

## OFİS TİPİ SAYIŞTAY ÖRNEKLERİ IŞIĞINDA TÜRK SAYIŞTAY'ININ DEĞERLENDİRMESİ

Yrd. Doç. Dr. Mehmet Alpertunga AVCI

### Özet

Kamu mali sistemlerinin genel işleyişinin performans kriterlerine, saydamlığa ve hesap verebilirliğe uyumlu hale getirilmesinde Sayıştaylar önemli bir yere sahiptir. Zira yürütmenin mali faaliyetlerini yasama adına denetleyen Sayıştaylar; kamu maliyesinde düzenliliğin ve performansın tesis edilip korunmasında yasama ve yurttaşlara teminat sağlar. Bu teminatın kurumsal görünümü iki şekilde ortaya çıkar. Bunlar Ofis Tipi ve Kurul Tipi Sayıştaylardır. Yüksek denetimde uluslararası uygulamalara dayanan bu çalışmada; iyi uygulama örneği olarak seçilen sekiz Ofis Tipi Sayıştay yasal statüleri, teşkilat yapıları, yasama ve yürütmeye ilişkileri, görevleri ve denetim kapsamı bakımından incelenmektedir. Devamında Türk Sayıştay'ının Ofis Tipi Sayıştaylar karşısındaki durumu kamu harcama hukuku ve performans denetimi bakış açısıyla değerlendirilmektedir. Bu çalışmanın amacı; Türk kamu mali yönetiminde düzenlilik denetimi yanında, performans denetiminden etkin şekilde faydalanılabilmesi için önerilerde bulunmaktır. Çalışma Ofis Tipi Sayıştayların görev, yetki ve sorumluluklarının ve teşkilat yapılarının performans denetimine göre tasarlandığı sonucuna ulaşmıştır. Ülke örnekleri ışığında ve çok yönlü reform anlayışıyla Türk Sayıştay'ının yeniden yapılandırılması tavsiye edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bütçeleme, Performans Denetimi, Yüksek Denetim, Sayıştay, Ofis Tipi.

## THE ASSESSMENT OF TURKISH COURT OF ACCOUNTS IN LIGHT OF THE OFFICE TYPE SAI SAMPLES

### Abstract

The Supreme Audit Institutions (SAIs) have an important place bringing overall functioning of the public fiscal systems into conformity with performance criteria, transparency and accountability. In spite of the fact that SAIs which audit the fiscal activities of the executive on behalf of the legislative are provide assurance to the legislative and citizens for founding and protecting the compliance and performance into the public finance. The institutional view of this assurance comes out in two forms. These are Office Type and Court Type SAIs. In this study, based upon international practices on supreme audit, eight Office Type SAIs which selected as good practice samples are examined with regards to their legal status, organizational structures, relations with legislative and executive, duties and audit scopes. Afterwards Turkish Court of Accounts situation against Office Type SAIs is being evaluated with the public expenditure law and performance audit viewpoint. The purpose of this study is to make suggestions for effectively benefit from performance audit besides regularity audit into the Turkish public fiscal administration. The study reaches the conclusion that Office Type SAIs' duties, powers and responsibilities and organizational structures have been designed in accordance with the performance audit. In the light of country samples and with a multifaceted reform mentality restructuring of the Turkish Court of Accounts was recommended.

**Key Words:** Budgeting, Performance Audit, Supreme Audit, SAI, Office Type.

**JEL Classification Codes:** H11, H61, H83.

### GİRİŞ

Günümüzde ana fonksiyonu yüksek denetim olan ve yasalardan aldıkları yetkiyle yürütmenin kamu gelir, gider ve mal varlığına ilişkin işlem ve eylemlerini yasama adına denetleyen Sayıştaylar; yürütmenin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) ilkelerine ve hukuka uygun hareket etmesini sağlama noktasında yasamaya güvence sağlamaktadır. Örgütleniş biçimleri hukuk sistemleriyle paralel şekillenen Sayıştaylar (Köse, 2007: 42); Common-Law Hukuk Sisteminin benimsendiği ülkelerde denetim fonksiyonuna sahip Ofis Tipi Sayıştaylar; Romano-Germanik Hukuk Sisteminin benimsendiği ülkelerde de denetim ve yargılama fonksiyonuna sahip Kurul Tipi Sayıştaylar şeklinde yapılandırılmıştır. Çalışmanın referans kaynağı olan Ofis Tipi Sayıştaylar; tek kişi kurumu olarak değerlendirilen, bulgu ve incelemelerini yasamaya rapor etmekle sorumlu olan Genel Denetçi-Komptrolör adına çalışan monokratik yapılar olarak karşımıza çıkmaktadır. Kamu kesiminin denetimiyle sorumlu olan Ofis

Tipi Sayıştaylar; denetim sonuçlarını raporlarla yasamaya sunarken, bu bildirim ve raporlar yasama tarafından siyasal iktidarın denetiminde bir araç olarak kullanılmaktadır (Mutluer ve diğ., 2006: 363; Köse, 2007: 43-104; Crespo, 2005: 15; Bourn, 2007: 4).

Bu çalışmada iyi uygulama örneği olarak seçilen İngiltere, Kanada, ABD, Avustralya, İsveç, Danimarka, Finlandiya ve Norveç Sayıştayları tarihi geçmişleri, yasal statüleri, yönetim ve teşkilat yapıları, yasama ve yürütme ile ilişkileri, denetim kapsam ve görevleri yönünden ele alınmaktadır. Ülkelere ilişkin teorik ve teknik bilgiler derlenirken; teorisyenlerin ve uygulayıcıların süreli ve süresiz yayınlarından, kurumların resmi internet sitelerinden, yıllık faaliyet raporlarından ve mevzuatlarından istifade edilmiştir. Elde edilen bilgiler Türk Sayıştay'ının değerlendirilmesinde kullanılmıştır. Çalışmada ifade birliğinin sağlanabilmesi için kurum adları "Sayıştay" ve teşkilat yasaları "Sayıştay Yasası" olarak anılmıştır. Çalışmanın amacı; iyi uygulama örnekleri ışığında Türk kamu maliyesinde hukuka uygunluğu ve maddi doğruluğu hâkim kılmayı amaçlayan düzenlilik denetimi yanında, yurttaş tercih ve beklentilerinin en iyi şekilde karşılanmasını ve kamu kaynak ve varlıklarının verimli, etkin ve tutumlu şekilde kullanılmasını sağlamaya yönelik performans denetiminin etkin şekilde işletilebilmesi için değerlendirmede bulunmaktır. Çalışma hem uygulayıcı konumunda olan bürokratlar hem de kamu denetimine yönelik çalışan bilim adamları için yol gösterici ve açıklayıcı bir tartışma zemini sağlamayı hedeflemiştir.

### 1. İngiltere'de Sayıştay (National Audit Office)

Parlamentar monarşi olan İngiltere'de yüksek denetimin geçmişi Magna Carta'ya dayanır (Gözübüyük, 2000:32; Demirbaş: 2001: 5). Nitekim Magna Carta'nın ilanıyla parlamento, vergilerin kontrol altına alınıp giderlerin sınırlandırılmasını hedeflemiş ve kralın vergisel kararlara uygun hareket edip etmediğini denetlemek üzere 1314'te ilk İngiliz Sayıştayı kurulmuştur (Köse, 2000: 34; Demirbaş, 2001: 5). 1866 yılına gelindiğinde Sayıştay Yasası kabul edilerek Genel Denetçiye, tüm kamu hesaplarını inceleme, sonuçları parlamento raporlama yetki ve görevi verilmiştir (Exchequer and Audit Departments Act, 1866; Bourn, 2005: 38). Sayıştay'ın modernleştirilmesi çalışmaları 20. yüzyılın ortalarına kadar sürmüş, son büyük yenilik 1983 yılında yapılmıştır. Kamu harcamalarında yasama denetimini güçlendirmeyi ve kaynak kullanımında performansı amaçlayan bu yenilikle; Genel Denetçi parlamentonun memuru haline getirilmiş, kurumun adı Ulusal Denetim Ofisi olarak değiştirilip faaliyetlerini denetlemek üzere Parlamento bünyesinde Kamu Hesapları Komisyonu kurulmuştur (National Audit Act, 1983: 1; NAO: *History of the NAO*).

1983 tarihli düzenlemeyle siyasal etkiler karşısında bağımsızlığı anayasal güvence altına alınan Genel Denetçi, günümüzde anayasal olarak parlamento adına hareket etmektedir (McEldowney, 1991: 938-939-941-950). 2008 yılında Adalet Bakanlığınca yayınlanan ve Sayıştay'ın anayasal kimliği açısından önemli bir belge olan "İngiltere'nin Yönetimi ve Anayasal Yenileşme" adlı çalışmada kurumun; hükümetten bağımsız, Kamu Hesapları Komisyonu kanalıyla parlamento karşı sorumlu bir hükümet denetçisi olduğu, denetim raporlarını parlamento Kamu Hesapları Komisyonu kanalıyla aktaracağı hüküm altına alınmıştır (Ministry of Justice, 2008: 64). Ayrıca 2009 tarihli "Anayasal Reform ve Yönetişim Tasarısı"nda Sayıştay ve Genel Denetçinin yer alması, bu ikilinin anayasal niteliğini zımnen ortaya koymuştur (Dunleavy ve diğ., 2009: 10; Maer ve diğ., 2009: 50).

