

YÜKSEK DENETİMİN BAĞIMSIZLIĞI: “TÜRK SAYIŞTAYI ÖRNEĞİ”**Yrd. Doç. Dr. Hüseyin Güçlü ÇİÇEK****Arş. Gör. Süleyman DİKMEN****Faruk GÜNGÖREN (Mali. Hiz. Uzm.)****Özet**

Bağımsızlığın yer almadığı bir denetimin, güvenilirliğinden ve objektifliğinden söz edilemez. Yüksek Denetim Kurumlarının görevlerini layıkıyla yerine getirebilmeleri kurumsal, işlevsel ve mali bağımsızlığa sahip olmalarıyla mümkündür. Sağlıklı bir kamu denetimi için bağımsızlığın sınırları kapsamlı olarak hukuki mevzuat ile belirlenmeli, anayasal ve yasal güvenceye oturtulmalıdır. Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı aynı zamanda çalışanların da bağımsızlığı anlamına gelmeli, üyelerin azledilme ve atanma usulleri anayasalarda belirlenmelidir. Aynı zamanda bağımsızlık, mali araçlarla da desteklenmeli ve kurumlar kendi bütçelerini uygun gördükleri biçimde kullanabilme serbestliğine sahip olmalıdır.

Yüksek Denetim Kurumları görevlerini ifa ederken takdir yetkisi, görev ve yetki genişliğine sahip olmalıdır. Yüksek Denetim Kurumlarına, başta mali yönetimin ve raporların kalitesi olmak üzere, kamu faaliyetlerinin ne kadar etkin, verimli ve ekonomik olduğu, kamu gelir ve giderlerinin ve bunların gerçekleştirilme usulleri üzerinde denetim yetkisi verilmelidir. Denetleme esnasında gerekli belge ve bilgilere özgürce erişebilme hakkı bulunmalı ve raporlama hususunda sınırlandırma olmamalıdır. Uluslararası alanda Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığına ilişkin kriterler belirlenmiş ve Türkiye’deki Yüksek Denetim Kurumu (Sayıştay) söz konusu kriterleri kabul etmiştir. Bu çalışmada ülkemiz Sayıştayının bağımsızlığı Lima ve Meksika Deklarasyonları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Sayıştayın anayasal ve yasal mevzuat çerçevesinde bağımsızlığının korunduğu görülmektedir. Ancak işleyiş açısından yüksek denetimin, kamuoyunun beklentilerine ne düzeyde cevap verebildiği ve bütçe denetiminin ne kadar tatmin edici olduğu son derece önemlidir.

Anahtar Kelimeler: Dış Denetim, Sayıştay, Yüksek Denetim Kurumu, Yüksek Denetimin Bağımsızlığı

THE INDEPENDENCE OF SUPREME AUDIT: “SAMPLE OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS”**Abstract**

One cannot talk about the reliability and objectivity of an audit where no independence takes place. That Supreme Audit Institutions do their jobs properly is possible on condition that they own institutional, functional and financial independence. For a reliable public audit, the limits of independence should be determined by legal laws extensively and be placed on constitutional and legal guarantee. The Independence of Supreme Audit should mean the independence of the employees as well and dismissal and assignment ways of the members should be determined in constitutions. At the same time, independence should be supported through financial instruments too, and institutions should have the liberality of utilizing their own budgets in a way that they approve of.

While Supreme Audit Institutions perform their duties, they should have judicial discretion and decentralizations. The Supreme Audit Institutions, notably the quality of reports and financial management, should be given audit mandate on implementation methods of public revenues and expenditures and extent of efficiency, productivity and economy of public activities. During auditing, one should have the right for achieving necessary information and documents freely and no limitation with respect to reporting should occur.

The criteria related to the independence of Supreme Audit Institutions in the international arena have been identified and Supreme Audit Institution in Turkey (Turkish Court of Accounts) has accepted the criteria in question. Within this scope, in this paper, the independence of Court of Auditors in our country has been evaluated within the frame of Lima and Mexico Declarations. It is seen that Court of Accounts has been protected with legal guarantees oriented toward its independence pursuant to constitutional and legal regulations. However, in terms of operation, it is of vital importance to what extent Turkish Court of Accounts could respond to the expectations of public opinion and how satisfactory the budgetary control is.

Key Words: External Audit, Turkish Court of Accounts, Supreme Audit Institution, Independence of Supreme Audit

JEL Classification Codes: H60, H83

GİRİŞ

Demokratik yönetim anlayışının ve bütçe hakkının temelleri yaklaşık 800 yıl önce imzalanan Magna Carta Libertatumu (Büyük Özgürlük Fermanı) ile atılmıştır. Bu belge ile birlikte devletin yapmış olduğu her işlem halkın denetimine açık hale gelmiştir. Bir başka deyişle halk, elde edilen gelirlerin hangi amaçlar için kullanıldığını sorgulamaya başlamış ve bu durum denetime olan ilgiyi ortaya çıkarmıştır.

Bu süreçte dünyada yönetim reformlarında yaşanan değişim, başlarda parlamentolar tarafından yerine getirilen denetim işlevinin, zamanla alanında uzmanlaşmış kurumlara devredilmesine yol açmıştır. Kurumsal değişim yanında yönetim reformu, denetim stratejilerindeki değişimi de beraberinde getirmiştir. Bununla birlikte uygunluk ve düzenlilik denetimlerinin yanında performans denetimi de önem kazanmıştır. Denetim türleri ile birlikte kamu yönetiminin performansı, verimliliği, etkinliği incelenmeye başlanmıştır.

Bu çalışmada Lima ve Meksika Deklarasyonları'nın yüksek denetim kurumlarının bağımsızlıkları açısından önemleri vurgulanmıştır. Bu amaç doğrultusunda öncelikle Lima ve Meksika Deklarasyonları'nda yer alan bağımsızlığa ilişkin teorik bilgiler ele alınmıştır. Lima Deklarasyonu'nda kurumsal, işlevsel ve mali olmak üzere üç farklı bağımsızlık türü tanımlanmıştır. Meksika Deklarasyonu'nda ise bağımsızlığa ilişkin sekiz ilkeye yer verilmiş ve bu ilkeler çerçevesinde yüksek denetim kurumlarının taşıması gereken özellikler belirtilmiştir. Söz konusu deklarasyonlar ekseninde Türkiye'deki yüksek denetimin durumu değerlendirilmiştir.

1. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı

1.1. Dış Denetim

Mali denetim kamu kesiminde gerçekleşen bir iş ya da çabanın, maliye bilimi esaslarına ve mali mevzuatın belirlediği kurallara uygunluğunu zaman boyunca araştırma eylemidir (Demirkan, 1977: 4). Kamusal mal ve hizmetler kamu kesimi tarafından gerçekleştirilmektedir ve bu mal ve hizmetlerin denetlenmesi mali denetimin konusunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla mali denetim, kamusal mal ve hizmetlerin kamu gelir ve giderlerinin ve kamu varlığının mali mevzuatın ve maliye biliminin amaç ve kurallarına uygunluğunu araştırmaktadır (Altuğ, 2000:7).

Mali denetim, denetimi yapan kurum açısından iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrılmaktadır. Fakat yüksek denetim, iç ve dış denetim kurumlarınca gerçekleştirilen denetimlerden farklı özelliklere sahiptir. Türk literatüründe daha çok dış denetim olarak nitelenmekle birlikte, bu denetimi karşılamak üzere yüksek denetim kavramının uluslararası literatürde yaygın bir kullanıma sahip olduğu gözlenmektedir (Köse, 2001: 29). Fakat Avrupa Birliği mevzuatı dış denetimi yüksek denetimin karşılığı olarak kabul etmektedir (Mutluer ve diğ., 2011: 297).

Yüksek denetim, denetlenen idarenin dışında ve idareden bağımsız olarak iç kontrol sisteminin kalitesi, idarenin mali tabloları, hesap ve işlemlerinin doğruluğu, idarenin etkinliği ve verimliliği konusunda güvence sağlayan bir denetimdir (Mutluer ve diğ., 2011: 297). Dünyada bu denetimi yerine getiren kurumlar Yüksek Denetleme Kurumlarıdır (Sayıştaylar) ve günümüzde dış denetim organlarının ana görevi, düzenlilik ve performans denetimi ve raporlamadır.

Yüksek denetimi diğer denetimlerden ayıran belli başlı özellikler bulunmaktadır ve bu özellikler şöyledir (Köse, 2001: 30);

- Yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı içine alınamayan sui generis bir devlet faaliyetidir.

- Yüksek denetim parlamento adına yapılan bir denetimdir. Fakat bu denetim, planlamada, uygulamada ve sonuçların parlamentoya ulaştırılmasında tamamen bağımsızdır.
- Yüksek denetim görev ve yetkilerini çoğunlukla anayasalardan alır.
- Yüksek denetimi yürütmekle görevli meslek mensuplarının anayasal ve yasal güvenceleri bulunmaktadır.
- Yüksek denetimi yürüten kurumun mali bağımsızlığı vardır.

Kamu kurumları açısından dış denetimin temel görevi kamu kaynaklarının daha ekonomik, etkili ve verimli kullanılmasını sağlamaktır. Kaynakların daha ekonomik, etkili ve verimli kullanılması için ise Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsız olması gerekmektedir.

