereken yasal dayanaklara ve diğer unsurlara uygun olup olmadığının denetimidir. Mali denetimden bağımsız olarak gerçekleştirilen uygunluk denetimi; düzenlilik denetiminin bir unsuru olarak tek başına da yapılabilir. Bu durumda bir veya birkaç kamu idaresinde seçilmiş olan bazı konuların kanun, yönetmelik ve mevzuatlara uygun olup olmadığının denetimi yapılmaktadır. Bu denetime konu olabilecek hususlar genellikle harcamalar, gelirler, mallar veya projeler ile idarece gerçekleştirilen eylem ve işlemlerdir. TBMM tarafından Sayıştay'a gönderilmiş olan inceleme talepleri de bu kapsamda denetlenmektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2018, s. 10).

Sayıştay'ın gerçekleştirdiği diğer denetim türü de Performans Denetimidir. Son yıllarda kamu mali yönetiminde kaynaklarda israfını artması sonucunda, gelişmiş çoğu ülkede olduğu gibi Türkiye'de de de Sayıştay tarafından performansa dayalı denetimler gerçekleştirilmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile 6085 Sayılı Sayıştay Kanununda da performans odaklı denetimlere yer vermiştir. 5018 sayılı Kanunda, Sayıştay'a kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını belirleme ve kamu idarelerince gerçekleştirilen faaliyet sonuçlarını ölçme ve performans açısından değerlendirme görevi verilmiştir. Ancak kanunda performans denetimi altında bir alt başlık bulunmamaktadır. İlgili kanununun dokuzuncu maddesinde de performans denetimiyle ilgili hükümler bulunmaktadır. Buna göre; "Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar" şeklinde düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. İlgili düzenlemede performans denetiminin göstergelere dayandırılması ifade edilmiştir (KMYKK, 2003, Madde 9).

Sayıştay Kanuna göre performans denetimi ise (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 36); "hesap verilebilirliğin sağlanması amacıyla idarelerin belirlemiş oldukları hedef ve göstergeler çerçevesinde faaliyet sonuçlarının ölçülmesidir" şeklinde belirtilmiştir. Performans denetimi üç ana unsurdan oluşmaktadır. Bunlar verimlilik, etkinlik ve tutumluluktur.

Daha önce de belirtildiği gibi Türkiye'de, Sayıştay'ın denetim görevinin yanı sıra yargılama görevi de bulunmaktadır. "Sayıştay'ın kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildirimini TBMM'ne vermiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay tarafından sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını

önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez” şeklinde anayasada hüküm yer almaktadır (Anayasa, 1982, Madde 160). Bu düzenlemede Sayıştay’ın yargılama faaliyetinin hesap yargısı olduğu görülmektedir. Sayıştay’a her ne kadar kesin hükme bağlama ve yüksek mahkeme görevleri ve sıfatları atfedilmiş olsa da Sayıştay, bir idare denetim mahkemesidir. Yargılama görevi Sayıştay’a tamamlayıcı olarak verilmiş bir yetkidir (Bayar, 2005: 63).

Sayıştay kararlarına karşı, Sayıştay Kanununda bazı kanun yolları öngörülmüştür. Bunlar; temyiz, yargılamanın iadesi ve karar düzeltilmesidir. Bunlardan temyiz ve karar düzeltilmesi normal kanun yolu iken yargılanmanın iadesi belirli sebeplere dayanarak yapılan olağanüstü bir kanun yoludur (Taytak ve Sakınç, 2018, s. 89).

3.4. Türkiye’de Sayıştay’ın Bütçe Üzerinde Gerçekleştirdiği Denetimi

Sayıştay’ın yapmış olduğu düzenlilik ve performans denetimleri merkezi yönetim bütçesi üzerinde önemli rol oynamaktadır. Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamında yaptığı denetimler sonucunda hazırladığı çeşitli raporları TBMM’ne sunmakta ve denetimler sonucunda yargılama yapmaktadır. Sayıştay’ın yaptığı denetimler sonucu hazırladığı raporlar; genel uygunluk bildirim, kamu idaresi Sayıştay denetim raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu ve KİT raporundan oluşmaktadır (Selen ve Taytak, 2017, s.212, 215).

3.5. TÜRKİYE VE DİĞER ÜLKE SAYIŞTAY DENETİMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

3.5.1. Türkiye ve Fransa Karşılaştırması

Fransa ve Türkiye Sayıştayları birbirlerine benzerlik göstermektedir. Her iki ülkenin yüksek denetim faaliyetlerini gerçekleştiren Sayıştaylar anayasal bir statüdedir. Kamu kurum ve kuruluşları ile sosyal güvenlik kurumları ülkelerde Sayıştay tarafından, denetime tabii tutulmaktadır. Her iki Sayıştay’ı da gerek düzenlilik gerekse de performans denetimi yapmaktadır. Ancak Türkiye’de Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri uluslararası standartlara uygun olmayıp, performans bilgisi denetimi şeklinde yapılmaktadır. Fransa Sayıştay’ı, başkana bağlı, 7 daireden, mali yargıçlardan, çeşitli departmanlardan ve idareye yardımcı olmak amacıyla oluşturulan çeşitli yardımcı yapılardan oluşmaktadır. Türkiye Sayıştay’ı ise, kurullar, daireler ve başsavcılık makamlarından meydana gelmiştir. Her iki

lke Sayıştay'ının mali yargılama yetisine sahip olduğu söylenebilir. Ayrıca her iki ülkenin Sayıştay'ı bazı uluslararası yüksek denetim organizasyonlarına da üyedir.