Kurum Genel Denetçi tarafından yönetilirken ulusal denetim stratejisi Genel Denetçi ve Sayıştay tarafından ortaklaşa hazırlanır (Köse, 2007, 106; Maer ve diğ., 2009: 56). Atamasında muhalefet ve iktidarın tam mutabakatı gereken Genel Denetçi; muhalefet partisinin üyesi olan Kamu Hesapları Komisyonu Başkanı'nın uygun görüşü üzerine Avam Kamarası adına

Başbakan'ın sunumuyla Kraliçe tarafından atanır (Bourn, 2005: 39). İngiltere'de yasama ve yürütme arasında kuvvetler ayrımı yerine görev ayrımı ilkesi geçerli olduğundan, atamayı yasama ve yürütme ortaklaşa yapar (Gözübüyük, 2000: 33; Köse, 2007: 107). Bağımsızlığını güçlendirmek için Genel Denetçi'ye yüksek mahkeme hakiminkine denk maaş ödemesi yapılır ve bu ödemeler merkezi bütçeden karşılanır (Maer ve diğ., 2009: 51). 2011 yılındaki Bütçe Sorumluluğu ve Ulusal Denetim Yasası ile Sayıştay; içerisinde Genel Denetçinin de yer aldığı 9 üyeden oluşan ve kurumun stratejik yönetimini sağlamak üzere oluşturulan Yönetim Kurulu tarafından yönetilen bir yapıya dönüştürülmüştür. Kurulun rolü; parlamento tarafından belirlenen ihtiyaçları karşılamak, kurul kararlarıyla Genel Denetçinin bağımsızlığı arasındaki dengeyi koruyarak etkili kurumsal yönetimi sağlamaktır. Yeni düzenlemeyle Genel Denetçinin; kurumun tek yöneticisi ve yasamanın bağımsız bir memuru olma özelliği korunmuş, sınırsız bir görev süresi yerine 10 yıllık bir sabit dönem tespit edilmiştir (Maer ve diğ., 2009: 51-52; NAO, 2011: 5; NAO: *History of the NAO*).

Kurumun yasamayla ilişkisi belirgin prosedürlere bağlanmış ve hazırlanan raporlarla somutlaşmıştır. Bu çerçevede mali yılın bitiminden itibaren 6 ay içerisinde, Sayıştay bütçe uygulamasına yönelik raporu; denetlenen kuruma ve ilgili komisyon kanalıyla parlamentoya sunar (Köse, 2007: 65-89). Ayrıca kurum tüm bakanlıkların performans ölçümlerinin kapsam ve kalitesi üzerine parlamentoya genel bir rapor hazırlar (Sakal ve Şahin, 2008: 14). Kurum, kendi performansına ilişkin bir değerlendirmeyi de Parlamenta sunar veya bağımsız bir denetçi tarafından Sayıştay'ın etkinlikleri değerlendirilerek ulaşılan sonuçlar Parlamenta raporlanır (Köse, 2000: 49). Kurumun harcamaları esas olarak merkezi bütçeden aktarılan kaynaklarla finanse edilirken; aynı zamanda Yönetim Kurulu onayıyla bakanlık dışı bağımsız kamu kurumlarından ve diğer iş sahiplerinden denetim harç geliri ve uluslararası çalışmalardan da faaliyet geliri elde etmektedir (NAO, 2013: 37).

Sayıştay'ın denetim kapsamına; merkezi hükümet, merkezi hükümetçe finanse edilen kurumlar, kamu gelirleri, özelleştirme programları, gelir ve giderleri girer (Kaya, 2000: 28; McEldowney, 1991: 934). 1982 yılında Yerel Yönetim Finansman Yasası'nda yapılan değişiklikle kuruma, yerel yönetimlerin performans denetimini yapma yetkisi de verilmiştir (Local Government Finance Act, 1982: 21-22; Nath ve diğ., 2005: 16). Denetim kapsamı dışında kalan siyasi partilerin mali denetimi, Seçim Komisyonunca atanan denetçi tarafından gerçekleştirilse de kurum her yıl düzenli olarak Komisyonun faaliyetlerini VET yönünden inceler; Komisyon'un kendine yıllık olarak sunduğu hesapları denetleyip, sonuçları parlamentoya raporlar (Political Parties, Elections and Referendums Act, 2000: 35-136).

Temel görevi denetim olan Sayıştay, mali ve performans denetimi yapar. Mali tabloların incelenmesine yönelik *mali denetim* kapsamında, tüm hükümet kuruluşlarının mali tabloları denetlenir, sonuçları parlamentoya raporlanır ve ayrıca bir öneri mektubuyla denetlenen kurumlara mali yönetimlerini daha iyi hale getirebilmeleri için kurum görüşü bildirilir (NAO, 2011: 8-12; NAO, 2013: 8-12). İngiltere'de denetim mantığı 1980'lerin başında Yeni Kamu Yönetimi (New Public Management-NPM) Teorisi kapsamında paranın karşılığı denetiminin tartışılmasıyla değişmiş ve kuruma 1983 yılında yerel yönetimler ve merkezi hükümet üzerinde *performans denetimi* yapma yetkisi verilmiştir (Azuma, 2003: 85; Pollitt ve diğ., 1999: 19; Nath ve diğ., 2005: 11-16-23). Kurum; "*az harca, akıllıca harca ve iyi harca*" yaklaşımını benimseyerek VET kriterlerini içselleştirmiştir (English ve diğ., 2010: 64-65). Etkinlik ve program verimliliği denetimi şeklinde yürüttüğü performans denetimleriyle; kamu proje ve programlarının nasıl yürütüldüğünü ve bu faaliyetlerin paranın karşılığını verip vermediğini tespit etmeyi, kamu kurumlarının gelişimini sağlamayı, kamu maliyesinde VET'in artırılması yönünde kurumlara tavsiyelerde bulunmayı amaçlar. Resmi raporlamanın parçası olan ancak yıllık denetim

raporundan bağımsız olan performans denetimi raporları, kurumların belirlenen amaçlarına ulaşmak için kaynaklarını optimum seviyede kullanıp kullanmadığını araştırır (Nath ve diğ., 2005: 8-11; Barzelay, 1997: 246; NAO, 2011: 8-13).

Kurumunun denetim görevine ek olarak öngörü, soruşturma ve danışmanlık görevleri de vardır. Bu çerçevede Sayıştay; hükümet çapında karşılaşılan ve içerisinde bilginin, bilişim teknolojilerinin etkin kullanımının, mali yönetimde iyi uygulamaların yer aldığı sistematik sorunlar hakkında geniş kapsamlı analizler yapıp öngöründe bulunur. Kurum, parlamenterler veya yurttaşlar tarafından endişe edilen hususlar hakkında soruşturmalar yürütür (NAO, 2013:9). Hükümete fayda-maliyet ve mali yönetim konularında performansını artırması yönünde yardımcı olup; Kamu Hesapları Komisyonu ile doğrudan çalışarak parlamentoya, hükümete yönelik incelemelerinde yardımcı olmak üzere bağımsız danışmanlık hizmeti sunar. Uluslararası manada; BM Denetim Kurulu'nun bir üyesi olan Sayıştay; Uluslararası Ceza Mahkemesi, Dünya Meteoroloji Teşkilatı, Dünya Gıda Programı gibi uluslararası kuruluş ve girişimlerin denetimlerine katılıp gelişmekte olan ülkelere devlet denetimi konusunda destek verir (NAO, 2009: 14; NAO, 2010: 15-19; NAO, 2011: 14).

## 2. Kanada'da Sayıştay (The Office of the Auditor General of Canada)

Parlamenter monarşi olan Kanada'da yüksek denetim, 19. yüzyılın sonlarına kadar Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmüş, 1878'de ilk Genel Denetçinin atanmasıyla yürütmeden bağımsız hale gelmiştir. 1950'lere gelindiğinde, Genel Denetçi hükümet politikalarının yerindeliğini denetleyerek yetki alanını aşmış ve hazırladığı raporlar tartışmalı hale gelmiştir. Buna bağlı olarak bir teşkilat yasasının hazırlanması fikri yaygınlaşmış ve 1977 yılında Genel Denetçi Yasası kabul edilmiştir. Bu düzenlemeyle sorumlulukları netleştirilen Genel Denetçiye mali denetim yanında, hükümet çalışmalarının etkinliğini inceleme yetkisi verilmiştir. 2005 yılında Bütçe Uygulama Yasası'nın 2006 yılında da Federal Sorumluluk Yasasının kabulüyle Genel Denetçi Yasasında önemli değişiklikler yapılmış ve Genel Denetçinin performans denetimi çerçevesinde yetki alanı genişletilmiştir (OAG, 2012: *A Brief History*).

Kurumun yasal çerçevesi; Genel Denetçiye kamu hesaplarına ilişkin gerekli gördüğü incelemeleri ve soruşturmaları yapma; mali yıla ait işlem ve tabloları, yılsonu mali varlık ve yükümlülük tablolarını inceleme yetkisini veren *Genel Denetçi Yasası* ve *Mali Yönetim Yasası* ile çizilmiştir (OAG, 2008: *Enabling Legislation*; Auditor General Act, 1985: 4; Financial Administration Act, 1985: 55-56). Anayasada Sayıştay'a ilişkin hüküm bulunmadığından, kamu gelir ve harcamalarına ilişkin hükümlerden yola çıkarak kurumun anayasal kimliğine ulaşılabilir. Bu çerçevede anayasal olarak hükümet parlamentonun verdiği yetkiyle gelirleri toplayıp harcamaları yapar ve bunların takibi de yasama denetimi şeklinde Sayıştay tarafından yapılır. Sayıştay bu denetimlerle parlamentoya hükümet faaliyetleri hakkında tarafsız bilgi sağlar ve tavsiyelerde bulunur (OAG, 2010: 14-16; The Constitution Act, 1987: 31).

Yasama ve yürütmeden bağımsız olan Sayıştay, parlamentonun teşkilat yapısı altında yer alır ve Genel Denetçi de parlamentonun memuru olarak görev yapar (OAG, 2008: *A Strategic Plan for the OAG*; OAG, 2011: *Who We Are*). Genel Denetçi, parlamentoda görüşülerek tek dönemliğine Genel Vali tarafından 10 yıllık süreyle atanır (Auditor General Act, 1985: 3; Köse, 2007: 178). Genel Denetçi Yasasının 4. maddesinin birinci fıkrasındaki "*Genel Denetçiye Kanada Yüksek Mahkemesi'nin ikinci hâkimi için ödenen ücret tutarında bir maaş ödenir*" hükmüyle Genel Denetçinin özlük hakları yüksek mahkemede görev yapan ikinci hâkimlerle zımnen denk tutulmuştur.