1.2. Bağımsızlık Kavramı

Kurumlar açısından bağımsızlık¹ diğer kurumlardan veya hükümetten para almama ya da kontrolü altında olmama durumudur (Longman Online Sözlük). Yüksek Denetim Kurumu'nun bağımsızlık tanımı INTOSAI'nin yayınlamış olduğu deklarasyonlarda yer almaktadır. INTOSAI günümüze kadar iki deklarasyon yayınlamıştır. Birincisi 1977 yılında kabul edilen metodolojik ve profesyonel denetim bağımsızlığı ilkesini tanımlayan Lima Deklarasyonu (The Lima Declaration); ikincisi ise 2007 yılında kabul edilen ve dış denetimin bağımsız olması gerektiğini sekiz ilke kapsamında ele alan Meksika Deklarasyonu'dur (The Mexico Declaration on SAI Independence). Aynı zamanda INTOSAI bağımsızlığı artırmaya ve geliştirmeye yardımcı araçları paylaşmak için kullanılabilir bir iyi uygulamalar kaynağı olan Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına ilişkin INTOSAI Esasları ve İyi Uygulamalarını (Guidelines and Good Practices Related to SAI Independence) yayınlamakta ve bu rehberi belirli aralıklarla güncellemektedir.

INTOSAI kuruluşundan günümüze kadar geçen 60 yıllık süreçte daima Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığını korumayı ve sürdürmeyi amaçlamıştır. INTOSAI üyeleri gerçek bir bağımsız denetim olmaksızın sonuçların objektifliğinden emin olunamayacağını belirtmişlerdir. Bağımsızlığın olmadığı yerde denetimlerin ve raporların güvenilirliğinin olmadığı da bir gerçektir (UN/INTOSAI, 2004: 4).

Yasama organı, YDK'ların hizmetlerinin ana kullanıcılarından bir tanesidir. Bu, YDK'ların herhangi bir şekilde yasama organına bağlı olmaları gerektiği anlamına gelmemektedir. Bağımsızlığını tam olarak sağlamak amacıyla YDK'lar sadece yürütme organından değil aynı zamanda yasama organından da ayrı şekilde organize edilmelidir. Bir taraftan YDK'nın yasama organı ile yakın biçimde çalışması beklenmektedir fakat diğer taraftan da yeterli bağımsızlık YDK'ların denetimlerinin programlanmasında, planlamasında ve icra edilmesinde yasama organı tarafından verilmiş direktiflere tabi olmamasını gerektirmektedir. İşlerini yetkileri ile uyumlu şekilde programlamada öncelikler tanıyabilmeleri için YDK'lara yeterince özgürlük verilmelidir (Hakeem, 2010: 57).

¹“Bağımsız” kelimesi Türk Dil Kurumu'na göre “davranışlarını, tutumunu, girişimlerini herhangi bir gücün etkisinde kalmadan düzenleyebilen, özgür, hür olan”; bir başka tanımına göre ise “herhangi bir kuruluşa, partiye bağlı olmayan kimse” anlamlarına gelmektedir (Türk Dil Kurumu). Cambridge Üniversitesi ise bağımsız kelimesini “diğer insanlardan, olaylardan veya durumlardan herhangi bir şekilde etkilenmeme veya kontrol edilmeme hali” şeklinde tanımlanmıştır (Cambridge Dictionaries Online). Bağımsızlık ise bağımsız olma durumunu ifade etmektedir. İnsanlar açısından bağımsızlık diğer insanların yardımı veya etkisi olmaksızın yaşamını sürdürebilme yeteneğini; ülkeler açısından ise başka bir ülke tarafından yönetilmeden veya idare edilmeden özgür olma durumunu ifade etmektedir (Cambridge Dictionaries Online).

1.3. Bağımsızlık Türleri

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) 9. Kongresini, 17-26 Ekim 1977 tarihlerinde 95 Yüksek Denetim Kurumunun (Sayıştayın) katılımıyla Peru'nun başkenti Lima'da gerçekleştirmiştir. Söz konusu kongre de "Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi" başlıklı bir deklarasyonun yayınlanıp dağıtılmasına karar verilmiştir.

Devlet denetiminin Magna Carta'sı² olarak görülen Lima Deklarasyonu'nun temel amacı bağımsız bir denetim sistemini işlevsel hale getirmektir ve bu Deklarasyon'da üç farklı bağımsızlık türünden bahsedilmiştir. Lima Deklarasyonu'nun 5. 6. ve 7. maddelerinde yer alan bağımsızlık türleri; kurumsal bağımsızlık, fonksiyonel bağımsızlık ve mali bağımsızlıktır. Lima Deklarasyonu'nun ilgili maddeleri şu şekildedir;

Yüksek Denetleme Kurumlarının Bağımsızlığı

"1. Yüksek Denetleme Kurumları yalnızca denetlenen kurumdan bağımsız olduklarında ve dış etkilere karşı korunduklarında görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebilirler.

2. Her ne kadar devlet kurumları, bir bütün olarak devletin parçaları olduklarından tamamen bağımsız olamasalar da, Yüksek Denetleme Kurumları görevlerini gerçekleştirmenin gereği olan fonksiyonel ve örgütsel bağımsızlığa sahip olmalıdırlar.

3. Yüksek Denetleme Kurumlarının kurulması ve gerekli derecedeki bağımsızlıkları Anayasa'da öngörülmekle birlikte detaylar kanunla düzenlenebilir. Özellikle, Yüksek Denetleme Kurumlarının bağımsızlığına ve denetim yetkisine yapılacak müdahalelere karşı bir üst mahkemece yeterli hukuki koruma sağlanmalıdır."

Yüksek Denetleme Kurumları Üye ve Denetçilerinin Bağımsızlığı

"1. Yüksek Denetleme Kurumlarının bağımsızlığı, çalışanlarının bağımsızlığına ayrılmaz bir şekilde bağlıdır. Üyeler, Yüksek Denetleme Kurumu adına karar vermek zorunda olan ve üçüncü kişilere karşı bu karardan sorumlu olan, yani, bir karar verme organının üyeleri veya bir başkan altında yapılanan Yüksek Denetleme Kurumlarının başındaki kişiler olarak tanımlanabilir.

2. Üyelerin bağımsızlığı, Anayasa'yla güvence altına alınmış olmalıdır. Özellikle, kurumdan azledilme prosedürleri de Anayasa'da yer almalı ve üyelerin bağımsızlığını zedelememelidir. Üyelerin atanma ve azledilme usulleri her ülkenin kendi anayasal yapısına bağlıdır.

3. Yüksek Denetleme Kurumları personeli, profesyonel kariyerlerinde, denetlenen kurumlardan etkilenmemeli ve bu tür kurumlara bağımlı olmamalıdır."

Yüksek Denetim Kurumlarının Mali Bağımsızlığı

"1. Yüksek Denetleme Kurumları, görevlerini yerine getirmelerini sağlayacak mali araçlarla donatılmış olmalıdır.

2. Gerektiğinde, Yüksek Denetleme Kurumları, gerekli mali araçlar için, ulusal bütçe konusunda karar veren kamu organına doğrudan başvuruya yetkili kılınmalıdırlar.

² Magna Carta 1215 yılında İngiltere'de baronlar ile kral arasında imzalanan ve kralın yetkilerinin kısıtlandığı ilk anayasal belgedir. Temel hak ve özgürlüklerin elde edilmesi yönündeki ilk adımlardan birisi olmasının yanında bütçe hakkı ve dolayısıyla vergi hakkı adına da önemli bir belgedir. Magna Carta ile birlikte kralın vergi koyma yetkisi kısıtlanmış ve vergi toplama işi halkın rızasına bağlanmıştır.

3. *Yüksek Denetleme Kurumları, kendilerine ayrı bir bütçe başlığı altında ayrılmış bulunan fonları uygun gördükleri biçimde kullanmaya yetkili kılınmalıdırlar.*”

1.3.1. Kurumsal Bağımsızlık

Yürütme organının yüksek denetim kurumu üzerinde, özellikle idaresi ve yönetim kurulu üzerinde, sınırsız kontrole sahip olması, hükümetin yüksek denetim kurumu üzerindeki üstünlüğünü göstermektedir. Bu yüzden Lima Deklarasyonu'nun 5. bölümünün 2. maddesinde yüksek denetim kurumlarının görevlerini yerine getirebilmeleri için gerekli olan kurumsal bağımsızlığa sahip olmaları gerektiği vurgulanmıştır.

Lima Deklarasyonu'nda YDK'ların yönetim kurullarının bağımsızlığının YDK'ların bir bütün olarak bağımsızlığını garanti altına aldığı varsayılmıştır. Yürütme organının veya herhangi başka bir denetime tabi organın YDK üyelerine direktifler verecek veya başka bir yolla bunları etkileyebilecek konumda olması mümkündür. Bu durum YDK'ların bağımsızlığı için yasal veya anayasal taahhüdün varlığından bağımsız olarak, YDK'ların bağımsızlığını zayıflatabilir (Fiedler, 2004: 109). Aynı mantıkla, Lima Deklarasyonu'nun 6. bölümünün 2. maddesinde bahsedildiği üzere YDK üyelerinin bağımsızlığının Anayasa tarafından garanti altına alınması ve kurumdan uzaklaştırılmaları için konan prosedürler ile zayıflatılmaması gerektiğini de belirtmektedir.

Uygulamada yürütme organının Yüksek Denetim Kurumu üyelerinin, özellikle de başkanların atanmasında belirli düzeyde inisiyatif sahibi olduğu da bir gerçektir. YDK'nın gerçek bağımsızlığının herhangi bir değerlendirmesi, hükümetin iştirak hakkının gerçekte atama prosedürü ile kısıtlı olup olmadığına veya YDK yönetim kurulunun görevini ve aldığı kararları ifa ettiği tarza uzanıp uzanmadığına bağlıdır. Bu durumlardan ikincisinin gerçekleşmesi yönetim kurullarının bağımsızlığına ve dolayısıyla YDK'nın kendisi ile çelişebilecek ve Lima Deklarasyonu'nun hedefine ters düşebilecektir (Fiedler, 2004: 109-110).