Merkezi yönetim btçeleri üzerinde her iki Sayıştay'ın etkisi oldukça yüksektir. Burada lke Sayıştayları gerçekleştirdikleri düzenlilik ve performans denetimleri ile kamu kaynaklarının hukuka uygun olup olmadığını değerlendirmekte, idarelerin ve idarelerde çalışan kamu görevlilerinin faaliyetlerini verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından inceleyip, raporlar oluşturmaktadır. Hazırlanan bu raporlar Parlamentolara iletilmektedir. Raporlarda hesap verilebilirlik konusunda oluşabilecek olumsuzluklara neden olan bireyler hakkında Sayıştaylarca yargılama da gerçekleştirilmektedir. Fransa Sayıştay'ı, büyük projeleri, KOBİ'ler ve başbakanlık gibi unsurları da denetleyebilmektedir. Türkiye'de KOBİ denetimleri Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından gerçekleştirilmektedir.

3.5.2. Türkiye ve Almanya Karşılaştırması

Almanya Sayıştay'ı da Türkiye Sayıştay'ı gibi anayasal bir organdır. Burada her iki yüksek denetim organının btçeler üzerinde gerçekleştireceği denetim faaliyetleri anayasal güvence altına alınmıştır. Her iki yüksek denetim organının da denetime tabi tuttuğu idareler benzerlik göstermektedir. Bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşları, sosyal güvenlik kurumları, ortaklıkların çoğunu devletin üstlendiği teşebbüsler ve mahalli idareler her iki yüksek denetim organınca denetime tabi tutulmaktadır. Bu iki kurum arasındaki en önemli fark Almanya Sayıştay'ının yargılama yetkisine sahip olmayıp, Türkiye Sayıştay'ının bu yetkiye sahip olmasıdır. Almanya Sayıştay'ının denetim, raporlama ve tavsiyelerde bulunma yetkileri, Türkiye Sayıştay'ında da bulunmaktadır.

Almanya'ya Sayıştay'ının başkanlık makamı bünyesinde, 9 bölümden oluşan, idari ve denetim yapıları yer almaktadır. Türkiye Sayıştay'ının aksine Almanya Sayıştay'ında mali yargılama yapılmadığı için başsavcılık ve savcılık makamları bulunmamaktadır. Her iki ülkenin Sayıştay Kurumu EUROSAP ve INTOSAP ya üyedir.

Almanya ve Türkiye Sayıştaylarının merkezi yönetim btçeleri üzerinde gerçekleştirmiş oldukları denetimler de benzerlik göstermektedir. Yapılan bu denetimler parlamento adına yapılarak, denetim sonucundaki raporlar parlamentoya sunulmaktadır. Almanya Sayıştay'ı özellikle performans denetimlerinde kullandığı fayda maliyet ve enine kesit yöntemleri ile

Türkiye Sayıştay'ının gerçekleştirmiş olduğu performans denetimlerinden ayrılmaktadır.

Almanya Sayıştay'ı Türkiye Sayıştay'ının hazırlamış olduğu genel uygunluk bildirimine neredeyse denk olan yıllık faaliyet raporunu hazırlamaktadır. Hazırlanan her iki belge içeriği itibariyle merkezi yönetim bütçesinin üzerindeki denetimleri kapsamaktadır. Almanya Sayıştay'ı hazırlamış olduğu yıllık faaliyet raporu ile bütçe üzerinde gerçekleştirmiş olduğu denetimleri önerileriyle birlikte parlamentoya sunmaktadır. Almanya ve Türkiye Sayıştayları, parlamentolarının özel istekleri doğrultusunda yine bütçe içerisinde kendilerine yer bulmuş konular hakkında denetimler yapabilmektedir.

Almanya ve Türkiye Sayıştayları uyguladıkları denetimler ile günümüzün en önemli kavramı olan hesap verilebilirliği sağlamakta ve kamu kaynaklarının etkin kullanımının gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır.

3.5.3. Türkiye ve İngiltere Karşılaştırması

İngiltere Sayıştay'ı geçmişten günümüze kadar çeşitli kanunlara konu olmuş bir kuruluştur. Türkiye Sayıştay'ı gibi yürütmekte olduğu denetimleri kendilerine ait olan yasalar çerçevesinde yürütmektedir. Her iki ülke Sayıştay'ı gerçekleştirdiği denetimlerde bağımsız ve objektif bir şekilde hareket edebilme yetisine sahiptir. Denetime tabi tuttuğu kurumlar her iki ülkede birbirine benzerlik gösterse de İngiltere Sayıştay'ının özellikle dış denetim kapsamında özel şirketlere ve bazı büyük yatırımcılara da hizmet verdiği görülmektedir. Türkiye ve İngiltere Sayıştay'ında, merkezi yönetim bütçesi içerisinde yer alan kamu kurum ve kuruluşları ile sosyal güvenlik kurumları, özel bütçeli bazı idareler ve mahalli idareler denetime tabiidir.