Öncelikle parlamentodan gelen talepleri karşılamakla yükümlü olan Sayıştay, parlamentoya ilişkilerini Kamu Hesapları Komitesi kanalıyla kurar (Köse, 2000: 47; Wiersema ve Flaherty, 2011: 15). Komite, hükümet faaliyetleri hakkında yasamaya bilgi sağlayan denetim raporlarını incelemekle sorumludur. Kanada’da muhalefet, hükümet faaliyetlerinin denetim ve değerlendirmesine ve bu yönde Sayıştay raporlarına büyük önem attığından Komitenin başkanı muhalefet partilerine mensup milletvekilleri arasından seçilir (Sayın, 1998: 15-16). Yukarıda da belirtildiği üzere kurumla yürütme arasındaki ilişkiler Genel Denetçi Yasası’nın kabulüyle netleşmiş; kurumun hükümet politikalarının yerindeliğini denetlemesi ve hükümete direktiflerle müdahalesi önlenmiştir (Özsemerci ve diğ., 2004: 21; Köse, 2007: 178).

Günümüzde kurumun denetim kapsamına; federal hükümet, bazı Kraliyet İşletmeleri, Nunavut, Yukon ve Kuzeybatı Bölgesi Hükümetleri, kurum ve şirketleri girerken; siyasi partiler denetim kapsamı dışındadır (OAG: *Covering the Spectrum of Government Activities*; Robertson, 1999). Kurum uluslararası denetim çerçevesinde Uluslararası Çalışma Örgütü gibi kuruluşların denetimlerini de yapmaktadır (OAG, 2012: *International Activities*).

Sayıştay’ın görevi; hükümetin, bölgelerin ve kraliyet işletmelerinin mali denetimini, kraliyet işletmelerinin özel incelemesini, kurumların performans denetimini yapmaktır (OAG, 2010:1; Wiersema ve Flaherty, 2011: 5). Kurum *mali denetim* çerçevesinde; federal ve bölgesel hükümetlerin ve kraliyet işletmelerinin mali tablolarını denetleyip ulaştığı sonuçları yıllık olarak parlamentoya raporlar (OAG, 2007: *Financial Audits*). Sayıştay’ın Kraliyet İşletmelerine yönelik incelemeleri, bir performans denetimi şekli olan *özel inceleme* şeklinde her 10 yılda bir yapılmaktadır (Financial Administration Act, 1985: 107-109). 1977 yılında Genel Denetçi Yasasıyla; hükümet faaliyet ve programlarının VET kriterlerine uygunluğunu, bu programlara yönelik alınan önlemlerin yeterliliğini ve programların etkinliğini tespit edip sonuçlarını parlamentoya sunmak için Genel Denetçiye *performans denetimi* yapma yetkisi verilmiştir (OAG, 2004: 14-17; Wiersema ve Flaherty, 2011: 16). Genel Denetçi Yasasıyla performans denetimi konu seçiminde önemli bir takdir yetkisi verilmiş olan kurum; parlamentonun büyük önem attığı, parlamenterlerin ve yurttaşların dikkatini çekebilecek ve federal kurumların karşılaştığı yüksek riskli (kamu mal varlığını, sağlığını ve güvenliğini ve piyasayı tehdit edebilecek) alanlara odaklanır (OAG, 2007: *Performance Audits*). Performans denetimleri 18 ayda ve planlama, inceleme ve raporlama olmak üzere 3 aşamada yürütülür. Her aşamada denetim ekibi; her denetimde ayrı ayrı oluşturulan, denetim planlarını ve sonuçlarını gözden geçiren, ekibe tavsiyelerde bulunan iç ve dış uzmanlardan müteşekkil bir Danışma Kurulu ile birlikte çalışır. Performans denetimlerine ilişkin Genel Denetçi raporları, hükümet faaliyetlerinin kalıcı ve olumlu değişimi için gerekli önerileri içerir. Bu önerilerin hükümet tarafından dikkate alınıp alınmadığını tespit ve takip etmek üzere izleme denetimleri yürütülür ve sonuçları yıllık denetim raporuyla birlikte yayınlanır (OAG, *Managing Performance Audits-From Planning to Reporting*; OAG, 2007: *Performance Audits*; OAG, 2004: 33).

Kurum çalışmalarında etkinliği artırmak, kaynak kullanımında düzenliliği ve VET’i sağlamak üzere çeşitli yazılı kurallar geliştirmiştir. Bunların önde gelenleri Sayıştay denetimlerinde asgari gerekleri tespit eden “Profesyonel Denetim Standartları” ve Genel Denetçinin ve denetçilerin denetimlerde dikkate alması gereken asgari şartları gösteren “Değerler, Etik ve Mesleki Davranış Kuralları”dır (OAG, 2012: *Code of Values, Ethics and Professional Conduct*; OAG: *Ensuring the Quality of Audits*).

Denetimde etkinliği sağlamak için kurum kendi talebiyle belirli aralıklarla dış denetime tabi tutulmaktadır. Bu kapsamda ilk olarak 1999’da bağımsız bir denetim firması Sayıştay’ın kalite yönetim sistemini incelemiş; 2003’te performans denetimi uygulamaları İngiliz Sayıştay’ı

tarafından yönetilen uluslararası bir ekip tarafından değerlendirilmiş ve son olarak 2009'da Avusturalya Sayıştay'ı performans denetimine yönelik kalite yönetim sistemini analiz etmiştir (OAG: *Ensuring the Quality of Audits*). Bunlara ek olarak kuruma ait mali tablolar her yıl düzenli olarak, Hazine Kurulu tarafından atanan bir dış denetçi tarafından denetlenip, denetim raporu parlamentoda tartışmaya açılmaktadır (Auditor General Act, 1985: 12; OAG: *Scrutinizing the Office of the Auditor General*).

### 3.ABD'de Sayıştay (Government Accountability Office)

ABD'de yüksek denetim sorumluluğu 1921 yılına kadar Hazine tarafından üstlenilmiştir. I. Dünya Savaşı yıllarında artan kamu harcamaları hakkında Kongre'ye bilgi sağlanması ve dağınık mali yönetimin düzenlenmesi için 1921 tarihli "Bütçe ve Muhasebe Yasası" ile Sayıştay yasasının teşkilat yapısı altında, bağımsız bir kurum olarak kurulmuştur (GAO: *The History of GAO-GAO's Start*, Azuma, 2004: 91; Walsh, 1996: 235; Burrowes ve Persson, 2000: 90). Kuruluşunun ilk yıllarında yarı yasama yarı yürütme sorumluluğuna sahip bir kurumken; 1986 yılında Yüksek Mahkeme Sayıştay'ın yürütmeden ayrı bir kurum olduğuna hükmetmiştir (Walsh, 1996: 235). 2004 yılında "Beşeri Sermaye Reformu Yasası" ile kurumun adı "Hükümet Sorumluluk Ofisi" olarak değiştirilmiş; federal çalışanlar ödeme sisteminden ayrılmış ve performansa dayalı ücret sistemi kurulmuştur (GAO: *Our Name*).

Yürütmeyi bağlayan çoğu yasadaki muaf olan kurum, faaliyetlerinde pek çok yasa hükmüne tabidir (GAO, 2010: 5). Bu çerçevede günümüzde kurumun genel işleyişi, görev ve sorumlulukları bağlamında yasal çerçevesini; 1921 tarihli *Bütçe ve Muhasebe Yasası*, 2008 tarihli *Sayıştay Yasası*, *Federal Yöneticilerin Dürüstlük Yasası*, *Devlet Performansı ve Sonuçları Yasası* ve *Federal Mali Yönetimi Geliştirme Yasası* çizmektedir (GAO: *The History of GAO-GAO's Start*; Government Accountability Office Act, 2008; GAO, 2011c: 5). Sayıştay'a ilişkin açık bir hükmün olmadığı Anayasa'da "*Yasanın verdiği harcama yetkileri olmadan hazineye para çekilemeyecek ve kamu gelir ve giderlerinin düzenli bir raporu yayınlanacaktır* (BDTD, 1987: 31)" ifadesiyle kurumun Kongreye raporlama görevine işaret edilmiştir.

Federal devletin parçası olan ve kurumu yöneten Genel Komptrolör (McCrae ve Vada, 1997: 222); Senato, Temsilciler Meclisi ve her iki büyük siyasi parti üyelerinden oluşan bir kongre komisyonu tarafından hazırlanan aday listesi içerisinde, yasamanın onayıyla ve Başkan tarafından 15 yıllık bir dönem için atanır ve sadece yasama tarafından görevden alınır. Komptrolör'lük yapmış bir kişi; görev süresi sona erdikten sonra Sayıştay'da hiçbir görev üstlenemez ve herhangi bir federal kurumda da görev yapamaz. Kurumdaki diğer tüm görev pozisyonları, rekabetçi liyakat esasına göre doldurulurken, bu görevliler diğer tüm devlet memurlarının sahip olduğu koruma ve haklara sahiptir (OECD, 2002: 82). Kurum bünyesinde ayrıca Başmüfettişlik Ofisi bulunmaktadır. Kurumda iç denetim yapmak üzere oluşturulmuş bağımsız bir yapı olan Ofis; Sayıştay program ve faaliyetlerini değerlendirip denetlerken, kurumun VET kriterlerine uygun çalışmasını teşvik için öneride bulunur. Başmüfettiş doğrudan Genel Komptrolörce atanır ve görevden alınır (Government Accountability Office Act, 2008: Sec.5; GAO: *Office of the Inspector General*).

Sayıştay yasamayla ilişkisini Senato ve Temsilciler Meclisi komiteleri, muhalefet ve iktidar üyeleri aracılığıyla kurar. Bu çerçevede kurum Senato "*Hükümet İşleri Komitesi*" ve Temsilciler Meclisi "*Hükümet Reform Komitesi*" ile yakın ilişki içerisinde. Bu komiteler Sayıştay'ı denetleyip denetim raporlarını kabul etmekten sorumlu olup; denetim yetkisini, devlet bütçesini kontrol etme ve ödenekleri değiştirme yetkisine sahip olan Senato ve Temsilciler Meclisi "Ödenek Komiteleri" ile paylaşır. Kurum yürütmeden bağımsız olup, bu durum teamüllerle güvence altına alınmıştır. Kurumun bütçe teklifi hiçbir değişikliğe uğramadan, Başkanlık bütçe

teklifi içerisinde yer alır (OECD, 2002: 38-82-84). Bağımsızlığı korunan kurumun yürütmeye müdahalesi de önlenmiştir. Şöyle ki; denetim raporlarındaki tavsiyelere uyma konusunda denetlenen kurum tamamen serbesttir (Azuma, 2004: 91). Aksi bir durum yasamanın Sayıştay vasıtasıyla yürütmeye müdahalesi anlamına geleceğinden; bu durum sert güçler ayrılığı ilkesinin uygulandığı ABD hükümet sistemi ile örtüşmez.