Yürütme organının YDK'nın yürütme kurulunu veya başkanlarını keyfi olarak görevden alma yetkisine sahip olması, Lima Deklarasyonu'nun gereklilikleri ile ters düşer. Böyle bir ihtimalin gerçekleşmesi, YDK'nın yönetim kurulunun otoritesini azaltabilir ve tarafsızlığını ihlal edebilir, denetimlerinin tarafsızlığı hakkında şüpheler doğurabilir; yani genel anlamda YDK'nın bağımsızlığını zayıflatabilir.

Yüksek denetleme kurumu üyelerinin görevden uzaklaştırılma korkusuyla hükümeti eleştirmekten kaçınması ve hükümeti memnun etmeye çalışması, güvence altında olan üyelerin görevlerini yerine getirememesine neden olabilir. Dolayısıyla kurumsal bağımsızlık da Yüksek Denetim Kurumları üyelerinin bağımsızlığını, denetçilerin hiçbir dış etkiye maruz kalmaması gerektiğini vurgulamaktadır.

1.3.2. İşlevsel Bağımsızlık

Lima Deklarasyonu'nun 5. bölümünün 2. kısmında YDK'nın işlevsel bağımsızlığı, görevlerini ve performansını yerine getirmesi açısından büyük bir öneme sahiptir. Bu tip bağımsızlığın garanti altında olması için, YDK'nın denetim yetkilerinin ülkelerin anayasalarında şekillendirilmiş olması ve hükümetin bunlara müdahale etmemesi gerekir.

Genel anlamda işlevsel bağımsızlık, denetimi etkileyecek üçüncü taraflar olmaksızın yürütme organının denetiminin yerine getirilmesinin güvence altına alınmasını ifade eder. İşlevsel bağımsızlık, YDK'nın denetim programını mümkün olduğunca bağımsız şekilde tasarlama gücünü ve denetlenecek örgütlerin seçiminde herhangi bir kısıttan ve/veya üçüncü-taraf koşulundan muafiyetini içermektedir. Özellikle, hükümetin denetimden kaçınmayı istemesi durumunda YDK için yeterli yasal koruma sağlanmalıdır (Fiedler, 2004: 111).

Ayrıca, YDK'nın işleyişi, denetimlerin performansı üzerine konan kısıtlamalar aracılığıyla kısıtlanmamalıdır. Dolayısıyla, faaliyetlerini yöneten yasal çerçeve altında YDK, kendi denetleme önceliklerini belirlemede ve yürütme organları tarafından etkilenmeden uygun olduğunu düşündüğü denetim yöntem ve tekniklerini uygulamada özgür olmalıdır. Aynı sebeple, YDK raporlarının içerikleri ile ilgili olarak da tam bağımsızlıktan faydalanmalıdır. Hükümet tarafından YDK raporlarının içeriğini etkileme veya olumsuz denetim sonuçlarını örtbas etme girişimi tüm koşulların belirlenmesi ile etkisizleştirilmelidir.

1.3.3. Mali Bağımsızlık

YDK'ların mali bağımsızlığına ilişkin hükümler, Lima Deklarasyonu'nun 7. bölümünde 3 madde halinde verilmiştir.

Kamu mali yönetim sisteminin geliştirilmesi için kamu mali yönetiminde şeffaflık ve hesap verebilirliğin yerleşmesi ve kamu kaynaklarının doğru kullanılması gerekmektedir. Bu gerekliliği yerine getirebilmek için diğer kamu kurumlarına benzer şekilde YDK'ların da kendi bütçeleri bulunmaktadır. Denetimler esnasında belirli giderler oluşmakta ve bu giderlerin karşılanması için YDK gelire ihtiyaç duymaktadır. Gelirlerin yeterli düzeyde olmaması, YDK'ların görevlerini tam anlamıyla yerine getirememesine neden olmaktadır. YDK'ların mali anlamda yetersizliğinin önemi, Lima Deklarasyonu'nun 7. bölümünün 1. maddesinde vurgulanmıştır ve YDK'ların görevlerini tam anlamıyla yerine getirebilmeleri için mali kaynaklara sahip olması gerektiği belirtilmiştir.

Parlamentar demokratik devletlerde bütçe görüşmeleri parlamentoda gerçekleştirilmekte ve hangi kuruma ne kadar ödenek aktarılacağı kurumların talepleri de göz önünde bulundurularak parlamentoda kararlaştırılmaktadır. Her ne kadar bütçe tasarıları parlamentoda görüşülüp karara bağlansa da bütçenin asıl sahibi yürütme organı bir başka ifadeyle hükümettir. Hükümetler, YDK'ların denetim alanını kısıtlamak için kasıtlı olarak bütçelerini küçük tutabilirler. Bu durumun önlenmesi amacıyla Deklarasyon'un 7. bölümünün 2. maddesi, YDK'lara gerekli mali araçlar için ulusal bütçeye karar veren kamu organına doğrudan başvurma hakkı tanımaktadır.

Deklarasyon'un 7. bölümünün son maddesinde de belirtildiği üzere hükümet tarafından YDK'ların kullanımına verilen ödeneklerin kullanım şekilleri konusunda bir kısıtlamaya gidilmemelidir. YDK'lar kendilerine aktarılan ödenekleri uygun gördükleri biçimde kullanabilmelidirler.

1.4. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığını Tanımlayan İlkeler

Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) 19. Kongresini, 5-10 Kasım 2007 tarihlerinde 145 Yüksek Denetim Kurumu'nun (Sayıştayın) katılımıyla Meksika'nın başkenti Mexico City'de gerçekleştirmiştir. Söz konusu kongre de "*Bağımsızlığa İlişkin Meksika Deklarasyonu*" başlıklı bir belgenin kabul edilip yayımlanması karara bağlanmıştır.

INTOSAI'nin ilk stratejik amacı olan "Hesap Verme Sorumluluğu ve Mesleki Standartlar" çerçevesinde faaliyetlerini sürdüren Mesleki Standartlar Komitesi, Kongreye bir rapor sunmuştur. Raporda komitenin amacının Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK) güçlü, bağımsız ve birden fazla disiplini içinde barındıran örgütler haline gelmelerini teşvik etmek; uygun ve etkin mesleki standartlar oluşturmalarını desteklemek olduğu belirtilmiştir (Aksungur, 2007: 115).

Meksika Deklarasyonu'nun amacı ise Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığını kurmaktır. Eğer bağımsızlık uygulamada sağlanamıyorsa bile yazılı kaynaklar ile yasal bir temele oturtulmaya çalışılmaktadır (Moser, 2009: 44). Meksika Deklarasyonu'nda Lima

Deklarasyonu'ndan hareketle doğru bir denetim için gerekli olan sekiz ilke belirlenmiştir. Bu ilkeler ve içeriklerini şu şekilde açıklayabiliriz.

1. Uygun ve etkili bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan hükümlerin fiili olarak uygulamasının mevcudiyeti

Meksika Deklarasyonu'nda yer alan konuların ve bağımsızlığa ilişkin hususların anayasada ve diğer yasal düzenlemelerde yer alması sağlanmalıdır. Bağımsızlık hukuki güvence altına alınmalıdır.

2. Mali ve yönetsel/idari özerklik ile yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynakların mevcut olması

Bu ilkeye göre yüksek denetim kurumlarının gerekli ve yeterli miktarda beşeri, maddi ve parasal kaynaklara sahip olması gerekmektedir. Bu kaynaklara erişimde yürütmenin herhangi bir kontrol veya yönlendirmesi olmamalıdır. YDK'lar bütçelerini kendileri yönetir ve usulüne uygun gördükleri şekilde tahsis ederler.

Mali bağımsızlık, idarenin, YDK'nın bütçe hazırlama ve uygulama aşamalarının her ikisinde de usulsüz kısıtlamalar uygulamamasını gerektirmektedir. YDK'lar kendi bütçelerinin büyüklüğünü belirleyebilmeli ve bunu uygun biçimde dağıtabilmelidir. YDK'nın bütçesi üzerindeki herhangi bir kısıtlama, işi ve bağımsızlığı üzerinde bir kısıttır. Fakat gerçek hayatta bu her ülkenin bütçesel ve ekonomik çevresine bağlı olduğu için, mutlak bütçe özgürlüğü mümkün olmayabilir (Hakeem,2010: 60).

3. Görevlerinin ifasında görevi sürdürme hakkı (teminat) ve yasal dokunulmazlık da dâhil olmak üzere Sayıştayın (yüksek denetim kurumunun) başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş Sayıştayların) üyelerinin bağımsızlığı

YDK başkanlarının ve üyelerinin atanmaları için uygun koşul ve prosedürler mevzuatta belirlenmelidir. YDK başkanlarının ve üyelerinin bağımsızlığı, makul ve sabit dönemle atanmaları ve yürütmeden bağımsız olarak görevden alınmaları garanti altına alınabilir. Bu güvence başkan ve üyelere misilleme korkusu olmaksızın görevlerini yerine getirmeleri imkânı sunmaktadır.

YDK'ların bağımsızlığı, başkanın ve personelin bağımsızlığının derecesi ile yakından ilişkilidir. Atama veya işten uzaklaştırma prosedürü sadece bu memurların işlevsel özgürlükleri için değil, aynı zamanda örgütsel bağımsızlıkları için de hayati bir öneme sahiptir. Atama veya işten uzaklaştırmanın yasama tarafından yapılması her zaman arzu edilen bir durumdur.

4. Sayıştayın (Yüksek Denetim Kurumunun) fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi

Görevlerini etkin biçimde yerine getirebilmeleri için YDK'ların denetim konularının tercihinde, denetleme planlamalarında ve uygulanan denetim yöntemlerinde bağımsız olmaları zorunludur. Dolayısıyla YDK'lar denetleme görevlerini yerine getirirken yasamanın ve yürütmenin yönlendirmesi ve müdahalesinden arınmış olmalıdır.