İngiltere Sayıştay'ı idari yapılanma olarak Türkiye Sayıştay'ından farklıdır. NAO'da başkanlık makamı genel Komptrolör olarak anılan genel denetçi makamına denk düşmektedir. Ayrıca icra ekipleri de Türkiye Sayıştay'ının kurullarının görev ve faaliyet alanlarına giren konularda çalışmalarını yürütmektedir. Mali hesap yargısı farklılaşmasından dolayı da İngiltere Sayıştay'ında başsavcılık ve savcılık makamları bulunmamaktadır.

İngiltere ve Türkiye Sayıştaylarının gerçekleştirmiş oldukları denetimler iki türde yoğunlaşmışlardır. Bunlar mali denetim ve performans denetimleridir. Her iki kurum da gerçekleştirmiş oldukları mali denetimlerde, mali tabloların doğruluğunu, güvenilirliğini ve tutarlılıklarını denetlemekte ve bu denetim faaliyetleri sonucunda oluşturacakları raporları parlamentolarına sunmaktadır. Her iki ülkede performans denetimleri yapılmaktadır. Ancak Türkiye'de performans denetimi Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir.

İngiltere’de ise Sayıştay performans denetimlerini gerçekleştirirken Kamu Hesapları Komitesi bu denetime katılmakta ve etkin bir rol üstlenmektedir. Ayrıca İngiltere Sayıştay’ına çeşitli özerk denetim kurumları da performans odaklı gerçekleştirilen denetimlerde yardımcı olmaktadır.

İngiltere Sayıştay’ı ve Türkiye Sayıştay’ı bütçe üzerinde gerçekleştirilen denetimde etkili bir rol üstlenmektedir. Her iki ülkenin Sayıştayları merkezi yönetime ait bütçenin denetlenmesi sonucu parlamentoya detaylı raporlar sunmaktadır. Her iki kurumda da denetimine tabi olan mahalli idareler de Sayıştay tarafından denetlenmektedir.

Yargılama yetkisine sahip olmayan İngiltere Sayıştay’ı bu bağlamda Türkiye Sayıştay’ından ayrılmaktadır.

3.5.4. AB ve Türkiye Karşılaştırması

Türkiye’nin Avrupa birliğine girme isteği konusunda tavrını koruması nedeniyle burada Türkiye Sayıştay’ı ile AB Sayıştay Kurumu karşılaştırılmıştır.

AB Sayıştayı ve Türkiye Sayıştayları yapısal olarak birbirinden farklılıklar göstermektedir. Bunun başlıca nedeni AB Sayıştay’ının birliği denetleyen bir yüksek denetim organı olmasıdır. Bu nedenle gerek görevleri gerekse de sorumlulukları Türkiye Sayıştay’ına nazaran daha yoğundur. Birliği temsil ettiği için de denetimlere yardımcı olacak birçok kurum ve komisyon AB Sayıştay’ına yardımcı olmaktadır. AB Sayıştay’ı da yargılama yetisine sahip değildir ve bu yönüyle Türkiye Sayıştay’ından ayrılmaktadır. AB Sayıştay’ı gerçekleştirdiği denetimler sonucunda oluşturdukları raporları birliğin yargı organına göndermekte ve sorumluların yargılanmasına yardımcı olmaktadır. Her iki kurum da gerçekleştirmiş oldukları denetimleri parlamentolarına raporlar şeklinde sunmaktadır. AB Sayıştay’ı, birliğin Sayıştay’ı olması nedeniyle de birliğe dahil olan üye ülkelerin de denetim faaliyetlerinde etkin olarak rol almaktadır. AB ve Türkiye Sayıştayları, yasal güvence altına alınmış ve gerçekleştirebilecekleri denetimler bu yasalarda belirtilmiştir.

AB Sayıştay’ı başkanlık makamı altında beş daireden oluşmaktadır. Bu daireler de kendilerini temsil etmesi amacıyla iki yıllık görev süreleri olan, kendi içlerinden birer yönetici seçmektedir. Türkiye’de böyle bir idari yapılanma görülmemektedir. Yine AB Sayıştay’ı, mali hesap yargısı görevi bulunmadığı için idari teşkilatlanmasında başsavcılık ve savcılık makamlarını bulundurmamaktadır. Bu yargılamalar AB Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Ayrıca Türkiye Sayıştay’ından farklı olarak en yaşlı üyenin görev aldığı bir genel sekreterlik makamı da AB Sayıştay’ının idari teşkilatlanmasında yer almaktadır. Her iki kurum EUROSAI ve INTOSAI’ya üyedir.