Federal kurumların mali, performans ve yönetim denetimlerini ve politika analizlerini yapmak, bunlara ilişkin hukuki görüş belirtmek ve ihalelerin reddini teklif etmek gibi geniş bir sorumluluk ağına sahip Sayıştay'ın denetim kapsamı da geniş tutulmuştur (GAO, 2006; GAO, 2012: 10). Bu bakımdan Sayıştay; sosyal güvenlik, kamu güvenliği, satın alma ve sözleşme yönetimi, program verimliliği ve etkinliği, iş süreçleri ve yönetimi üzerine denetim ve değerlendirmeler yapmaktadır (GAO, 2011a: 28). Siyasi parti ve kampanyaların denetimini de yapan kurum, kamu sermayeli şirketlerin yönetim denetimini de üstlenmiştir (Nath ve diğ., 2005: 14).

Temel görevi kamu harcama ve gelirlerini denetlemek olan kurum; Komptrolör'ün onayı/görevlendirmesi ve Sayıştay'ın inisiyatifiyle, iki meclisten birinin görevlendirmesi veya Komptrolör'e yönelik mektubuyla, iki meclisin komite başkanlarının veya kıdemli muhalefet parti üyesinin veya Kongre üyelerinden birinin özel denetim talebiyle denetime başlar (Nath ve diğ., 2005: 3; OECD, 2002: 84). Denetimin başlatılması usullerinin çokluğuna rağmen, denetimlerin % 90'ı komite başkanlarının talebi üzerine yapılır. Kurum denetimlerini mali ve performans denetimi şeklinde yapar (OECD, 1996: 101, Burrowes ve Persson, 2000: 90). *Mali denetimler*; mali tabloların mali raporlamaya uygunluğu hakkında görüş sağlamak üzere yapılan *mali tablo denetiminden* ve hesap ve mali tablolara ilişkin görüş oluşturmak için yeterli ve uygun kanıtın toplanması, hükümet programlarının uygunluğunun denetlenmesi şeklinde yürütülen *diğer ilgili mali denetimlerden* oluşur (GAO, 2011a: 14-15). Dünyada 1970 sonrasında kurumsal uygulama haline gelen *performans denetiminin* öncülerinden olan ABD, "*Daha az parayla daha iyi çalışan bir hükümet*" yaklaşımını benimsemiştir (McCrae ve Vada, 1997: 204; Burrowes ve Persson, 2000: 89). ABD'de performans denetimi ihtiyacı II. Dünya Savaşı sonrasında belirmiş; performans denetimine ilişkin ilk tecrübe federal işletmelerin performans denetimine tabi tutulacağını belirten 1945 tarihli Devlet İşletmeleri Kontrol Kanunuyla edinilmiştir. Devam eden yıllarda yasallığa odaklanan denetim yaklaşımı, faaliyetlerin performansını değerlendirmeye çevrilmiştir. Günümüzde Sarı Kitap olarak anılan "Devlet Kurumlarının Program, Faaliyet ve İşlemlerinin Denetim Standartları" 1972'de yayınlanmış, Sayıştay'ın kamu sektöründe etkinliği araştıran bir gözetim kurumu olduğu ilan edilmiştir. 1977 tarihli Yolsuzluk ve Rüşveti Önleme Yasası; kuruma, siyasi kampanya ve partilerin ve diğer hükümet kurumlarının yönetim ve finansmanının performans denetimini yapma yetkisini vermiştir (Nath ve diğ., 2005:3-14-15-21-23-24). Kurum günümüzde etkinlik, program verimliliği ve performans yönetimi kapasite denetimi şeklinde yürüttüğü performans denetimlerinde (Barzelay, 1997: 246); uzun vadeli stratejik plan, performans planı, performans ve hesap verme sorumluluğu raporu şeklinde üç süreç izlemektedir. *Stratejik plan* 6 yıllık bir dönemi kapsarken, her iki yılda bir revize edilir. *Performans planı*; Devlet Performans ve Sonuçları Yasasına dayanılarak bir mali yıl için hazırlanır. Stratejik plan ve performans planına göre yürütülen performans denetimi bulgu ve tavsiyelerini içeren *Performans ve Hesap Verme Sorumluluğu Raporu* da aynı yasaya atfen mali yılın bitiminden hemen sonra Kongreye sunulur (Azuma, 2004: 91-92). Performans denetim ekiplerinin çalışmaları; istatistik, ekonometrik modelleme ve bilgi teknolojileri gibi konularda uzman teknik ekiplerce desteklenir (GAO, 2005: 3). Performans denetimi raporları, kurumun Kongre'ye karşı resmi raporlama görevinin parçası olup, yıllık denetim raporundan bağımsızdır (Nath ve diğ., 2005: 8).

Sayıştay denetim görevine ek olarak danışmanlık başlığı altında pek çok görev yapar. Kurum; yürütmenin kullandığı muhasebe sistem ve kontrollerini değerlendirme; federal, federe ve yerel yönetimler için denetim standartlarını yayınlama; kamu gelir ve harcamalarını ilgilendiren konularda rapor çıkarma görevlerini yürütür (OECD, 1996: 101). Bütçenin uygunluğu üzerine görüş bildirerek bütçe sürecine aktif şekilde katılır. Sayıştay'ın devlet bütçesi üzerine yorumsal görüşleri bir norm istisnası niteliğinde olup; bu istisna da hükümet politikalarının uygunluk ve performansını inceleme asli görevinin doğal uzantısıdır (Tripathi, 2008: 96). Buna ek olarak Sayıştay; yönetim reformu ihtiyacının belirlenmesinde Kongreye destek sağlar ve borç krizlerine ilişkin sorunlar hakkında tavsiyelerde bulunur (OECD, 1996: 101). Kurum, ABD'nin dünyadaki yeri, karşılaştığı güçlükleri ve yeni eğilimleri, mevcut politika yollarının yurtiçi ve dışında uzun vadeli sonuç ve etkilerini kavraması için parlamenterlere yardımcı olur. Bu itibarla "21. Yüzyılın Zorlukları" adlı raporunda; mevcut hükümet politika, program ve faaliyetlerinin iş gücü piyasalarını, yaşam beklentilerini, güvenlik stratejilerini vb hususları ne denli gözetip etkilediğini tespit etmeye çalışmıştır (Hsing, 2006).

Sayıştay etkin muhasebe sisteminin tesisi için güçlü devlet denetiminin gerekliliğinden yola çıkarak (Burrowes ve Persson, 2000: 90) "Sarı Kitap" adlı rehberi yayınlamıştır. Temel denetim standartlarını belirleyen rehber; denetçide olması gereken mesleki nitelikleri de tarif eder. Rehber hazırlandığı tarihten günümüze kadar; denetim meslek ve faaliyetinin çağdaş kamusal ihtiyaçları karşılayabilmesi için hükümet, muhasebe firmaları ve üniversitelerden uzman tavsiyeleriyle pek çok defa güncellenmiştir (Hsing, 2006). Bilişim teknolojilerinden etkin şekilde faydalanan kurum, kamu sektöründeki yolsuzlukların yurttaşlarca ihbar edilebilmesi için "FraudNet" adlı bir iletişim kanalı da oluşturmuştur (GAO, *FraudNet/Reporting Fraud*).

Denetimlerde etkinliği artırmak amacıyla; kalite kontrol sistemlerinin yeterliliğini ve faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmek üzere Sayıştay her üç yılda bir bağımsız dış denetime tabi tutulmaktadır (GAO: *Peer Review*). 2004, 2007 ve 2010 yıllarında Sayıştay'ın performans denetimi uygulamaları ve kalite güvence sistemi farklı Sayıştaylardan oluşan uluslararası bir denetim ekibi tarafından denetlenmiştir (GAO, 2005: 1; GAO, 2008: 1; GAO, 2011b: 3-10). 2005 yılında ise Sayıştay'ın mali denetime yönelik kurduğu kalite güvence sistemi KPMG tarafından denetlenmiştir. (KPMG, 2005).

#### 4. Avustralya'da Sayıştay (Australian National Audit Office)

Federal yapıya sahip olan Avustralya'da Sayıştay; ilk Commonwealth Parlamento toplantısında ulusal hükümete ilişkin zorunlu kurumların acilen tesisinin kararlaştırılmış üzerine 1901 yılında Denetim Yasasıyla kurulmuştur (Wanna ve diğ., 2001: 6-7). Avustralya'nın 1980'lerde başlattığı Kamu Hizmet Reformu'yla merkezîyetçi, bürokratik ve kapalı kamu yönetiminden; âdem-i merkezîyetçi, hesap verebilen ve saydam kamu işletmeciliğine geçilmiş, bürokrasi üzerinde yasama kontrolü artırılmış, performansa dayalı ücrete ve program bütçe sistemine geçilmiştir (Cangir, 2003: 381-403-404). Yüksek denetim de yaklaşıma uygun olarak yeniden tasarlanmıştır. Bu çerçevede 1997 yılında Genel Denetçi Yasası kabul edilerek kurumun yetki ve bağımsızlığı güçlendirilmiş, Genel Denetçi parlamentonun memuru haline getirilmiştir (McCrae ve Vada, 1997: 204; ANAO: *History of the ANAO*).

Kurumun yasal çerçevesini Sayıştay'ın kuruluşunu ve Genel Denetçinin görev ve yetkilerini düzenleyen *Genel Denetçi Yasası*, federal kaynakların doğru kullanım ve yönetimini sağlamaya yönelik *Mali Yönetim ve Hesap Verme Sorumluluğu Yasası* ve eyalet yetkilileri ile şirketleri için raporlama esaslarını, hesap verme sorumluluğu ve diğer kuralları tespit eden *Federal Kurumlar ve Şirketler Yasası* çizmektedir (ANAO: *Legislation*; Auditor-General Act, 1997: 2). Anayasa'da kuruma ilişkin hüküm bulunmayıp, Kolonyel dönemden gelen anlayışla



kamu gelir ve giderlerinin denetime tabi tutulacağı belirtilmiştir (Commonwealth of Australia Constitution Act, 1901: 37).