YDK'lara, yasal niteliğine bakılmaksızın bir alıcı veya lehtar tarafından kullanılan kamu fonlarını, kaynaklarını ve aktiflerini; devlet veya kamu kurumlarına ait gelirlerin toplanmasını; devlet veya kamu kurumlarının hesaplarının yasallığını ve düzenliliğini; mali yönetimin ve raporların kalitesini; devlet veya kamu kurumlarının faaliyetlerinin ne ölçüde etkin, verimli ve ekonomik olduğunu denetleme yetkisi verilmelidir.

Yasama organı tarafından çıkartılıp kendileri için geçerli olan kanunlara saygı gösterecekleri de, YDK'lar denetleme konularının seçiminde; denetlemelerini planlama, programlama, icra etme, raporlama ve takibinde; kurumların organizasyonu ve idaresinde ve yaptırımların uygulanmasının yetkilerinin bir kısmını oluşturduğu durumlarda kararlarının infazında yasama organı veya yürütmenin yönlendirmesi veya müdahalesinden bağımsız olmalıdırlar.

5. Bilgiye sınırsız erişim

Yüksek denetim kurumu denetçilerinin sorumluluklarını düzgün biçimde yerine getirebilmek için ihtiyaç duyabilecekleri bütün bilgi ve belgelere özgür, sınırsız ve istenilen zamanda erişme hakkına sahip olmaları gerekmektedir.

Denetçiler, sorumluluklarını düzgün biçimde yerine getirmede ihtiyaç duyabileceği tüm belge ve bilgilere özgürce, zamanında ve kısıtsız şekilde erişebilme yetkisi ile donatılmışlardır. INTOSAI Denetleme Standartları'nda belirtildiği gibi, "yasal yetki, YDK'nın denetlenen kuruluşlar ve bunların faaliyetleri ile ilgili tüm mülklere ve kayıtlara tam ve özgür erişimini sağlamalı ve YDK'ya bilgiye sahip kişi ve kuruluşlardan ilgili bilgiyi almaları için yeterli gücü vermelidir."

6. Denetim çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü

Yüksek denetim kurumları, çalışmalarının sonuçlarını sadece raporlar ile sınırlamamalıdırlar. Çalışma sonuçlarının yılda en az bir kez yasa gereği rapor edilmesi gerekir.

7. Denetim raporlarının içeriklerini ve zamanlamasını belirleme, raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü

YDK'lar, denetim raporlarının içeriğine karar verme ve denetim raporlarını cetvele aldıktan veya ilgili otoriteye ilettikten sonra raporlarını yayımlama ve yayma konusunda serbest olmalıdırlar.

Geniş anlamda raporlama, denetim bulgularının denetçilerin değerlendirmeleri ile birlikte ilgili otoritelere, genellikle yazılı bir biçimde, sunulmasıdır. Bu, denetim fonksiyonunun önemli bir bileşenidir. Raporlama özgürlüğü, rapora neyin dâhil edileceği, denetim bulgularının nasıl kelimelere döküleceği ve raporun ne zaman teslim edileceği özgürlükleri anlamına gelmektedir. Denetim raporlarının yayınlanması da bu özgürlüğün sınırları içerisinde düşünülebilir. Fakat savunma, eğitim ve sağlık gibi kamuoyunca iyi bilinen alanlardaki program ve projeler hakkındaki raporlar YDK'yı önemli kamu yararı ve kamusal sorun konuları ile yüz yüze bırakmaktadır.

INTOSAI Denetleme Standartları'nda, YDK'ların raporların içeriği ve zamanlaması hakkında herhangi bir kısıtlama olmaksızın yasama organına raporlama yapmalarının bağımsızlığın devamlılığını destekleyeceği belirtilmektedir.

8. Yüksek denetim kurumunun tavsiyeleriyle ilgili etkin izleme mekanizmalarının varlığı

Yüksek denetim kurumları denetlenen kuruluşların, gözlemlerine ve önerilerine düzgün biçimde eğildikleri ve düzeltici eylemlerde bulduklarını garantilemek amacıyla bağımsız bir izleme sistemine sahip olmalıdırlar.

YDK'lar düzeltici faaliyetler için yapılması gereken özel tavsiyelere uyulup uyulmadığını gözden geçirmek ve izlemek için hazırladıkları raporları yasama organı veya denetlenen kurumun yönetim kuruluna uygun gördükleri zamanlarda teslim etmelidirler. İzleme raporları, YDK'ların kendi gözlemlerini ve tavsiyelerini denetlenen kuruluşların düzgün biçimde dikkate almalarını

sağlamak açısından önemlidir. İzleme, yasama organı veya denetlenen kurumun yönetim kurulu tarafından yapılanların da uygun biçimde denetlenen kuruluşlara bildirilmesini sağlamaktadır. YDK'lar izleme ve yaptırım uygulama için kanuni yetkilere kendileri sahip olduklarında dahi, değerlendirme ve icraat için izleme raporlarını uygun biçimde yasama organı veya denetlenen kuruluşun yönetim kuruluna teslim etmelidirler.

2. Türk Yüksek Denetim Kurumunun (Sayıştay)³ Bağımsızlığı

1. Uygun ve etkili bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan hükümlerin fiili olarak uygulamasının mevcudiyeti

Türk Sayıştayının hukuki durumu anayasada ve kanunlarda açık bir şekilde yer almıştır. Sayıştayın birincil hukuki kaynağı 1982 Anayasası'dır. Sayıştay Anayasa'nın yargı bölümünde düzenlenmiştir ve 160. maddesinde yer alan "*Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir*" hükmü ile anayasal güvence altına alınmıştır.

Anayasa'nın 160. maddesine dayanarak 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çıkartılmıştır. Kanunun 3. maddesinde "*Sayıştay; bu Kanun ve diğer kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini yaparken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı olan bir kurumdur*" ifadesi ile Sayıştayın kanunen kendisine yüklenen görevleri ve sorumlulukları yerine getirirken işlevsel ve kurumsal bağımsızlığa sahip olması gerektiğidir.

Kanun'un 3. maddesi ile Sayıştayın, anayasal konumuna da uygun olarak Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programında, INTOSAI Denetim Standartlarının 53-81. maddelerinde, Lima ve Meksika Deklarasyonları'nda belirtildiği üzere kurumsal ve işlevsel bağımsızlığa sahip olduğu vurgulanmıştır.

Sayıştayın kurumsal ve işlevsel bağımsızlığa sahip olması ülkenin yasama, yürütme ve yargı erkleri ile doğrudan ilişkilidir.

Ancak Sayıştayın Montesquieu'nün klasik ayrımı olan yasama, yürütme ve yargı erklerinden hangisine girdiği sorusuna net bir yanıt vermek oldukça zordur. Bu durum sadece Türk Sayıştayına özgü bir durum değildir. Diğer ülkelerin yüksek denetim kurumları da benzer yapılara sahiptir. Anayasal konumu üzerine yapılan tartışmalar diğer ülkelerde de mevcuttur (Akdağ, 1997: 168).

Sayıştayın işlevsel ve kurumsal bağımsızlığı açısından yürütme, yasama ve yargı ile olan ilişkisine bakıldığında ise;

Sayıştayı yürütme içinde değerlendirmek mümkün değildir. Çünkü bütçe hakkı temelde denetim gereksinmesine dayalıdır ve bu da parlamentoların doğuş nedenidir. Demokrasinin ulaştığı son noktada bütçenin denetimi parlamentonun vazgeçilmez haklarından. Bütçe yasasıyla yasama, yürütmeye mali izin verdiğine göre bu iznin yerinde kullanılıp kullanılmadığını yasanın denetlemesi son derece doğaldır. Bu denetlemeyi yürütmenin dışında bağımsız bir kurum olan Sayıştay yapmaktadır (Akyel ve Baş, 2010: 378-379).

³ Türkiye'de yüksek denetim yapmakla görevli kurum Sayıştaydır ve bu bölümden itibaren Yüksek Denetim Kurumu yerine Sayıştay ifadesi kullanılacaktır.

Sayıştayın yürütme içinde değerlendirilmesinin mümkün olmadığı mevzuatımızdan da anlaşılmaktadır. Anayasanın 8. maddesindeki “*yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanını ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir*” ifadesi ile yürütme organının yetki ve sorumluluğunun Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından sağlanacağı vurgulanmıştır. Sayıştay görevlerini yerine getirirken Anayasanın 160. maddesinde belirtildiği gibi görevlerini yürütme organlarıyla ilişkilendirmeksizin “... *Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemesi*” gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca Sayıştay Kanununun 84. maddesine göre “...*bu Kanun hükümlerini Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı yürütür*” denmektedir.

Demokrasilerde, parlamentonun temel ve en önemli görevlerinden biri, vergiler ile gerçekleştirilen kamu hizmetlerinin doğru amaçlar için kullanılmasını sağlamaktır (Kemal, 2012: 7). Ülkemizde Türkiye Büyük Millet Meclisi ve dolayısıyla halk adına dış denetim yapan tek yüksek denetim kurumu Sayıştay’dır. Sayıştayın etkinliği hem kamusal kaynakların verimli, etkili ve tutumlu kullanımı hem de demokratik yönetim açısından önemlidir. Bu nedenle Sayıştayın dış denetim yetkisi, Anayasa değişiklikleri ve diğer yasal düzenlemelerle önemli ölçüde genişletilmiştir (Altındal, 2010: 7).

Hesap verme sorumluluğu, tüm kurum ve kuruluşların halka ve parlamentolara karşı olan yükümlülüğüdür. Sayıştay, yönetimin hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesinde ve bu sorumluluğun gereklerinin yerine getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesinde önemli bir role sahiptir (Köse, 2008: 70). Sayıştay, parlamentolar tarafından yapılması gereken bütçe denetimini üstlenerek demokratik yönetim anlayışının vazgeçilmez unsurlarından olmuşlardır (Önder ve Türkoğlu, 2012: 198).