AB ve Türkiye Sayıştay'ı, düzenlilik ve performans denetimini gerçekleştirmektedir. Düzenlilik denetimlerinde mali tabloların doğruluğu ve hukuka uygunlukları denetlenmektedir. AB Sayıştay'ı bir oluşumun denetim faaliyetlerini gerçekleştirdiği için Türkiye Sayıştay'ından farklı olarak sistem temelli bir denetim metodu benimsemiştir. AB ve Türkiye Sayıştayları gerçekleştirecekleri performans denetimleri ile hesap verilebilirliği sağlamaktadır. AB ve Türkiye Sayıştay'ı merkezi yönetim bütçelerinin denetiminde de etkindir. Sayıştaylar tarafından verilecek olan yıllık raporlarla birlikte bütçe aklanmaktadır. AB Sayıştay'ı hazırlanan 7 yıllık bütçe üzerinde Türkiye Sayıştay'ında olduğu gibi genel uygunluk bildirimlerini parlamentoya sunmaktadır. Her iki Sayıştay da performans raporları, yıllık raporlar ve parlamentoların istedikleri raporları hazırlamakla görevlidir.

Her iki kurum özellikle gerçekleştirmiş oldukları denetimlerde benzerlikler taşısa da AB'nde birlik olması sebebiyle denetimine tabi olan kurum ve kuruluş sayısı oldukça fazladır.

3.5.5. Türkiye ve Amerika Karşılaştırması

Türkiye ve ABD Sayıştayları yasalarla güvence altına alınmıştır. Bu özellikleri ile her iki kurum da denetimlerini gerçekleştirmekte ve denetim sonucunda parlamentolarına raporlarını iletmektedir. Her iki kurum da yaptıkları denetimleri parlamento adına yürütmektedir. ABD ve Türkiye Sayıştayları merkezi yönetim bütçesini, mahalli idareleri, sosyal güvenlik kurumları gibi birçok idareyi denetlemektedir.

Türkiye Sayıştay'ında başsavcılık ve savcılık makamları bulunmakta iken ABD Sayıştay'ında bu tip bir örgütlenme bulunmamaktadır.

ABD Sayıştay'ında performans denetimi ön plandadır. Her iki ülke Sayıştayları, gerçekleştirecekleri mali denetimlerle, finansal tabloların doğruluğunu, güvenilirliğini ve uygunluğunu denetlemektedir. GAO'nun bu denetimleri gerçekleştirirken uyması gereken kurallar sarı kitapta yer alırken, Türkiye Sayıştay'ı için de denetim yönetmeliği yapılacak olan denetimler için rehber niteliği taşımaktadır.

Her iki kurum, merkezi yönetim bütçesi üzerinde etkili bir rol üstlenmekte olup, mali denetimleri ve performans denetimlerini gerçekleştirdikten sonra hazırlayacakları raporları parlamentoya sunmaktadır.

Türkiye ve ABD Sayıştay'ı, yaptıkları denetimler ile sağlıklı bir kamu mali yönetiminin oluşmasında etkili rol oynamaktadır. Her iki kurumun bağımsız ve tarafsız şekilde yürüteceği denetimler bu amaca daha çok hizmet

etmektedir. Her iki kurum yapısal olarak farklılık gösterse de asıl amaçlardan biri de hesap verilebilirliktir. GAO'nun yargılama yetkisi olmaması nedeniyle, sorumluları yargılayamasa da raporları ile yargılanmaya ışık tutmaktadır.

SONUÇ

Denetim geçmişten günümüze kadar birçok değişim yaşamış ve farklı türleri oluşmuştur. Düzenlilik denetimleri ile harcamaların mali ve hukuki yapıları ele alınırken, performans denetimleriyle idarelerin ve bu idarelerde görev alan personellerin ne kadar etkin olduğu tespit edilmeye çalışılmaktadır. Gelişen kamu mali yönetimi anlayışıyla birlikte önem kazanan bir diğer denetim türü de yüksek denetimdir. Yüksek denetim; kamu sektörünün bağımsız ve objektif bir şekilde anayasalara bağlı olan YDK tarafından denetimin gerçekleştirilmesidir.

Dünyada çoğu ülke denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek bir YDK'na sahiptir. Ancak bu YDK'nın denetim usulleri ve çerçeveleri farklılık göstermektedir. YDK'ı tarafından gerçekleştirilecek olan denetimler kimi ülkelerde anayasalarla kimi ülkelerde ise yasalarla güvence altına alınmıştır. Fransa YDK'ı Court des Comptes, Almanya YDK'ı Bundesrechnungshof, İngiltere YDK'u National Audit Office, AB YDK European Courts of Auditors ve ABD YDK Government Accountability Office'nin çalışmaları göz önüne alındığında rüşvet, kaçakçılık, yolsuzluk gibi suçlarla uğraşp, kamu mali yönetimindeki aksaklıkların tespit edilmesinde önemli bir rol oynamakta oldukları görülmektedir.

YDK'nın ülkeden ülkeye farklılık göstermesi birçok denetim türünü ve standartlarını ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda INTOSAI tarafından uluslararası denetim standartlarının belirlenmesi gerekli olmuştur. Bunun için belirlenen ISSAI standartları gerçekleştirilecek denetim yöntemlerinin belirlenmesine katkı sağlamıştır. INTOSAI'ye üye olan ülkeler, bu kurum tarafından çıkarılacak denetim rehberlerine uymak zorunda ve ülke YDK'larını bu standartlar çerçevesinde geliştirmektedir. Bununla birlikte yüksek denetimin taşınması gereken başlıca özellikler vardır. Bu denetimin parlamento adına yapılması, kendine has birtakım özellikler taşınması, dışsal bir faaliyet olması, anayasal bir statüde olması, hesap verme sorumluluğunu ön planda tutması yüksek denetimin özellikleridir.