Sayıştay, kurumun başı ve parlamentonun memuru olan Genel Denetçi tarafından yönetilir (OECD, 2002: 78; ANAO: *About Us*). Genel Denetçi, bir kereliğine ve 10 yıllık dönem için Başbakan'ın Kamu Hesapları ve Denetimi Ortak Komitesi'ne (JCPAA) atama önerisinde bulunması üzerine Genel Vali tarafından atanır. Genel Denetçi yalnızca yolsuzluk, mesleği kötüye kullanma, zihinsel-fiziksel yetersizlik nedeniyle yasama kararıyla görevden alınabilir. Bağımsızlığın gereği olarak Genel Denetçi, denetime ilişkin kararlarında hiçbir otorite ve kişiden talimat almaz (Auditor-General Act, 1997: 5-38-39). Bunlara ek olarak Genel Denetçi Yasasıyla kurumda, ABD'deki Başmüfettişliğe benzer, Bağımsız Denetçi adında bir pozisyon kurulmuştur (Auditor-General Act, 1997: 31). JCPAA onayıyla Genel Vali tarafından atanan Bağımsız Denetçi; Sayıştay'a ait mali tabloların yıllık denetimini yürütmek ve kurumun performans denetimini yapmakla sorumludur (Auditor-General Act, 1997: 32; ANAO: *External Audits*).

Yasamadan gelen talepleri karşılamakla sorumlu olan kurum, yasamayla ilişkilerini 16 üyeli JCPAA kanalıyla kurar. Kurumun tüm raporlarını değerlendiren JCPAA, aynı zamanda kendi inisiyatifiyle veya diğer parlamento komitelerinin başvurularına cevaben incelemelerde bulunabilir (Köse, 2000: 47; OECD, 2002: 37-38-80). JCPAA'nın temel görevi, yasamanın tahsis ettiği fonları kullanan Yürütme Birimlerinin faaliyetlerini incelemektir. Bu bağlamda JCPAA; Genel Denetçinin tüm raporlarını Parlamento'ya gitmeden önce inceleme, federal devletin tüm mali tablo ve hesapları ve Genel Denetçi raporları hakkında değerlendirmede bulunma yetkisine sahiptir. JCPAA; Sayıştay'ın yıllık bütçe teklifini inceleyerek, bütçesinin devlet bütçesine dâhil edilmesi için öneride bulunur. Ancak hükümetin bu öneriye uyma zorunluluğu yoktur (OECD, 2002: 80).

Kurumun denetim kapsamına Commonwealth<sup>1</sup> Kamu Sektörünü oluşturan; yürütme birimleri, federal kurumlar, işletmeler ve iştirakleri girer (Auditor-General Act, 1997: 11). Siyasi partilerin denetimi Seçim Komitesi tarafından yapılırken, Sayıştay'ın bunlar üzerinde denetim yetkisi yoktur. Yalnızca Genel Denetçi, Seçim Komitesinin kurduğu komisyonda idari bir göreve sahiptir (Commonwealth Electoral Act, 1918: 53).

Kurum denetim görevi kapsamında; mali ve performans denetimi ve güvence incelemeleri yapmaktadır. *Mali denetim* çerçevesinde; kamu sektörü mali tablolarını Avustralya Muhasebe Standartlarına ve Devlet Raporlama Çerçevesine uygunluğu açısından yıllık bazda denetler ve parlamentoya biri ara diğeri nihai iki rapor sunar. (Auditor-General Act, 1997: 7; ANAO, 2011: 2). Mali denetime konu olan kuruluşlar, ayrıca bu denetimler için Genel Denetçi tarafından yıllık tespit edilen ücret skalası üzerinden denetim harcı öderler (Auditor-General Act, 1997: 7).

Denetim Yasası'nda 1979'da yapılan değişiklikle, kuruma *performans denetim* yetkisi verilmiş ancak uygulamanın ilk yıllarında yasal sorunlarla karşılaşmıştır. Zira performans denetimini tutumluluk ve verimlilik denetimi şeklinde tanımlayan yasa; verimlilik kavramını tanımlamayıp etkinlik denetimine yer vermediği için performans denetimi yorumu açık hale gelmiştir. Aynı zamanda hükümet ve bürokratlar, yasanın tutumluluk ve verimlilik konularında performans denetimini sınırlandırdığını, bunun da denetimlerden beklenen faydayı azaltacağını öne sürmüştür. Bu eksikliğin giderilmesi için takip eden senelerde yasadaki değişiklikler yapılmıştır (McCrae ve Vada, 1997: 205-206). Nihayetinde 1997 yılında Genel Denetçi Yasası'nın kabulüyle

<sup>1</sup> Avustralya'ya ilişkin "Commonwealth" kavramı literatürde ABD'deki "Federal" kavramına karşılık gelmektedir (Garner, 2009: 315). Bu itibarla çalışmada anlatım kolaylığı sağlanmak için "Commonwealth Otoriteleri" yerine "Federal Kurumlar", "Commonwealth Şirketleri" yerine "Federal İşletmeler" kavramları kullanılmıştır.

performans denetimi hukuka uygunluğu da kapsayacak şekilde tasarlanmış; Genel Denetçi'ye her kamu sektörü birimini ayrı ayrı veya sektörü bütün halinde istediği zaman performans denetimine tabi tutma yetkisi verilmiştir. Günümüzde etkinlik, program verimliliği ve performans yönetimi kapasite denetimi şeklinde yapılan her bir performans denetimi için ayrı denetim raporu düzenlenerek gerekçeli birer kopyası müzakere için Parlamento'ya, diğer kopyaları da sorumlu Bakana ve denetlenen kurum yöneticisine sunulmaktadır (ANAO, 2011: 2; Barzelay, 2005: 246; Auditor-General Act, 1997: 9-10-11). Genel denetimler neticesinde hazırlanan raporlarda; performans göstergelerinin amacına ulaşip ulaşmadığı değerlendirilip, bu göstergelerin doğruluğu tespit edilerek iyi uygulama örnekleri rapora eklenmektedir (Sakal ve Şahin, 2008: 11-12). Performans denetimi raporları, kurumun yasamaya karşı resmi raporlama görevinin parçası olup, yıllık denetim raporundan bağımsızdır (Nath ve diğ., 2005: 8).

Performans denetimi kapsamında Sayıştay; hükümet politikalarının amacına ulaşip ulaşmadığı ve devlet programlarının yerine getirilip getirilmediği veya ne ölçüde yerine getirildiği konusunda hükümete bilgi vermeyi; bir programın uygulanması için seçilen araçların VET'ini tespit etmeyi; istenen ve istenmeyen, doğrudan ve dolaylı program etkilerini tespit ve analiz etmeyi hedefler (McCrae ve Vada, 1997: 211-212-213). Aynı zamanda kamu kurum ve programlarının işleyişine yönelik hazırlanan performans denetimi programı çerçevesinde; Sayıştay'ın geliştirdiği iyi uygulama tüzük ve rehberleri ile hükümetin hesap verebilir hale getirilmesi amaçlanır. Günümüzde performans denetimleri, Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanan ASAE 3500 güvence standartları kapsamında yürütülür (McPhee, 2009: 10). Kanada, ABD ve İngiltere'de *yasamanın bekçi köpeği* yüksek denetim yaklaşımı, Avustralya'da bu standartların yayınlanmasından sonra yerini *yasamanın çoban köpeği* yaklaşımına bırakmıştır. Bekçi köpeği yaklaşımı; performans denetimiyle harcama sonrası reaktif analizlerde bulunurken yasama ve kamuoyuna geniş kapsamlı bilgi sunmanın peşindedir. Buna karşın çoban köpeği yaklaşımı; performans denetimiyle harcama öncesi pro-aktif analizler yaparak, kamu sektöründe performansı artırma yönünde yol gösterici olma gayretindedir (English ve diğ., 2010: 66-67).

Kurum parlamentonun talebine bağlı olarak performans denetimi kapsamında, ASAE 3000 standartlarına göre *güvence incelemeleri* de yapmaktadır. JCPAA'nın talebi üzerine kurum, İktisadi Devlet Teşekkülleri ve iştirakleri üzerinde inceleme yapıp süreci kendi yönetir. İnceleme tamamlandıktan sonra Genel Denetçi, raporun bir kopyasını Parlamento'ya sunar (Auditor-General Act, 1997: 17; MCPhee, 2009: 10). Kurumun denetimler dışında tavsiye ve bilgi sağlama, Parlamento'ya ve bakanlara yönelik ilave rapor sunma görevleri de vardır (Auditor-General Act, 1997: 20-21-22).

Kurum denetim etkinliğini sağlamak için yasal bir zorunluluk olarak çeşitli standartlar kullanmaktadır (Auditor-General Act, 1997: 20). Avustralya Denetim Standartları olarak anılan ve denetimlerde izlenecek esasları belirleyen bu standartlardan kimi bir denetim türüne atfı yaparken kimisi tüm denetimler için geçerlidir. Örneğin ASAE 3500 standartları, performans denetimlerinde izlenecek usullere ışık tutarken; ASAE 3000 standartları, güvence incelemeleri için kullanılır. Bu standartlardan ASAE ve ASRE serisi Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından; AUS serisi ise Avustralya Muhasebe Araştırma Vakfı tarafından hazırlanmıştır (ANAO: *ANAO Auditing Standards: Legislative Statement*).

### 5.İsveç'te Sayıştay (Riksrevisionen)

Anayasal monarşi olan İsveç'te, 16. yüzyıla dayanan yüksek denetim modern şekliyle 1900'lerin başlarında geçiş amaçlı bir dizi kurumsal yapıyla tesis edilmiştir (Toker, 2003: 315; Maher, 2004: 19; NAO, 2005: 255). NPM akımından etkilenen İsveç'te yüksek denetimin yeniden

tanımlanması gerekmiş; tüm devlet denetimini üstlenecek Sayıştay'ın kurulmasına karar verilerek 2003 yılında Sayıştay'ın görevine başlaması için Anayasa değişikliği yapılmıştır (Azuma, 2003: 85; NAO, 2005: 255).