Bu bağlamda hukuk sistemimizde Sayıştay, Anayasanın 6. maddesinde, “*Egemenlik, kayıtsız şartsız Milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, Anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır*” hükmü gereği ve yine Anayasanın 160. maddesinde Sayıştayı “*Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli*” ve yetkili kılınmıştır. Sayıştayın TBMM adına denetleme yapması, Sayıştayın yasamaya bağlı olduğu anlamına gelmemektedir.

Sayıştay yargısı denetlenen kurum ve kişilerle sınırlıdır. Bu bağlamda Sayıştay yargısının konusu, hesap ve işlemler; muhatabı ise 5018 sayılı KMYKK ile belirlenmiş olan sorumlulardır. Türk Sayıştayının yargı yetkisine sahip olmasının, denetimi güçlendirici bir görevi vardır. Sayıştaylar yargı yetkileri bulunsun veya bulunmasın, denetimleri sırasında hesap ve işlemler üzerinde saptanan hukuka aykırılıkları karara bağlarlar. Yargı yetkisi bulunan Sayıştay bu kararın arkasına yasal yaptırımını da koyar. Hükümler⁴, süresinde temyiz edilmemek veya Sayıştay Temyiz Kurullarında (kuruluş yasasında öyle düzenlenmiş ise Danıştay’da) onanmaları halinde kesin hüküm niteliği kazanır (Bayar, 2005: 64).

Sayıştay, 1982 Anayasasının yargı bölümünde düzenlenmiş olmasına rağmen yüksek mahkemeler arasında sayılmamıştır. Yüksek mahkemelerin en belirgin özelliği kararlarına karşı başka bir yargı organına başvurulamamasıdır. Eğer Sayıştayda yargılanan konular için sadece idari yargı yoluna başvurulabileceği düşünülürse; Anayasaya göre Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yoluna başvurulamayacağı için, Anayasanın sistematığı içerisinde üst mahkemeler arasında

⁴ Hem mali işlemin mevzuata aykırılığını saptayan, hem de sorumlusu hakkında yaptırım öngören karara hüküm denir.

sayılmamasına rağmen Sayıştayın bir yüksek mahkeme olduğu düşünülebilir. Aynı zamanda yüksek mahkeme olmak mahkeme olmayı gerektirir. Sayıştay bir mahkeme olarak kabul edilebilebilir belirli konularla sınırlı olmakla beraber Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararlarının esas alınması Sayıştayın yüksek mahkeme olma özelliğini zedelemektedir (İnan, 1985: 8-9).

Sayıştay, denetim ve yargı işlevi bulunan, kendine özgü ve anayasal kurumdur. Anayasanın 160. maddesinde “...sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak...” denilirken “hüküm” terimiyle Sayıştaya yargı yetkisi verilmiş; “kesin” sözcüğüyle de Sayıştayın yargısal kararlarının diğer yargı organlarına taşınması engellenmiştir. Türkiye’de Sayıştay, kurulduğu tarihten beri yargı yetkisiyle donatılarak, mali işlemleri yapan kamu görevlilerinin sorumluluklarını belirlemiştir (Akyel ve Baş, 2010: 386).

Diğer taraftan Sayıştayın anayasal konumu ve işlevi konusunda doktrinde de bir görüş birliği olmadığı görülmektedir. Sayıştayı bir mahkeme olarak kabul etmeyenlerin yanında; bir yargı mercii olarak kabul edenler, hatta yüksek mahkeme olarak kabul edenler de vardır (Uz, 2005: 369).

Mevzuatta yargı yetkisi Anayasanın 9. maddesinde, “Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır”; 142. maddesinde “Mahkemelerin kuruluşu, görev ve yetkileri, işleyişi ve yargılama usulleri kanunla düzenlenir” ve 138. maddede ise “Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler” denilmektedir. Buna karşılık Sayıştay, anayasada yargı bölümünde düzenlenmiş olmasına rağmen; Anayasa, Sayıştayı bir mahkeme olarak kabul etmemekle birlikte Sayıştay ile ilgili hükümlerinde de mahkeme ve hâkim terimlerini hiç kullanmamıştır.

Anayasanın 125. maddesinde “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” denilmesine karşın; 160. maddede “Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz” ifadesi yer almaktadır. Sayıştay kararları dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamayacağı Anayasa’nın 160. maddesi ile hüküm altına alındığından, Sayıştayın genel kurallar dışında tutulduğu görülmektedir.

Sayıştay, Meksika Deklarasyonu’nun 1. ilkesinde belirlenen hukuki durum ve bağımsızlık ilkesi çerçevesinde değerlendirildiğinde, anayasa ve kanun ile güvence altına alınmıştır. Ancak Sayıştayın yürütme, yasama ve yargı ile olan ilişkisinde kanuni hükümleri de içerecek şekilde hem anayasa da ve hem de kanunlarda açık bir şekilde tanımlanmamıştır. Kanun hükümlerine bakılarak amaçsal yorumlama kapsamında değerlendirilmektedir.

2. Mali ve yönetsel/idari özerklik ile yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynakların mevcut olması

Hükümetin kamu hesaplarının durumuna ilişkin raporları sunmalarını sağlamanın bir yolu olarak bütçe ve mali faaliyetler hakkındaki bilgiye erişme parlamentoların bütçe denetimindeki rolü açısından giderek daha çok önem kazanmaktadır. Hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık ilkeleri, kamu hizmetlerine ilişkin mali sistem ve muhasebe planlarının geliştirilerek/iyileştirilmesini ve Sayıştayın rolünün güçlendirilmesini gerektirmektedir (Bağlı, 2012: 531).

Sayıştay, yüksek denetim ya da dış denetim ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde mevcut yasal düzenlemelere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi konusunda TBMM’sine yardımcı olmaktadır (Budak ve Eroğlu, 2013: 75). Sayıştayın

rolünün güçlendirilmesi ve parlamentoya yardımcı olması için yapılan denetimlerde gerekli ve makul miktarda beşeri, maddi ve parasal kaynaklara sahip olması gerekmektedir. Çünkü bu kaynaklara erişimde yürütmenin herhangi bir kontrol veya yönlendirmesi olmamalıdır.

Anayasanın 161. maddesinde “Devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzelkişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılacağı ve malî yıl başlangıcı ile merkezî yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü kanunla düzenlenir” hükmü ve Anayasanın 162. maddesinde ise “Bakanlar Kurulu, merkezî yönetim bütçe tasarısı ile millî bütçe tahminlerini gösteren raporu, malî yıl başından en az yetmiş beş gün önce, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar” hükmü yer almaktadır.

5018 sayılı KMYKK’nın 12. maddesine göre “Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanır ve uygulanır. Kamu idarelerince bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulamaz ve genel bütçe, devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir”; yine aynı Kanununun 16. maddesine göre “Maliye Bakanlığı, merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısının hazırlanmasından ve bu amaçla ilgili kamu idareleri arasında koordinasyonun sağlanmasından sorumludur”.

Sayıştay bütçesi, Sayıştay Kanunu’nun 62. maddesine göre, “Sayıştay, genel bütçeye dâhildir. Sayıştay Başkanlığı, bütçesini eylül ayı sonuna kadar doğrudan Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar ve bir örneğini Maliye Bakanlığına gönderir. Sayıştay bütçesine ilişkin iş ve işlemleri Sayıştay Başkanı yürütür. Çeşitli kanunların Bakanlar Kurulu kararına lüzum gösterdiği işlerden Sayıştay hizmetleriyle ilgili olanlar, Sayıştay Genel Kurulunun idari işler niteliğindeki kararlarıyla yürütülür”.

Dikkat edilirse genel bütçe, Maliye Bakanlığı Koordinasyonunda hazırlanmakta ve Bakanlar Kurulu tarafından TBMM’ye sunulmaktadır. Ancak Sayıştay, genel bütçeye dâhil olmasına rağmen; bütçesi Sayıştay Başkanlığı tarafından hazırlanmakta ve kendi bütçesini doğrudan TBMM’ye sunmaktadır.

INTOSAI tarafından yayınlanan deklarasyonlarda, Sayıştay gerekli ve makul ölçüde müsait beşeri, maddi ve parasal kaynaklara sahiptir. Sayıştay, hükümet veya ona bağlı otoritelerin müdahalesi veya kontrolü olmadan kendi bütçesini yönetebilmektedir.

3. Görevlerinin ifasında görevi sürdürme hakkı (teminat) ve yasal dokunulmazlık da dâhil olmak üzere Sayıştayın (yüksek denetim kurumunun) başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş Sayıştayların) üyelerinin bağımsızlığı

Hükümet ile bürokrasi arasındaki güç dengesinin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması ve yürütmenin bir bütün olarak hukuk devleti ilkelerine göre yapılanması, bürokrasinin siyasi gücünün dizginlenmesinin yanı sıra kamusal alandaki tüm kurumların şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerine göre denetlenebilmesi (Kemal, 2012: 5) için Sayıştay başkanlarının yürütmeye karşı bağımsızlığını güvence altına alan ve misilleme korkusu olmaksızın görevlerini yerine getirmelerini sağlayacak şekilde yeterli uzunlukta ve sabit sürelerle atanması ve Sayıştay üyelerinin atanma, tekrar tayin etme, görev, görevden azledilme ve emekliliklerine ilişkin şartların veya usullerin belirlenmesi zorunludur.