Dünyanın en gelişmiş ülke Sayıştayları, düzenlilik ve performans denetimlerini ön plana çıkarmakta ve bu denetimler aracılığıyla bütçe denetimlerini gerçekleştirmektedir. Ülke Sayıştaylarının kurumsal yapıları genellikle ülkelerinin örgütlenme şekillerinden dolayı farklılıklar göstermektedir. Bazı Sayıştaylar yargılama yetkisine sahip iken kimi

Sayıştaylarda bu yetki yoktur. Yetkisi olsun ya da olmasın Sayıştayların ana görevlerinden birisi de hesap verilebilirliğin sağlanmasıdır. Çoğu gelişmiş ülke Sayıştay'ı son zamanlarda denetim odağını performans denetimine çevirmiştir. Bunun da başlıca nedeni kamu kaynakların kıt olmasıdır. Performans denetimleri ile YDK'ı denetimlerini gerçekleştirerek efektif bir kamu mali yönetiminin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır. Ayrıca merkezi yönetime dahil olan kamu idarelerinin yanında eyalet ve mahalli idarelerde de bütçelerin denetimleri yine Sayıştaylarca yapılmaktadır.

Türkiye'de de denetim olgusu oldukça eski tarihlere dayanmaktadır. Selçuklu döneminde bütçe denetiminin başladığı öne sürülmekle beraber asıl merkezi yönetim bütçesinin denetim faaliyetleri Osmanlı döneminde başlamıştır. Defterdar ve vezirler aracılığıyla başlayan ve Divan-ı Muhasebat Kurumu ile devam eden süreçte günümüz Sayıştay görevlerinin bazıları yerine getirilmiştir. Cumhuriyetin ilanından sonra Sayıştay kurulmuştur. İktidarların en önemli denetim aracı olan bütçeyi Türkiye Sayıştay'ı düzenlilik ve performans denetimleri ile denetlemektedir. Mali tabloların doğruluğu, hukuka uygunluğu, belirlenen hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşamadığı düzenlilik denetimlerinde yer alırken, performans denetimleri gerçekleştirilmektedir. Ülkemizin Sayıştay'ı hesap yargısı sıfatı da taşımaktadır. Sayıştay merkezi yönetim bütçesi üzerinde karşılaşılabilecek hukuka aykırı işlem ve eylemlerde ilgili sorumluları yargılayabilmektedir. Bunun da asıl amacı hesap verilebilirliğin sağlanmasıdır. Türkiye'de de Sayıştay denetimi, gelişmiş ülke Sayıştayları gibi performans denetimine ağırlık verilerek gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Ancak incelenen ülkelerle karşılaştırıldığında bu konuda önemli ölçüde eksiklikler olduğu söylenebilir. Bununla birlikte Türkiye'de Sayıştay'ın denetimlerinin daha iyi yapılabilmesi için görev yükünü hafifletecek iç denetim kurullarının yetersiz olduğu görülmektedir. Tüm bu unsurları ile YDK ve gerçekleştirdiği yüksek denetimin aktif olarak sürdürülebilmesi için yapılması gerekenler ise şöyle sıralanabilir.

- YDK her şeyden önce bağımsız bir yapıda olmalıdır.
- YDK anayasalarla veya yasalarla güvence altına alınmalıdır.
- YDK gerçekleştireceği denetimlerde uluslararası denetim standartlarına uygun olmalıdır.
- YDK'nın gerçekleştireceği yüksek denetim faaliyetlerine yürütme ve yasama organı karışmamalıdır.
- YDK hesap verilebilirlik çerçevesinde yargılama yapabilir veya yargılanacak kişilerin tespitini yapabilmelidir.

- Yüksek denetim faaliyetleri sonucu şeffaflık sağlanmalıdır.
- YDK kendi örgütlenmelerini liyakat esasına göre yapılandırılmalıdır.

Böylelikle çıkan aksaklıkların sebebi bulunup, buna neden olan şahısların tespiti yapılabilecektir. Özellikle son yıllarda yaşanan krizler sonrası artan kamu harcamalarını minimize edilmesi amacıyla yüksek denetim faaliyetlerine duyulan ihtiyaç artmaktadır.

Türkiye-Fransa Sayıştayları karşılaştırıldığında; her iki ülke Sayıştay'ı özellikle hesap yargısı görevlerini üstlenmeleri itibarıyla benzerlik göstermektedir. Ancak idari teşkilatlanma ve bölgesel teşkilatlanma açısından Türkiye Sayıştay'ı eksik kalmış olup, bu eksiklerin giderilmesi sonucunda yerelde yaşanabilecek mali yolsuzluklar daha rahat bir şekilde tespit edilebilecektir.