Kurumun yasal çerçevesi; Genel Denetçilerin parlamentoya yönelik raporlama görevine ve atanmalarına ilişkin hükümleri ihtiva eden *Parlamento (Riksdag) Yasası*, genel olarak Sayıştay'ın denetim konusuna ilişkin hükümlere yer veren *Devlet Faaliyetleri ve Benzerleri Denetim Yasası* ve *Sayıştay Yetki Yasası* ile çizilmiştir (The Riksdag Act, 1974; Riksrevisionen Terms of Reference Act, 2002: Sec.1; Auditing of State Activities, etc. Act, 2002: Sec. 1). Sayıştay dört temel yasadan oluşan İsveç Anayasası'nın *Devletin Şekli Yasası*'nda; parlamento altında örgütlenmiş, devlet faaliyetlerini incelemekle sorumlu, İsveç yurttaşları arasından parlamento tarafından atanan 3 Genel Denetçi tarafından yönetilen bağımsız bir kurum olarak tanımlanmıştır (The Instrument of Government: 114-118).

3 Genel Denetçi tarafından yönetilen kurumda Genel Denetçiler; bir defaya mahsus 7 yıllık bir dönem için atanır ve yalnızca parlamento tarafından görevden alınır. Genel Denetçiler, kurumun faaliyetlerine, mali ve personel yönetimine ilişkin düzenlemelere ve denetim alanlarının aralarında nasıl paylaşılacağına birlikte karar verirken; denetim stratejilerini tespit ederken bağımsız hareket ederler (The Riksdag Act, 1974: 189-190; The Instrument of Government: 114; Riksrevisionen Terms of Reference Act, 2002: Sec.2-5). Kurumda parlamento tarafından ve onun üyeleri arasından atanan bir de Yönetim Kurulu bulunur. Kurul, Sayıştay raporlarındaki tavsiye ve sonuçları göz önünde bulundurarak alınması gerekli siyasal kararlar hakkında kanaatini belirtir, kurumun bütçe ödeneklerini belirler, Genel Denetçi raporlarını karara bağlar. Genel Denetçiler Kurul'a yıl boyunca denetim planının nasıl izlendiğine ilişkin rapor verir (NAO, 2005: 256-257). Sayıştay'ın faaliyetleri Parlamento Finans Komitesi'nce denetlenir (Riksrevisionen Terms of Reference Act, 2002: Sec.19).

Sayıştay'ın denetim kapsamına; devlet daireleri, mahkemeler ve devletçe denetlenen idari makamlar; parlamento ve saray yönetimi; kamu işletme ve fon faaliyetleri; işsizlik yardımları; hanedan üyelerine, ticari kurumlara ve kamu kurumlarına yapılan sübvansiyonlar girer (Auditing of State Activities, etc. Act, 2002: Sec. 2; NAO, 2005: 256). Siyasi partilere devlet yardımlarını düzenleyen Siyasi Partilere Mali Devlet Desteği Yasası'na göre, kurumun siyasi partileri denetleme yetkisi yoktur (Act on State Financial Support to Political Parties, 1972: Sec. 14). Kurum denetimlerde denetlenen kurumlardan denetim harcı alır (Auditing of State Activities, etc. Act, 2002: Sec. 15).

Temel görevi denetim olan kurum mali ve performans denetimleri yapar. *Mali denetimlerde*; kamu kurumlarına ait mali tablo ve hesapların güvenilirliğini ve hukuka uygunluğunu denetler (SNAO: *Our Fields of Operation*). Etkinlik, program verimliliği, performans yönetimi ve kapasite, performans bilgi denetimi şeklinde yapılan *performans denetimleri* (Barzelay, 2005: 246); kamu kurumlarının etkinliği, merkezi bütçe, faaliyet, sonuç ve taahhütleri hakkında yapılır (SNAO, 2010: 59). Tüm performans denetimleri; sorun göstergelerine ve risk değerlendirmelerine dayanır. Bu değerlendirmeler; tutumluluk üzerine olabileceği gibi, etkin olmayan teşkilat yapısı ve mevzuata aykırı işlemlerin varlığı üzerine de olabilir (SNAO: *Our Fields of Operation*). Her Genel Denetçi, parlamentoya yürüttüğü performans denetimlerine ilişkin denetim raporu sunarken (The Riksdag Act, 1974: 143), parlamento da gerekli önlemlerin alınması için raporu hükümete iletir. Hükümet 4 ay içerisinde, rapordaki önerilerle ilgili ne gibi önlemlerin alındığı veya ne yapılması gerektiği hakkında bir rapor hazırlar. Bu rapor; meclisin ilgili komitesi tarafından incelendikten sonra nihai karar için Parlamente'ye sunulur. Performans ve mali denetim raporları spesifik konulara ilişkin olmasına

karşın; kurum bu raporlardan ayrı olarak yıllık ve genel çerçeveli *Genel Denetçi Yıllık Raporu* ve *İzleme Raporu* adlı iki rapor hazırlayıp parlamentoya sunar. *Genel Denetçi Yıllık Raporu*; Genel Denetçilerin mali ve performans denetimine ilişkin önemli gözlemlerini ihtiva eder. *İzleme Raporu* da performans denetimi raporlarındaki tavsiye ve tespitlere kurumlarca uyulup uyulmadığının takibi için hazırlanır (SNAO: *The Outcome of Our Audits*; The Riksdag Act, 1974: 143).

Uluslararası alanda pek çok Sayıştayla işbirliği yapan kurum, gelişmekte olan ülkelerde yüksek denetimin geliştirilmesine yönelik faaliyetlerde bulunur ve parlamentonun finanse ettiği projeleri yürütür. Sayıştay, İsveç'in üye olduğu bazı uluslararası kuruluşların dış denetimlerini de yapar ve bu faaliyetlerden ek gelir sağlar. Sayıştay Lizbon Antlaşması çerçevesinde, Avrupa Birliği'nin dış denetimini yürüten kurum sıfatıyla, AB Sayıştay'ıyla çalışmalar yürütmekte; AB Sayıştay'ına denetimlerde destek sağlayıp denetimlere gözlemci sıfatıyla katılmaktadır (SNAO: *International Cooperation*).

### 6. Danimarka'da Sayıştay (Rigsrevisionen)

Anayasal monarşi olan Danimarka'da, yüksek denetimle anayasal yapı yaşıttır. Nitekim 1849 yılında başlatılan anayasal yapıya geçiş sürecinde; Belçika denetim mahkemesine benzer idari bir hesap mahkemesi kurulması düşünülmüş ancak parlamento Norveç'tekine benzer bir Kamu Hesapları Komitesi kurulmasına karar vermiştir. 1917 yılına gelindiğinde Kamu Hesapları Yasası hazırlanarak, Genel Denetçilik müessesinin kurulması kararlaştırılmıştır. 1975 tarihli Genel Denetçi Yasasıyla Ekonomi Bakanlığı altında kurulmuş olan Sayıştay, 1991 yılında Genel Denetçi Yasasında yapılan değişiklikle Parlamentonun teşkilat yapısı altına alınmıştır (Rigsrevisionen: *History and Background*; OECD, 2002: 54).

Günümüzde kurumun yasal çerçevesi Genel Denetçi'nin denetim materyallerine erişim yetkisini, denetim kapsamını ve süreçlerini belirleyen *Genel Denetçi Yasası* ve Genel Denetçinin belgelere erişim hakkına ilişkin usulü belirleyen *Genel Denetçi Yönergesi* ile çizilmiştir. (Rigsrevisionen: *Legislation*). Anayasada özel olarak Sayıştay'a ilişkin bir düzenleme yapılmamış; Kamu Denetimi Komitesini oluşturan parlamento denetçilerine ilişkin hükümlere yer vermiştir. Anayasaya göre bu denetçiler; tüm kamu gelirlerinin tahsil edildiğini ve kamu harcamalarının Bütçe Kanunundaki ve diğer ilgili kanunlardaki hükümlere uygun yapıldığını incelemekle sorumludur. Anayasanın açıklamasında Genel Denetçinin; kamu hesaplarına ilişkin yapılan incelemelerde denetçilere yardımcı olacağı, bağımsız olduğu, parlamento tarafından atanacağı belirtilmiştir (Folketinget, 2013: 26-27).

Kurumun yöneticisi olan Genel Denetçi, Kamu Denetim Komitesi'nin teklifi ve İçtüzük Komitesi'nin onayı üzerine Meclis Başkanı tarafından bir defaya mahsus 6 yıllık bir dönem için (4 yıllık uzatma imkânı ile) atanır (Köse, 2007: 106; The Auditor General's Act, 2012: Art. 1). Organizasyonel olarak yasama altında yer alan Sayıştay yasamayla ilişkisini, yasamanın 4 yıllık bir dönem için atadığı 6 üyeli Kamu Denetim Komitesi aracılığıyla kurar. Yetkileri anayasayla belirlenen Komite, Sayıştay'dan belirli bir alanda denetim gerçekleştirmesini talep edebilecek tek organdır (OECD, 2002: 53; Rigsrevisionen, *The Public Accounts Committee*).

Sayıştay'ın denetim kapsamına devlet hesapları; devlet tarafından veya harç ve benzeri gelirlerle finanse edilen kurum, dernek ve fon hesapları; yasayla kurulan bağımsız idari kuruluş hesapları; devletin veya yukarıda belirtilmiş olan kurumların ortağı veya sahibi olduğu işletme hesapları, merkezi yönetimin finanse ettiği yerel yönetim faaliyetleri girer (The Auditor General's Act, 2012: Art. 2-5). Kurum, hükümetin finanse ettiği veya içerisinde yer aldığı uluslararası projelerin denetimini de yapar (Rigsrevisionen, 2011: 4).