Bu çerçevede Anayasanın 160. maddesinde yer alan “Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir” hükmü

gereği 6085 sayılı Kanunda Sayıştay başkanı, daire başkanları ve üyeleri, denetçiler, başsavcı ve savcılar ve yönetim mensuplarının atanmaları düzenlenmiştir.

6085 sayılı Kanunun 16. maddesine göre, “Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda yapılacak Sayıştay Başkanlığı ve Sayıştay üyeliği seçimleri için gerekli değerlendirmeleri yapmak ve aday belirlemek üzere Sayıştay Başkanı ve Üyeleri Ön Seçim Geçici Komisyonu kurulur. Ön Seçim Geçici Komisyonu, Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleri arasından, siyasi partiler ile bağımsızların Türkiye Büyük Millet Meclisindeki temsil güçleri oranında ve ad çekme usulü ile belirlenen on beş kişiden oluşur. Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanı, kendi siyasi parti grubunun kontenjanından Ön Seçim Geçici Komisyonuna katılır ve başkanlık eder. Ön Seçim Geçici Komisyonu tarafından boş üyelik sayısının iki katı olarak belirlenen adayların isimleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur”. Aynı Kanunun 13. maddesinde ise “Sayıştay Başkanı, bu Kanunda yazılı niteliklere sahip isteklilerden 16. madde esaslarına göre belirlenecek iki aday arasından Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunca gizli oyla seçilir” hükmü ile Sayıştay başkan ve üyelerinin atanmalarına ilişkin usul belirlenmiştir.

Sayıştay Kanunu’nun 13. maddesinde, “Sayıştay Başkanının görev süresi beş yıldır. Bir kimse en fazla iki defa Sayıştay Başkanı seçilebilir” hükmü ve aynı Kanunun 70. maddesinde yer alan “Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler azlolunamaz, 65. madde hükmü saklı kalmak kaydıyla kendileri istemedikçe 65 yaşından önce emekliye sevk edilemez. Ancak memuriyetten çıkarılmayı gerektiren bir suçtan dolayı kesin hüküm giymiş olanların görevleri kendiliğinden, görevini sağlık bakımından yerine getiremeyeceği tam teşekküllü resmi hastane sağlık kurulu raporuyla anlaşılanların görevleri Sayıştay Genel Kurulu kararıyla sona erer” hükmü ile Sayıştay Başkanının, görevinde sabit kılınması, uzun bir atama yapılması ve ayrıca yürütmeden bağımsız bir süreç ile görevden alınması güvence altına alınmıştır.

4. Sayıştayın (Yüksek Denetim Kurumunun) fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi

Türkiye’de kamu mali yönetiminin dış denetimi, Sayıştay denetçileri aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Sayıştay denetçilerinin bu görevlerini etkin biçimde yerine getirebilmeleri için denetim konularının tercihinde, denetleme planlamalarında ve uygulanan denetim yöntemlerinde bağımsız olmaları gereklidir. Dolayısıyla Sayıştay denetçileri denetleme görevlerini yerine getirirken yasamanın ve yürütmenin yönlendirmesi ve müdahalesinden arınmış olacak şekilde mevzuatlarda düzenlenmelidir.

Meksika Deklarasyonu’nda kabul edilen bu maddeye göre Sayıştay Kanunu’nun 5. maddesinde Sayıştayın “Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunacağı” ve 35. maddede “Denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceği” ifadeleri yer almaktadır.

Bu çerçevede, Sayıştay Kanunu’nun 36. maddesi ile “Sayıştay denetiminin, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsadığı” ve aynı Kanunun 35. maddesi ile ise “Sayıştay ve denetçilerin denetim faaliyetini bağımsız ve tarafsız olarak yürütmesi ve Sayıştaya denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde talimat verilemeyeceği” hüküm altına alınmıştır.

Sayıştay denetçisinin denetim görevi sırasındaki denetim süreci Sayıştay Kanunu’nun 37. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir;

“Denetimler;

- *Denetimin planlanması,*
- *Denetim programının hazırlanması ve uygulanması,*
- *Sonuçların ve tavsiyelerin raporlanması,*
- *Raporların, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ve ilgili kamu idaresine gönderilmesi,*
- *Raporların izlenmesi, aşamalarından oluşur”.*

Bu Kanun hükümleri birlikte incelendiğinde, Sayıştay denetçilerinin, denetimin konusunu, planlamasını ve denetleme görevlerini yerine getirirken yasamanın ve yürütmenin yönlendirmesi ve müdahalesinin olmadığı görülmektedir.

5. Bilgiye sınırsız erişim

Saydamlık, kamu yönetiminin tüm kurumlarıyla bilgi üretmesini ve bu bilgiye toplum (Bozkurt, 2010: 132) ve diğer kamu idareleri özellikle Sayıştay tarafından ulaşılabilme kapasitesini belirlemektedir.

Denetçinin sağlam bir denetim görüşü oluşturması için denetim kanıtlarını nitelikleri itibari ile tanımlayabilecek, analiz edebilecek farklı denetim kanıtlarının güvenilirlik derecesine ilişkin olarak olası ve istatistiki çıkarsamalar yapabilecek bilgi ve yeteneğe sahip olmalıdır. Denetim kanıtı, denetçinin görüşünü oluşturmak için kullandığı bilgiler bütünüdür (Şirin, 2006: 25).

Sayıştay denetçilerinin, denetim kanıtını oluştururken bilgiye erişim konusunda kamu idarelerinde mali saydamlığının etkinliğini artırmaları ve hesap verebilme mekanizmalarını oluşturmaları son derece önemlidir. Bu durum her türlü bilgiye erişme yetkisi bulunan Sayıştay denetçilerine daha sağlıklı ve hızlı denetim raporu oluşturabilme imkânı sağlayacaktır.

Denetçiler, Sayıştay Kanunu'nun 6. maddesinde belirtildiği üzere sorumluluklarını düzgün biçimde yerine getirebilmek için ihtiyaç duyabilecekleri tüm bilgi ve belgelere özgür, zamanında ve kısıtlanmamış erişim ile yetkilendirilmiştirler.

Sayıştay Kanunu'nun 6. maddesine göre Sayıştayın yetkileri şöyledir:

(1) *Sayıştay, bu Kanunla veya diğer kanunlarla yüklediği 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.*

(2) *Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, kamu idareleri ile bankalar dâhil diğer gerçek ve tüzel kişilerden isteyebilir.*

(3) *Sayıştay, denetimine giren kamu idarelerinin işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri, faaliyetleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler tarafından yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir. Bilirkişinin hukuki durumu, yetkisi ve sorumluluğu genel hükümlere tabidir. .*

(4) *Sayıştay, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını, hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebilir.*

(5) *Denetimler sırasında gerekli görülmesi halinde, Sayıştay dışından uzman görevlendirilebilir. Bilirkişi ve uzman görevlendirilmesine ilişkin esas ve usuller yönetmelikle belirlenir.*

Söz konusu maddeden anlaşıldığı üzere Sayıştay denetçisinin bilgiye erişme konusunda sınırsız yetkisi bulunmaktadır.

6. Denetim çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü

Mali raporlar, kaynakların dağıtımı hakkında karar verilmesinde kullanıcılara bir ekonomik birimin mali durumu, performansı ve nakit akımları hakkında kapsamlı bir bilgi sunmaktadır (Karaarslan, 2005: 63). Raporlamanın genel amacı, paydaşlarına güvenilir, tarafsız ve tutarlı bilgiler sunarak onların bilgilendirilmesini ve doğru kararlar vermelerini sağlamaktır (Söyler ve Çolak, 2012: 146-147).

Sayıştaya anayasal çerçevede denetim ve yargılama görevleri verilmiştir ve bunlara yasalarla raporlama görevi de eklenmiştir (Kuluçlu, 2011: 64). Sayıştayın, kamu parasının kullanıldığı her yeri denetlemesi ve kamusal hesap verme sorumluluğunun ne ölçüde yerine getirildiğini parlamentoya raporlaması gerekir (Saraç, 2005: 152).

5018 sayılı Kanunun 1. maddesinde bu Kanunun amacının “*kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, bunların raporlanması ve mali kontrolü düzenlemek*” şeklinde özetlendiği görülmektedir. Kanunun 68. maddesine göre ise “*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 Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması*” gerektiğini vurgulamıştır.

Diğer taraftan 6085 sayılı Kanunun 5. maddesinde de Sayıştayın “*kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetleyeceği ve sonuçları hakkında TBMM’ye doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunacağı*” belirtilmiştir.

Bu çerçevede Sayıştay “*denetim raporu, Sayıştay raporu ve yargılamaya esas raporu*” düzenlemek suretiyle üç tür rapor hazırlamaktadır.

Sayıştay Kanunu’nun 2. maddesine göre denetim raporunun “*Sayıştay raporlarına esas olmak üzere, denetim ve incelemeler sonucunda denetim grup başkanlıkları veya denetçiler tarafından hazırlanan raporu*” ifade ettiği belirtilmekte ve Kanunun 36. maddesinde “*düzenlilik denetimi ve performans denetimi*” neticesinde hazırlanacağı vurgulanmaktadır. 2. maddenin devamında ise Sayıştay raporunun tanımına yer verilmektedir. Buna göre Sayıştay raporunun “*Denetim ve incelemeler sonucu hazırlanarak Sayıştay Başkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan veya kamu idarelerine gönderilen raporu*” ifade ettiği belirtilmektedir. Sayıştay Kanunu’nun ikinci bölümünde yer alan Sayıştay raporları; “*dış denetim genel değerlendirme raporu*”, “*faaliyet genel değerlendirme raporu*”, “*mali istatistikleri değerlendirme raporu*”, “*genel uygunluk bildirim*” ve “*diğer raporlar*” olarak sayılmıştır.