Türkiye ve Almanya Sayıştayları karşılaştırıldığında; bu iki kurum idari açıdan benzerlik göstermekle beraber Türkiye Sayıştay'ında hesap yargılamasının yapılması yönüyle farklılık gösterirler. Bu özellik zaman zaman olumlu olsa da olumsuz sonuçlara da yol açabilmektedir. Olumlu yanı, mali yargılama yetkisine sahip yargıçlar tarafından sorumlular hakkında olumlu veya olumsuz karar alınabilmesidir. Olumsuz yanı ise daha spesifik uzmanlık gösterebilecek konular hakkında mali yargılama yapılırken sürecin gecikebilmesidir.

Türkiye ve İngiltere Sayıştayları karşılaştırıldığında; köken olarak bütçe hakkı, İngiltere'de ortaya çıkan olaylar sonucunda dünyaya yayılmış bir kavramdır. Bu olay sonucunda İngiltere ve Birleşik Krallık coğrafyasında denetim ve denetim organizasyonlarını yürüten organlar oldukça köklüdür. Bundan dolayıdır ki; idari teşkilatlanma olarak İngiltere Sayıştay'ının başkanı birçok yetkiyle donatılmıştır. Ayrıca seçilen başkan yeniden başkanlık makamına seçilememektedir. Sonuçta görevlilerin uzun süre görevde kalmayarak veya ikinci dönem başkanlık yapamamaları nedeniyle kurumda kadrolaşmanın olmaması gibi olumlu sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Türkiye Sayıştay'ından farklı olarak özellikle kamu hesap komitesi ile birlikte denetimde faaliyetlerde bulunulması nedeniyle hata riski minimumlara indirilebilmektedir.

Avrupa Birliği ve Türkiye Sayıştay'ı karşılaştırıldığında; Avrupa Birliği, bir birlik olması nedeniyle daha karmaşık bir yapıya sahiptir. Almanya ve İngiltere Sayıştayları gibi, AB Sayıştay'ı da mali yargılama yetkisine sahip değildir. Birliğin Sayıştay'ında, birliğe üye devletlerden temsilci ve yöneticileri bulunmaktadır.

ABD ve Türkiye Sayıştay'ı karşılaştırıldığında; GAO Başkanının yardımcılarının sayısı ve spesifik görevleri ile Türkiye Sayıştay'ından ayrılmaktadır. Başkan yardımcılara denetim ve yolsuzluklarla mücadele görevleri verilmiştir. Genel hatlarıyla kuruma yüklenecek görevler, GAO'da başkan yardımcılara verilmiştir. Türkiye Sayıştay'ından farklı olarak yine başkanın görev süresi tek seferliktir. Yargılamada da yine farklılıklar mevcut olup; ABD Sayıştay'ı yargılama yetisine sahip olmayıp, başsavcılık ve savcılık makamları bulunmamaktadır. Ayrıca ABD'nin siyasi yönetim yapısı nedeniyle parlamento ve senatoyla birlikte daha içli dışlı bir kurum şekline bürünmüştür. Federal bir devlet olan ABD'de, GAO'ya yardımcı olabilecek eyalet denetim organları da mevcuttur.

Türkiye Sayıştay'ının gelişebilmesi ve etkinliğinin arttırılabilmesi için yapılması gerekenler şu şekilde sıralanabilir;

- Türkiye Sayıştay'ının Anayasal statüsü bozulmamalı ve kurum kanunları revize edilip, kurumun hukuki statüsü güçlendirilmelidir,
- Ülkede oluşabilecek politik konjonktürden kurum, uzak tutulmalıdır,
- Nitelikli ve liyakatli başkan ve idareci kadroları görevlendirilmelidir,
- Sayıştay ve toplum arasındaki etkin iletişim ve haberleşme olanakları arttırılmalı, alınan kararlar zamanında topluma duyurulmalıdır,
- Küreselleşen dünya ihtiyaçlarına uygun denetim yöntemleri kullanılmalıdır,
- Uluslararası yüksek denetim kurumlarındaki gelişmeler yakından takip edilmelidir,
- Sayıştay personelleri çalışma koşulları ve özlük hakları düzenlemeleri yapılmalıdır,
- Mali hesap yargısının kapsamı arttırılmalı ve yerelde oluşabilecek yolsuzlukların önüne geçmek için bölgesel düzeyde denetim kurulları oluşturulmalıdır,
- Seçili ülkelerin Sayıştaylarında özellikle performans denetimlerinde uluslararası standartlara erişilmesine rağmen, Türkiye Sayıştay'ı bu konuda eksik kalmıştır. Bu konudaki eksiklik giderilmelidir,
- TBMM bünyesinde bulunan Bütçe Komisyonu ile daha sağlıklı ilişkiler kurulmalıdır,
- Düzenlilik denetiminde, denetime tabi olan mali tabloların daha güvenilir denetlenebilmesi ve kırtasiyeciliğin azaltılması için kuruma yeni teknolojik sistemler entegre edilmelidir,

- Kurumlarda gerçekleşecek olan iç denetim organizasyonları ile işbirliği güçlendirilmelidir,
- Mali yargılama neticesinde verilen ilamlar toplumla paylaşılmalı ve mali Şeffaflık toplumla konsolide edilmelidir.