Danimarka Sayıştay'ının asli görevi; kamu hesaplarını mali ve performans denetimine tabi tutmak ve kamu kaynaklarının Parlamento kararlarına uygunluğunu incelemektir (Rigsrevisionen: *About Us*). Mali (yıllık) denetimle Sayıştay, kamu kurumlarına ait hesapların maddi hata taşıyıp taşımadığını ve güvenilir olup olmadığını tespit eder. Yıllık denetim kapsamında Sayıştay bu kuruluşlar tarafından yapılan harcamaları *uygunluk denetimine* tabi tutar ve denetim sonuçlarını hem Komiteye hem de denetlenen kuruluşlara gerekli önlemlerin alınması için sunar (Rigsrevisionen, 2011: 2-3). Performans denetimiyle Sayıştay, kamu kaynaklarının Parlamento tarafından tespit edilen amaca ve VET'e uygunluğu bakımından araştırır ve sonuçları Komite'ye raporlar (Rigsrevisionen, 2011: 3; Rigsrevisionen: *Focus Areas*). Komite raporu kendi görüşüyle birlikte parlamentoya havale etmeden önce ilgili Bakan'dan performans denetiminin esasına ve raporda yer alan tavsiyelere ilişkin izahat isteyebilir. Bu durumda ilgili Bakan, talebin kendine ulaşmasından itibaren 4 ay içerisinde hem Sayıştay'a hem de Komiteye raporda yer alan tavsiyelerin nasıl yerine getirileceğini gösteren bir bakanlık izahatı gönderir. Bakanlıklara gönderilen raporlardaki tavsiyelerin akıbeti ayrıca Sayıştay tarafından izlenerek, sonuçları Komiteye rapor edilir. İzleme raporları ve bakanlık izahatı konsolide edilerek "Kamu Hesapları Nihai Raporu" adıyla yılda bir kez Komite kanalıyla Parlamento'ya sunulur (Rigsrevisionen: *Contradictory Procedure*).

Kurumun denetim görevine ilave olarak, mali yönetim için görüş bildirme ve uluslararası faaliyetleri yürütme görevleri de vardır (Rigsrevisionen, 2011: 12). Görüş bildirme çerçevesinde kurum, devlet bütçesinin oluşturulmasında Parlamento'ya destek sağlar (Karaman ve Aral, 2002: 67). Aynı zamanda Genel Denetçi, muhasebe birimleri ve iç muhasebe denetimi konusunda Bakanlıklara yardımcı olur (OECD, 2002: 55). Bunlara ek olarak kurum; yerel yönetimlere ve devletten destek alan özel sektör kurumlarına performans denetimi konusunda teknik destek sağlar (OECD, 1996: 83-84). Sayıştay'ın dış denetimiye Genel Denetçi Yasası ve Parlamento İç Tüzüğü'ne göre *Grothen ve Perregaard* adlı bir yeminli mali müşavirlik firması tarafından yapılır (OECD, 2002: 55). Kurum ayrıca 2006 yılında, aralarında Norveç ve Kanada Sayıştaylarının yer aldığı uluslararası bir komisyon tarafından da dış denetime tabi tutulmuştur (Rigsrevisionen, 2006). Kalite yönetim sisteminin kurulması çerçevesinde kurum, faaliyetlerindeki etkinliği değerlendirmek üzere müşteri memnuniyet anketleri yaptırmaktadır (Rigsrevisionen: *Summary of Rigsrevisionen's Client Survey*).

## 7.Finlandiya'da Sayıştay (Valtionalouden Tarkastusvirasto)

Finlandiya'da 1824 yılında Senato Mali Departmanı altında kurulmuş olan Sayıştay, modern ve anayasal bir kurum olarak idari sisteme Denetim Ofisi adıyla 1919 yılında girmiştir. 1924 yılına gelindiğinde Maliye Bakanlığı'nın teşkilat yapısı altında çalışmaya başlayan kurum; 2000 yılında yeni anayasanın kabulüyle parlamentonun teşkilat yapısı altına alınmıştır. Aynı yıl yeni teşkilat kanunu hazırlanarak; kurumun konumu, teşkilat yapısı ve görevleri yeniden düzenlenmiştir (FNAO: *History*).

Günümüzde kurumun yasal çerçevesi; teşkilat yasası olan *Sayıştay (Denetim Ofisi) Yasası*; Finlandiya ve Avrupa Toplulukları arasındaki kredi transferleri denetimi esaslarını düzenleyen *Finlandiya ve Avrupa Toplulukları Arasında Bazı Kredi Transferlerinin Ulusal Denetim Ofisi Tarafından Denetlenmesi Hakkı Yasası*; seçimlerin ve siyasi partilerin izlenmesine ilişkin *Adaylar Seçim Finansmanı Yasası* ve *Siyasi Partiler Yasası* ile çizilmiştir (FNAO: *Legislation regarding the NAO's activities*). Sayıştay anayasada mali yönetimin denetimini yapmakla sorumlu, bağımsız, parlamento'ya bağlı ve faaliyetlerini teşkilat yasasıyla yürüten bir kurum olarak düzenlenmiştir (The Constitution of Finland, 1999: 18). Günümüzde Sayıştay parlamentonun 6 yıllığına atadığı Genel Denetçi tarafından yönetilir (Köse, 2007: 106-107). Kurum personelinin

atanması ve görevden alınmasında yetki Sayıştay'dadır (Act on the National Audit Office, 2000: Sec.12; NAO, 2005: 81).

Yasamayla ilişkisini Denetim Komitesi kanalıyla kuran Sayıştay; yıllık faaliyetleri hakkında her yıl parlamentoya Komite kanalıyla genel bir rapor ve gerekli görülmesi halinde de ayrı raporlar sunar. Kurum yürütmeye ilişkisini yine raporlar vasıtasıyla kurar. Bu çerçevede denetimler neticesinde, gerekli tedbirlerin alınması için denetlenen kuruma ve bağlı olduğu Bakanlığa denetim raporu gönderir. Bu raporlar, izleme denetimi ve raporları ile desteklendiğinden; denetlenen kurum ve bağlı olduğu Bakanlık, denetim raporundaki tavsiye ve tespitlere ilişkin alınan tedbir hakkında Sayıştay'a bilgi vermekle yükümlüdür (Act on the National Audit Office, 2000: Sec. 5-6).

Temel amacı kamuda etkinliği ve mali yönetim kalitesini artırmak olan Sayıştay'ın denetim kapsamına; kamu kurumları, bütçe dışı fonlar, devlet işletmeleri, devletten ekonomik destek alan yerel yönetim, özel işletme ve şahıslar, özel amaçla devlet otoritesini kullanarak fon temin etmek üzere izin alan kuruluşlar, devlet ödemelerinin sorumluluğunu üstlenen kredi kuruluşları girer (Act on the National Audit Office, 2000: Sec.1-2; FNAO, 2011: 11). Parlamento yönetimi ve kontrolü altındaki fonlar, Merkez Bankası ve Sosyal Sigortalar Kurumu kapsam dışındadır (Act on the National Audit Office, 2000: Sec.1; FNAO: *Scope*). Sayıştay Yasasında siyasi partilerin denetimine ilişkin açık bir hüküm olmasa da Siyasi Partiler Kanunu Sayıştay'a, siyasi partilere sübvansiyon şeklinde verilen fonların uygunluk denetimini yapma yetkisi vermiştir (Act on Political Parties, 1969: Sec. 9).

Temel görevi denetim olan Sayıştay, mali denetim ve performans denetimi yapar (FNAO, 2010: 1). Merkezi muhasebenin doğruluğunu ve mali tabloların güvenilirliğini sağlamak için yapılan *mali denetim*; bünyesinde uygunluk ve mali tablo denetimini barındırır. 2010 yılında uygunluk denetimini yapma yetkisi verilen kurum bu kapsamda; iyi yönetişime ilişkin risklerle ve yasal risklere odaklanmaktadır (FNAO, 2011: 12). Kaynaklarının büyük bölümünü *performans denetimi* için ayıran kurum, bu kapsamda etkinlik, performans yönetimi kapasite ve performans bilgi denetimi yapar (Barzelay, 2005: 246). Kurum bu denetimlerde; geçmiş işlemlere odaklanırken faaliyetlerin gelecekteki etkilerine çok fazla ağırlık vermez. Ancak geleceğe dönük riskler konusunda öngörülebilir bulunur. Her performans denetimi; performans denetimi elkitabındaki esaslara göre yürütülür (FNAO, 2007: 10-14-15). Performans denetimi konuları yıllık ve özel olarak seçilirken, konu seçiminde sistematik risk analizlerinden faydalanılır. Performans denetimine başlamadan önce ön çalışma yapılır ve bu çerçevede farklı çıkar gruplarıyla görüşülür, denetime ilişkin belgeler incelenir ve istatistikî analizler yapılır. Denetimin ön sonuçlarına ilişkin denetlenen kurumlara kendi görüşlerini sunmaları için ayrıca fırsat verilir (FNAO: *Audit Process and Products*). Performans denetimi sonunda hazırlanan raporlar denetlenen kuruma ve bağlı olduğu Bakanlığa, Maliye Bakanlığına, Denetim Komitesine ve Adalet Bakanlığına gönderilir. Sayıştay denetim bulgularına ilişkin kurumlar tarafından alınan önlemleri görmek için 1-2 yıl sonra izleme faaliyetleri yürütür (FNAO: *Reporting*). Kurum denetim görevine ek olarak, uluslararası komisyonlara dâhil olarak bazı ülke Sayıştaylarının dış denetimini ve Avrupa Orta Vadeli Hava Tahminleri Merkezi ve Uluslararası Ticari Bilgi ve İşbirliği Ajansı gibi kuruluşların denetçiliğini yapmaktadır (FNAO, 2008: 13; FNAO, 2011: 16). Sayıştay'ın denetimi özellikle her yıl iç kontrol şeklinde yapılırken; kurum kalite yönetimi çerçevesinde 2011-2012 yıllarında İsveç, Norveç ve İngiltere Sayıştaylarından oluşan uluslararası bir komisyon tarafından ilk kez bağımsız dış denetime tabi tutulmuştur (FNAO, 2012: 5-27).