Sayıştay Kanunu’nun 38. maddesinde **dış denetim genel değerlendirme raporunun** her yıl “*...Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirim ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması*”;

39. maddesinde **faaliyet genel değerlendirme raporunun** her yıl “*...Sayıştay Başkanı tarafından mahallî idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması*”

40. maddesinde **mali istatistikleri değerlendirme raporunun** her yıl “...*Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması*”

41. maddesinde **genel uygunluk bildirimiminin** her yıl “...*Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması*”

42. maddesinde yer alan **diğer raporlar** ise “*Denetim ve incelemeler sonucunda hazırlanan ve bu Kanunun diğer maddelerinde öngörülenler dışında kalan raporlardır. İlgili daire ve Rapor Değerlendirme Kurulu Sayıştay Başkanı tarafından belirlenen süreler içinde bu raporlar hakkında görüş bildirir. Sayıştay Başkanının, bu raporları Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması*” gerekir.

Dolayısıyla Sayıştayın, Meksika Deklarasyonu’nda kabul edilen “denetim sonuçlarının yılda en az bir defa raporlanmasına ilişkin yasal dayanağa” sahip olduğu görülmektedir.

7. Denetim raporlarının içeriklerini ve zamanlamasını belirleme, raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü

Demokratik ve etkin bir devletin özünü oluşturan hesap verme sorumluluğu, şeffaflık, kalite odaklılık, sürdürülebilir ve sürekli gelişme gibi ilkeler, denetimine tabi kurumlar için olduğu kadar, Sayıştayların kendisi için de vazgeçilmezdir. Sayıştayların bu ilkeleri kendi uygulamalarında da hayata geçirmesini güvence altına alacak ve diğer kurumların faaliyet ve işlemleri hakkında güvence vermekle yükümlü olan bu kurumların kendi faaliyetleri hakkında da yeterli güvenceye sahip olmasını sağlayacak temel mekanizma ise – diğer kurumlar gibi – Sayıştaylar için de bağımsız dış denetimdir (Köse, 2008: 3).

Sayıştayın raporlama görevi ile TBMM’ye ve kamuoyuna bu güvenceyi vermek için Sayıştay tarafından hazırlanan Sayıştay raporuyla yapılır.

Sayıştay tarafından üç tür rapor düzenlenmektedir. Bu raporlar; yargılamaya esas rapor, denetim raporu ve Sayıştay raporlarıdır.

Sayıştay Kanunu’nun 48. maddesine göre **yargılamaya esas rapor** şu şekilde ifade edilmiştir: “*Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında denetçiler tarafından kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde sorumluların savunmaları alınarak mali yıl sonu itibariyle yargılamaya esas rapor düzenlenir.*”

Kamu idarelerinde yürütülen düzenlilik denetimleri sırasında kamu zararına yol açan uygunluk bulgusuna rastlandığında buna ilişkin yargılamaya esas rapor düzenlenir. Yani münhasıran yargılamaya esas rapor düzenlemek için yürütülen bir denetim metodolojisi esas itibariyle bulunmamaktadır. Sayıştay raporu ise yargılamaya esas rapordan daha farklı niteliktedir. Yargılamaya esas rapor, denetim gruplarınca hazırlanan kamu zararını kapsayan “*Yargılamaya esas raporlar*”, birer hesap mahkemesi olarak çalışan Sayıştay dairelerine intikal ettirilmiş ve Sayıştay bünyesinde sonuçlandırılma aşamasındadır. Yargılamaya esas raporlar TBMM’ne gönderilmez ve kamuoyuna açıklanmaz.

Denetim raporu ile Sayıştay raporu da birbirini tamamlayan raporlardır. Sayıştay Kanunu, denetim raporu ile Sayıştay raporunu şu şekilde tanımlamıştır:

Sayıştay Kanunu’nun 2. maddesine göre **Denetim raporu**: “*Sayıştay raporlarına esas olmak üzere, denetim ve incelemeler sonucunda denetim grup başkanlıkları veya denetçiler*

tarafından hazırlanan raporu”dur ve **Sayıştay raporu:** “Denetim ve incelemeler sonucu hazırlanarak Sayıştay Başkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan veya kamu idarelerine gönderilen raporu” dur.

Sayıştay Kanununa göre hazırlanan Sayıştay raporları ise: “Dış denetim genel değerlendirme raporu”, “Faaliyet genel değerlendirme raporu”, “Mali istatistikleri değerlendirme raporu”, “Genel uygunluk bildirim” ve “Diğer raporlar” dır.

6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre, denetim raporu, belli kontrollerden geçtikten sonra Sayıştay raporu haline dönüşür. Bu dönüşüm sürecinin işleyişi şöyledir:

- Denetim raporları, Kanunun 35. maddesine göre rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirildikten sonra ilgili kamu idarelerine gönderilir.
- Kamu idarelerinin cevaplarına göre denetim raporlarının nihai şekli verilir.
- Nihai denetim raporları, Kanunun 38. maddesine göre Sayıştay dairelerinin ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşleri alınarak Başkanlıkça Sayıştay raporuna dönüştürülür.

Yani Sayıştay raporları, denetim raporları esas alınarak hazırlanan ve Sayıştay Başkanlığınca son şekli verilen raporlardır.

Sayıştay raporu, Sayıştay denetim gruplarınca hazırlanan mali denetim raporları belirli kalite kontrol sürecinden geçirilerek (rapor değerlendirme komisyonunun değerlendirmesi, denetlenen kurumların cevapları, Sayıştay ilgili dairesinin ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşleri) Sayıştay raporuna dönüştükten sonra Başkanlıkça TBMM’ye sunulmaktadır.

TBMM’ye sunulan kurumların mali denetim raporlarında, kurumun mali işlemlerinin ve muhasebe sisteminin uluslararası standartlara uygunluğuna görüş bildirilir. Ayrıca kurumsal düzeyde etki doğuran sistematik uygunluk bulgularına yer verilir. Kişisel sorumlulukla ilgili kamu zararı iddialarına bu raporlarda yer verilmez (www.sayistay.gov.tr).

Sayıştay tarafından hazırlanan Sayıştay raporlarının müdahale olmaksızın yayınlama serbestliğinin bulunduğu Sayıştay Kanunundan anlaşılmaktadır.

Meksika Deklarasyonu’nda kabul edilen raporlar, otoriteye iletdikten sonra yayınlama konusunda serbest olmalı şartı Sayıştay açısından incelendiğinde;

- Sayıştay raporlarının ilgili otoriteye iletilmesi gerektiği konusunda Sayıştay Kanunu’nun 38. 39. 40. 41. ve 42. maddelerinde açıkça vurgulanmıştır.
- Sayıştay raporlarının ilgili otoriteye iletdikten sonra raporları yayınlama ve yayma konusunda serbest olması ile ilgili husus ise Sayıştay Kanunu’nun 44. maddesinde “*Sayıştay raporları, Türkiye Büyük Millet Meclisine 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*” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm gereğince Sayıştay Başkanlığı, kendi web sitesinde Sayıştay raporlarının kamuoyuna duyurusunu yapmaktadır.

8. Yüksek denetim kurumunun tavsiyeleriyle ilgili etkin izleme mekanizmalarının varlığı

Sayıştayların denetime yönelik kurumsal yapısı o ülkenin toplumsal, siyasal ve bürokratik kültürüne ve gerçeklerine uygun olarak yapılanmak ve yürütülmek zorundadır. Yani ülke gerçeklerini ve ihtiyaçlarını esas alan ve bu doğrultuda gerçekleştirilen kurumsal yapı ve

denetimler ancak sorunların çözümüne ve yönetimlerin daha iyi performans sergileyebilmelerine imkân sağlayacaktır. Bu nedenle, başka ülkelerin kullandıkları yapı ve yöntemleri ithal etmekten ziyade, uluslararası denetim standartlarına uygun kendi denetim kültürümüzün oluşturulması ve geliştirilmesi çok önemlidir (Karaahmet, 2010: 106).

Bu çerçevede Sayıştay Kanunu, ilke olarak, Sayıştayın düzenlilik ve performans denetimini kapsayan Sayıştay denetimini esas almıştır (Karaosmanoğlu ve Meşe, 2011: 255). Sayıştay Kanununa göre düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimini kapsar.

Sayıştay Kanunu'nun 2. maddesine göre;

Mali denetim: “*Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimi*”,

Uygunluk denetimi: “*Kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi*”,

Performans denetimi: “*Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini*” ifade eder.

Sayıştay kapsama dâhil kamu idarelerini bu denetim türlerini kullanarak denetim yapmaktadır.

Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 10. maddesine göre, “*Sayıştay, denetim önerilerinin denetlenen idarelerce ne ölçüde uygulandığını değerlendirmek için izleme yapar*” hükmü yer almaktadır.