Kaynakça

- Aden, Hartmut (2015), The European Court of Auditors and Its Relationship with National Independent Audit Institutions: The Evolving Audit Function in the EU Multilevel System, The Palgrave Handbook of the European Administrative System, editör Michael W. Bauer ve Jarle Trondal, Palgrave Macmillan UK, London, s. 313–328.
- Akyel, R. (2016). Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetime Katkısı . *Amme İdaresi Dergisi* 49(1), 119-145.
- Akyel, R., & Baş, H. (2010, Ocak-Haziran). Kamu Yönetimi Ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal Ve Yargısal Konumu . *Maliye Dergisi*, 158, 374-387.
- Alptürk, G. (1993), “Fransız Sayıştayı”, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran, Sayı 12, ss.3-7.
- Alptürk, G. (1991). Amerikan Sayıştayı ve performans denetimi. *Sayıştay Dergisi* 2(4) , 43-55.
- Altynbekuly, A. (2018). *Karşılaştırılmalı Ülke Uygulamalarında Yüksek Denetim Kurumu Olarak Sayıştay*. Doktora, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Anayasa (1982), T.C. Resmi Gazete, 17863, 7.11.1982
- Atıyas, İ., & Sayın, Ş. (1997). *Siyasi Sorumluluk, Yönetmelik Sorumluluk Ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*. İstanbul: TESEV.
- Avcı, M. A. (2014). Ofis Tipi Sayıştay Örnekleri Işığında Türk Sayıştay’ının Değerlendirmesi, “Kamu Maliyesinde Denetim”, Konulu 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu (16-20 Mayıs) Tebliğler Kitabı, Antalya*, ss. 369-397.
- Avcı, M. A. (2012). *Sayıştay’ın Kamu Harcamalarına İlişkin Performans Denetiminin Temelleri*. Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum
- Azuma, N., 2004, “Performance Measurement of Supreme Audit Institutions in 4 AngloSakson Countries: Leading by Example”, *Government Auditing Review*, Vol: 11, s. 65-99.
- Bayar, D. (2005). Sayıştayın Anatomisi . *Maliye Dergisi*, 148, 63-81.
- Binici, Ş. (2010). *Savunma Harcamalarının Sayıştay Denetiminde Karşılaştırılmalı Bir Analiz: Türkiye, ABD, Fransa ve Almanya Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, T.C. Kara Harp Okulu Savunma Bilimleri Enstitüsü Güvenlik Bilimleri Ana Bilim Dalı, Ankara .
- Blöndal, J. (2014). Budget review: Germany. *OECD Journal on Budgeting*, 9-77.
- Blöndal, J., Kraan, D. J., & Ruffner, M. (2003). Budgeting in the United States . *OECD Journal of Budgeting* , 7-53.
- Calderia, V. (2008). The European Court Of Auditor’s perspective on the . *Pol-
ytechnical Studies Review* , 7-27.

- Çiğerci, İ., & Balkı, A. (2020). Sayıştayların Denetlenmesi: Ülke Uygulamaları Ve Türkiye, *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 7(1), 235-252.
- Çimen, S. (2019). *Büyükşehir Belediyelerinin Mali Yapısı Ve Sayıştay Denetimi*. Yüksek Lisans Tezi, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demirbaş, Tolga (2001), Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 17, Ankara.
- Demirbaş, T., & Çetinkaya, Ö. (2018). *Kamu Mali Yönetiminde Kontrol Ve Denetim*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Dinan, D. (2014). *Europe recast: A history of European Union (Second Edition)*. Colorado : Lynne Reiner Publishers
- Ergen, Z., & Oлдаç, B. D. (2020). Tarihsel süreç içerisinde Türk Sayıştayı, *Çukurova Dergisi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29(1), 298-307.
- ECA (2020), Governance, European Court of Auditors (ECA), <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/Structure.aspx> (Erişim Tarihi: 10.03.2022)
- European Union (2020), European Court of Auditors (ECA), https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_en, (Erişim Tarihi: 19.06.2022)
- ECA (2019), Public Audit in the European Union, The Handbook on Supreme Audit Institutions in the EU and its Member States, Publications Office of the European Union, Luxembourg. (Erişim Tarihi: 18.06.2022)
- Fiedler, F. (1998). Önsöz. Lima Deklarasyonu. Yüksek denetim kurumları standartları (ISSAI) – I. Sayıştay Yayınları. https://sayistay.gov.tr/files/866_issai.pdf, (Erişim Tarihi: 12.04.2022).
- Güven, A., & Acungil, Y. (2015). Türkiye Ve Fransa Merkezi İdaresinin Mali Denetiminde Sayıştayın Rolü. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 10(1), 1-20.
- Kaiser, F. M., 2007, “CRS Report for Congress”, GAO: Government Accountability Office and General Accounting Office, Congress Research Service.
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), T.C. Resmi Gazete, 25326, 24.12.
- Karaman, F., & Aral, C. S. (2002). Avrupa Birliği'ne Adaylık Sürecinde Sayıştay. *Sayıştay Dergisi*, 46-47, 43-82.
- Kır, H. (2010). Stratejik Denetim Ve Denetimde Risk Odaklılık. *Denetişim*, 4, 47-61.
- Köse, H. Ö. (2007a). Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler Ve Sayıştayın Konumu. *Sayıştay Dergisi*, 65, 111-150.
- Köse, H. Ö. (2007b). Dünyada Ve Türkiyede Yüksek Denetim. *Sayıştay* 145. *Kuruluş Yıldönümleri Yayınları*.

- Köse, H. Ö. (2000). Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri Ve İşlevleri. *Sayıştay Dergisi*, 11(39), 32-66.
- Kubalı, D. (1999). Performans Denetimi. *Amme İdaresi Dergisi*, 32(1), 31-62.
- Küçükaycan, D. (2019). Kamu Mali Yönetiminde Hesap Verme Mekanizması Olarak Performans Esaslı Bütçe Sistemi Unsurları. *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 15, 387-411.
- Laursen, F. (2016). The Founding Treaties Of The European Union And Their Reform . *Oxford Research Encyclopedia of Politics*, 1-28.
- Magnet, J., & Meller, C. C. (1993). Fransız Sayıştayı. *Sayıştay Dergisi*, 4(12), 3-7.
- Mengiler, Ö. (2010). Avrupa Birliği Sayıştayının Kurumsal Etkinliği . *Sayıştay Dergisi*, 77, 3-32.
- Mutluer K., Öner, E., Kesik, A. (2005). Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul
- Nordan, S. D., & Smith, L. M. (2008). Contrast And Foundation Of The Public Oversight Roles Of The U.S. Government Accountability Office And The U.K. National Audit Office. *Public Administration Review* , 68(5), 921-931.
- Önder, Ö., & Türkoğlu, İ. (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler . *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* , 8(17), 197-214.
- Özdem, T. (2006). *Kamu Mali Denetiminde Yeniden Yapılandırma Ve Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması İle Karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Sandal, A. (2011). Avrupa Birliğinde Performans Denetimi . *Denetim* , 41-48.
- Sayın, İsmail Hakkı (1998), Avrupa Birliği Sayıştay'ı İnceleme, Sayıştay Başkanlığı, Cumhuriyetin 75'nci Yıldönümü Dizisi: 2, Ankara.
- Sayıştay Kanunu (2010). T.C. Resmi Gazete (<https://mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6085&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>). Tarih/Sayı: 19.12.2010/27790, (Erişim Tarihi: 17.07.2022).
- Selen, U., & Taytak, M. (2017). Türkiye'de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi Ve Sayıştay'ın Konumu. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(1), 193-223.
- Söyler, İ. (2012). Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştay'ın Rolü. *Sayıştay Dergisi*, (87), 61-96.
- Şanlı, İ. D., & Çiçek, Ş. E. (2015). Federal Alanya Cumhuriyeti'nde Yüksek Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 96, 5-23.
- Taytak, M., & Bahtiyar, E. (2015). Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ının Rolü. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(4) , 261-284.

- Taytak, M., & Sakınç, S. (2018). Sayıştay'ın Yargılama Fonksiyonu Ve Sayıştay Yargısında Kanun Yolları . *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi* 5(1), 81-105.
- TC Sayıştay Başkanlığı. (2023). Üye Olunan Uluslararası Sayıştaylar Teşkilatı. <https://www.sayistay.gov.tr/pages/79-uye-olunan-uluslararasisayistaylar-teskil>, (Erişim Tarihi: 19.06.2022)
- TC Sayıştay Başkanlığı (2018). Düzenlilik denetim rehberi. SDR.1, 2018/4. https://www.sayistay.gov.tr/files/562_Duzenlilik%20Denetim%20Rehberi%20v4.pdf. (Erişim Tarihi: 013.07.2022)
- TC Sayıştay Başkanlığı, (1990), İngiltere Sayıştay'ında İncelemeler, Sayıştay Yayınları, No:32, Ankara.
- Tüncer, S. (2011). Sayıştay-Maliye Bakanlığı İlişkileri ve İşbirliği, Yaklaşım Dergisi, 223: 9-16.
- Uysal, O. (2020). *Yüksek denetim standartları çerçevesinde performans denetiminin incelenmesi ve Türkiye uygulamasının değerlendirilmesi*. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Yalçın, S. (2017). *Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Yapısı Ve Mali Performans*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:114 Araştırma / İnceleme / Çeviri Dizisi No:43.
- Yıldız, Ö. R. (2007). Bilişim denetimler ve Sayıştay. *Sayıştay Dergisi*, 65, 174.
- Yücel, K. (2022). *Hükümet Sistemleri Ve Yüksek Denetim: Sayıştay'ın Konumu Üzerine Bir İnceleme*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yücel, Ö. (2018). *Kamu Mali Yönetim Sisteminde Seçilmiş Ülke Sayıştayları Ve Türk Sayıştayını Analizi* .Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Yücel, Ö., & Ağcakaya, S. (2018). Yargısal Yüksek Denetim Modelinde Fransız Sayıştayının Analizi . *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* , 23(3), 1117-1130.