Yönetmeliğin 18. maddesinde “**Düzenlilik denetim sonuçlarının izlenmesinde;**

(1) *Sayıştay, denetlenen kurumun, raporda yer alan önerileri ne ölçüde uyguladığını izler.*

(2) *İzleme, konunun özelliğine göre, yeni bir denetim çalışması olarak yürütülebileceği gibi denetlenen kurumlardan, rapordaki önerilerin yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek amacıyla yazılı bilgi alma biçiminde de olabilir.*

(3) *İzleme sonucunda tespit edilen ilerlemeler ve ilerleme sağlanamayan ya da yetersiz kalınan alanlar hazırlanacak raporlarda değerlendirilir.*

(4) *Denetimin izlenmesine ilişkin diğer hususlar denetim rehberinde gösterilir”*

Yönetmeliğin 29. maddesinde ise “**Etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi rapor sonuçlarının izlenmesinde;**

(1) *Denetlenen kurumun, raporda yer alan önerileri ne ölçüde uyguladığını belirlemek için izleme yapılır.*

(2) *İzleme, konunun özelliğine göre, yeni bir denetim çalışması olarak yürütülebileceği gibi denetlenen kurumlardan, rapordaki önerilerin yerine getirilip getirilmediğini tespit etmek amacıyla yazılı bilgi alma biçiminde de yapılabilir.*

(3) *Denetimin izlenmesi aşamasına ilişkin diğer hususlar etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi rehberinde düzenlenir”* hükümleri yer almaktadır. Ancak özellikle **performans denetiminin** sonuçlarının izlenmesinde Sayıştay mevzuatında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

SONUÇ

Anayasal bir müessese olan bütçe hakkının en temel unsurlarından biri bütçenin denetlenmesidir. Bu hakkın kullanımı, kesin hesap kanunları ile yasama organı adına Yüksek Denetim Kurumları tarafından gerçekleştirilmektedir. Başta yürütme olmak üzere yasamanın bizzat kendisi dahi bütçe denetimini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Denetim sürecinden negatif dinamiklerin arındırılması, sürecin “*olmazsa olmaz*” bir unsurdur. Bu çalışmada “*işleyiş bağlamında*” dış denetim organının bağımsızlığı, kabul edilen uluslararası deklarasyonlar çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Bağımsızlık ilkesi YDK’ların faaliyet alanları düşünüldüğünde en önemli unsurlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü YDK’ların görevlerini layıkıyla yerine getirebilmeleri için denetlenen kurumlardan ve dış etkenlerden bağımsız olmaları bir zorunluluktur. Mevcut sistem içerisinde elbette yüksek denetim kurumlarının tamamen bağımsız birer kamu kurumu haline gelmeleri beklenmemektedir; fakat görevlerini yerine getirebilmeleri ve yetkilerini kullanabilmeleri için asgari ölçülerde işlevsel bağımsızlığa sahip olmaları gerekmektedir.

YDK’ların bağımsızlığı giderek daha da fazla önem kazanmaktadır. Nitelik ve güvenilirlik bakımından kurumların çalışmalarını geliştirmesi durumunda bu önemin daha da artacağı söylenebilir. Bu hedefe ulaşılmasında, her ülkenin, bağımsızlığı yasayla güvence altına alınmış bir YDK’ya sahip olması, YDK üyelerinin bağımsızlığının da Anayasa ile güvence altına alınması bir ihtiyaçtır. Çalışanların bağımsızlığı YDK’ların bağımsızlığının ayrılmaz bir parçasıdır.

YDK’ların objektifliğine ve verdiği kararların doğruluğuna ilişkin kamuoyunda oluşabilecek negatif bir algı, öncelikle yasama ve yürütme organları olmak üzere devletin temel icra organlarının halk nezdinde güvenilirliğini sarsabilmekte ve bu durum da kamu finansmanının temel aracı olan vergi ödeme arzu ve gayretini olumsuz yönde etkileyebilmektedir.

YDK’ların görevlerini usulüne uygun yerine getirebilmeleri için gerekli tüm bilgi ve belgelere serbest ulaşımları sağlanmalı, bu belgeler üzerinden yapılan denetim sonuçlarını objektif bir şekilde raporlamaları ve denetim yetkisinin sınırlandırılmaması gerekmektedir. Raporlama sürecinde raporların içeriklerine müdahale edilmemesi önem arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bütçe sürecinde son sözün halka ait olması ve YDK’ların demokratik ülkelerde halkın temsilcilerinden oluşan parlamento adına denetim yapan organ sıfatını taşımalarından dolayı YDK’ya verilen bağımsızlığın en üst düzeyde olması gerekmektedir.

Bu çerçevede son olarak Türk Sayıştayının bağımsızlık konusunda “teorik” olarak yeterli düzeyde alt yapıya sahip olduğu görülmektedir. Ancak pratikte bağımsızlığa yönelik uygulamaların ne düzeyde olduğu tespit edilmemiştir.

KAYNAKÇA

- Akdağ, S. Emre (1997), "Sayıştayın Anayasal Kimliği", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 25, Nisan-Haziran.
- Aksungur, Çiğdem (2007), "19. INTOSAI Kongresi ve Meksika Deklarasyonu", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 66-67.
- Akyel, Recai ve Hasan Baş (2010), "Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu", *Maliye Dergisi*, Sayı 158, Ocak-Haziran.
- Altındal, Hasan (2010), "Türk Silahlı Kuvvetleri'nin Türkiye Büyük Millet Meclisi Adına Sayıştay Tarafından Denetimi: Değişen Anayasa ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir Değerlendirme", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 79, Ekim-Aralık.
- Altuğ, Figen (2000), *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- Bağlı, Mehmet Selim (2012), "Parlamentoların Bütçe Sürecindeki Rolünü Değiştiren Dinamikler" *Maliye Dergisi*, Sayı 163, Temmuz-Aralık.
- Bayar, Doğan (2005), "Sayıştayın Anatomisi" *Maliye Dergisi*, Sayı 149, Mayıs-Aralık.
- Bozkurt, Mehmet (2010), "İyi Mali Yönetimin Gerçekleştirilmesinde İç Kontrol ve Denetimi", *SAYDER Dış Denetim Dergisi*, Sayı 1, Temmuz - Ağustos - Eylül.
- Budak, Tamer ve Onur Eroğlu (2013), "Bölgesel Kalkınma Ajanslarının Denetiminde Sayıştayın Rolünün Değerlendirilmesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.18, Sayı.2.
- Cambridge Dictionaries Online,
http://dictionary.cambridge.org/dictionary/british/independent_1?q=independent,
12.12.2013.
- Cambridge Dictionaries Online,
<http://dictionary.cambridge.org/dictionary/british/independence?q=Independence>,
12.12.2013.
- Demirkan, Uçar (1977), *Kamusal Mali Denetim (Türkiye Uygulaması ve Eleştirisi)*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu, No: 172.
- Fiedler, Franz (2004), "The Independence of Supreme Audit Institutions", içinde, *A Special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI: 50 Years (1953-2003)*, s. 108-121.
- Hakeem, Ahmed Ataul (2010), "Central elements of and prerequisites for independent SAIs in the light of the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts and the Mexico Declaration on SAI Independence", içinde *Strengthening External Public Auditing in INTOSAI Regions, Contributions and Results of the INTOSAI Conference 26 – 27 May 2010, Vienna*.
- İnan, Atilla (1985), "Sayıştay Yargılaması ve Sayıştayın Yargı Düzenindeki Yeri", *Danıştay Dergisi*, Sayı 56-57, Ankara.
- Karaahmet, M. Murat (2010), "Denetim ve Değişim", *SAYDER Dış Denetim Dergisi*, Sayı 1, Temmuz - Ağustos – Eylül.
- Karaarslan, Erkan (2005), "Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 54, Temmuz-Eylül.

- Karaosmanoğlu, Fatih ve Osman Meşe (2011), "Çağdaş İnsan Hakları Anlayışı Bakımından Sayıştay Denetiminin Değerlendirilmesi", SAYDER Dış Denetim Dergisi, Sayı 3, Ocak - Şubat - Mart.
- Kemal, Lale (2012), Zayıf Kalan Meclis İradesi: Yeni Sayıştay Yasası'nda Askerî Harcamaların Denetimi Sorunu, TESEV Yayınları, Temmuz.
- Köse, H. Ömer (2008), "Sayıştay Denetiminin Denetlenmesi: Uluslararası Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Bir Değerlendirme", Sayıştay Dergisi, Sayı 70, Temmuz-Eylül.
- Köse, H. Ömer (2001), Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento İle İlişkileri, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 40. Seri.
- Kuluçlu, Erdal (2011), "Sayıştayın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı", Sayıştay Dergisi, Sayı 82, Temmuz-Eylül.
- Longman Online Sözlük; <http://www.ldoceonline.com/dictionary/independent>, 12.12.2013.
- Moser, Josef, (2009), "The Independence of Supreme Audit Institutions", Taking Special Account of the Lima and Mexico Declarations, içinde, Topicality of the Declarations of Lima and Mexico: the independence of SAIs as a guarantee of democratic States, no. 15, 30-31 Mayıs 2009, EUROSAI.
- Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik (2011), Bütçe Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Güncelleştirilmiş 3. Baskı, İstanbul.
- Önder, Özgür ve İrfan Türkoğlu (2012), "Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 8, Sayı 17.
- Saraç, Osman (2005), "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirmesi", Maliye Dergisi, Sayı 148, Ocak-Nisan.
- Sayıştay Başkanlığı (2005), Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi, Kasım, Ankara.
- Söyler, İlhami ve Mustafa Çolak (2012), "Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama", Maliye Dergisi, Sayı 162, Ocak-Haziran.
- Şirin, Mehmet (2006), "Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi", Sayıştay Dergisi, Sayı 61, Nisan-Haziran.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, Basın Açıklaması, <http://www.sayistay.gov.tr/habernet.asp?id=1230>, 14.02.2014
- Türk Dil Kurumu (TDK), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52dce6b03a6481.36841158, 12.12.2013.
- Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) (2007), Sayıştayların (Yüksek Denetim Kurumlarının) Bağımsızlığı Hakkında Mexico Deklarasyonu, Viyana.
- UN/INTOSAI (2004), Symposium on the Independence of Supreme Audit Institutions, Report on the 17th UN/INTOSAI Seminar on Government Auditing Vienna, 19 – 23 April 2004.
- Uz, Abdullah (2005), "Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştayın Yargısal Kimliği", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 54, Sayı 4.

10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete).

17 Aralık 2011 tarih ve 28145 sayılı Sayıştay Denetim Yönetmeliği

3.12.2010 tarih ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu (19.12.2010 tarihli ve 27790 sayılı Resmi Gazete).

7.11.1982 tarih ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (9 Kasım 1982 tarihli ve 17863 sayılı Resmi Gazete).