## 8. Norveç'te Sayıştay (Riksrevisjonen)

Anayasal bir monarşi olan Norveç'te, geçmişi 19. yüzyılın başlarına dayanan Sayıştay, anayasal bir kurum kimliğine sahiptir (Eidem, 2002). Yürürlükteki en eski anayasalardan olan Norveç anayasasında; kamu hesaplarını yıllık olarak incelemekten ve inceleme özetlerini yayınlamaktan sorumlu olan 5 Genel Denetçi'nin parlamentoca atanacağı belirtilerek kurumun anayasal kimliği ortaya konmuştur (Opshal, 1969: 153; Constitution of the Kingdom of Norway, 1814: Art. 75(k)). Buna ek olarak kurumun yasal çerçevesi; teşkilat yasası olan ve amaç ve görevlerine ilişkin düzenlemeler getiren *Genel Denetçi Yasası* ve Genel Denetçi Kurulu'nun işleyişinin ve denetim faaliyetlerinin genel çerçevesini çizen, kurumun Parlamento'ya ve kamu kurumlarına yönelik raporlama görevine ilişkin genel esasları belirleyen *Sayıştay'ın Faaliyetleriyle İlgili Talimat* ile çizilmiştir (The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General, 2004).

5 Genel Denetçiden oluşan bir Kurul tarafından yönetilen Sayıştay'da; Genel Denetçiler ve yardımcıları 4 yıllık bir süre için ve genel seçimlerin ardından Parlamento tarafından atanır. Genel Denetçiler seçimlerin ardından atandığı için Kurulun yapısı Parlatentonun yapısını yansıtır. Norveç'te Sayıştay'ın tarafsızlığına büyük bir önem verilmiş; kişisel ve siyasi ilişkilerin kurumun çalışmalarına etki etmemesi için denetime konu olan kuruluşların çalışan ve temsilcileri ile yakın ailevi ve kişisel ilişkileri olan denetçilerin bu denetimlerde görev alması engellenmiştir. Tarafsızlığı kadar bağımsızlığına da önem verilen kuruma, kendi personel politikasını belirleme yetkisi de verilmiştir (Eidem, 2002; The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General, 2004: 6-7-22-23).

Yasamanın teşkilat yapısı altında yer alan Sayıştay, yasamayla ilişkisini raporlar vasıtasıyla kurar. Bu çerçevede Sayıştay, denetim sonuçlarını ve kendi faaliyetlerini belirli aralıklarla İnceleme ve Anayasal İşler Komitesi kanalıyla Parlamento'ya raporlar (OAGN: *Role and Tasks*; Eidem, 2002). Raporlar Sayıştay'ca; öncelik ve önem sırasına göre Belge 1, Belge 2, Belge 3 Serisi ve İdari Raporlar şeklinde sınıflandırılmıştır. *Belge 1* mali denetim ve şirket kontrol sonuçlarını, Yıllık Rapor olan *Belge 2* kurum faaliyetlerinin özet bilgisini, *Belge 3 Serisi* performans denetimi sonuçlarını ve *İdari Raporlar* daha az önemli konulara ilişkin bilgi ihtiva eder. Yıllık rapor aynı zamanda ilgili mali yıla ilişkin Belge 1'in kısa özetini, Belge 3 Serisine ilişkin raporu, önceki yıl yürütülen uluslararası faaliyetleri ve personelin özet bilgisini içerir (OAGN: *Publications*). Kurumun faaliyetleri parlatentonun atadığı dış denetçi tarafından denetlenir ve ayrıca uluslararası Sayıştay komisyonlarınca bağımsız dış denetime tabi tutulur (The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General, 2004: 10; OAGN, 2010: 10).

Kurumun denetim kapsamına; merkezi hükümet ve bağlı kamu kurumları, kamu fonları, devlet işletmeleri, yüzde yüz veya kısmi devlet iştirakinin olduğu limitet şirketler ve kamu kaynağı tahsis edilen yerel yönetimler girer. Parlamento'nun belirlediği amaçlarla ve hükümetin iktisat politikasıyla uyumluluğu yönünden Merkez Bankasını izler (The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General, 2004: 11-34; Eidem, 2002).

Kurumun görevi; denetim, raporlama, görüş bildirme ve Parlatentonun verdiği soruşturmaları yürütmektir. Bu itibarla; merkezi hükümete, bakanlıklara ve kamu kurumlarına ait hesapları mali denetime, faaliyetlerini performans denetimine ve devlet işletmelerini şirket kontrolüne tabi tutar (OAGN: *Role and Tasks*). *Mali denetimin* amacı, kamu hesaplarının doğruluğunu ve faaliyetlerin Parlamento karar ve amaçları ile uyumlu olduğunu teyit etmektir. Bu denetimler mali tabloların maddi doğruluğuyla sınırlı olmayıp, bütçeye ve mali mevzuata uygunluğu da kapsar (OAGN, 2006: 2-3). Etkinlik ve performans yönetimi kapasite denetimi şeklinde yapılan *performans denetimi*, bir araştırma niteliğindedir. Araştırmanın odak

noktasındaysa; Parlamento karar ve amaçlarına uygun hareket edilmesi ve bu yönde kamu faaliyetlerindeki VET'in ve etkilerin sistematik araştırmasının yapılması yer alır. Sayıştay performans denetiminde; genel performans denetimi kılavuzundan ve her denetime ilişkin hazırlanan spesifik kılavuzlardan yararlanır (Barzelay, 2005: 246; OAGN: *Performance Audit*, OAGN: 2005). Performans denetimi öncelikle fizibilite etüdüyle başlatılır. Kurum, her yıl denetim alan seçimine temel oluşturacak önemlilik ve risk değerlendirmesi yapar ve denetim alanını seçer ve ne tür analizler yapacağını kararlaştırmak üzere fizibilite etüdü yapar. Denetim kararının verilmesine birinci derecede etki eden fizibilite etüdüne başlandığında; ilgili Bakanlıklar ve alt teşkilatları bilgilendirilir. Denetimin yapılmasına karar verildikten sonra esas inceleme aşamasına geçilir ve ilgili bakanlıklar ve alt teşkilatları soruşturma, ön denetim kriterleri, denetim soruları ve uygulanacak yöntemin amacı hakkında bilgilendirilir. Elde edilen sonuçlar bir esas inceleme raporuyla belgelenir ve rapordaki bilgi ve değerlendirmeler gözden geçirilmek üzere ilgili bakanlığa gönderilir. Bakanlık görüşü alındıktan sonra nihai raporlama aşamasına geçilir. Performans denetimi raporları Belge 3 Serisi ile Parlamento'ya sunulur. Raporda; araştırmanın özeti, rapora ilişkin ilgili Bakanlığın yorumu ve yanıtı, Sayıştay'ın gözlemleri ve nihai açıklaması yer alır. Raporlama aşaması tamamlandıktan sonra izleme aşamasına geçilir. Raporlar Parlamento'ya sunulduktan sonra, 3 yıl içerisinde rapordaki tavsiyelerin akıbeti izlemeye alınır (OAGN: *The Audit Process*). Kurumun denetim görevi kapsamında kamu işletmelerine yönelik yaptığı *şirket kontrolüyle*, parlamento kararları ve amaçları ile kamu işletmelerinin çalışmalarının uyumlu olup olmadığı tespit edilir (Eidem, 2002). Sayıştay'ın diğer görevi de hükümetin üye olduğu uluslararası kuruluşların dış denetimini yapmaktır. Bu çerçevede INTERPOL, Uluslararası Yenilenebilir Enerji Ajansı ve NATO Uluslararası Denetim Kurulu gibi kuruluşların ve çeşitli ülkelerin dış denetimine katılır (OAGN: *International Activities*).

### 9.Ofis Tipi Sayıştaylara Genel Bir Bakış

Devlet şekilleri monarşi veya cumhuriyet olan incelemeye konu ülke Sayıştayının pek çok ortak kurumsal özelliklere sahip olduğu görülmektedir. Nitekim parlamentonun teşkilat yapısı altında yer alan bu kurumların baş yöneticisi olan Genel Denetçi/Komptrolörlerin parlamentonun bir memuru olarak görev yaptığı; yasama ve yürütme karşısındaki bağımsızlıkları yasal olarak güvence alındığı; çalışan yapılarının performans denetimine uygun şekilde kurguladığı görülmektedir. Buna ek olarak yürütme karşısındaki bağımsızlıklarına önem verilmiş olan bu kurumsal yapıların yürütmenin özellikle politika kararlarına müdahalesi de engellenmiştir. İncelemeye konu ülke Sayıştaylarının bu ortak özelliklerine rağmen kendilerine özgü farklı uygulamalara sahip oldukları gözlemlenmiştir. Bu çerçevede;

- Kanada'da performans denetimleri esnasında denetim ekiplerine iç ve dış uzmanlardan müteşekkil bir Danışma Kurulu'nun eşlik ettiği ve onlara tavsiyelerde bulunduğu;
- ABD'de Sayıştay bünyesinde; yurttaşların karşılaştıkları yolsuzlukları anında ihbar edebilmeleri için "FraudNet" adlı bir iletişim kanalının kurulduğu;
- Bağımsız iç denetim çerçevesinde; ABD'de Sayıştay bünyesinde Başmüfettişlik Ofisi'nin, Avustralya'da Bağımsız Denetçi görev pozisyonunun kurulduğu;
- Danimarka'da Sayıştay'ın faaliyetlerindeki etkinliği değerlendirmek üzere müşteri memnuniyet anketleri yaptırıldığı;

görülmektedir. Yukarıda verilmiş olan ortak yanlara ve farklılıklara ilave olarak Tablo 1'deki şekliyle her bir ülke Sayıştay'ının genel özelliklerini ana hatları ile ortaya koymak mümkündür.



Tablo 1: Ofis Tipi Sayıştayların Genel Özellikleri

	İngiltere	Kanada	ABD	Avustralya	İsveç	Danimarka	Finlandiya	Norveç
<b>Anayasal Statüsü</b>	Anayasal kurum değil.	Anayasal kurum değil.	Anayasal kurum değil.	Anayasal kurum değil.	Anayasal kurum.	Anayasal kurum değil.	Anayasal kurum.	Anayasal kurum.
<b>Yönetim</b>	Kurumu tek dönemin ve 10 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.	Kurumu tek döneminde ve 10 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.	Kurumu tek döneminde ve 15 yıllığına atanmış Genel Kontrolör yönetir.	Kurumu tek döneminde ve 10 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.	Kurumu tek döneminde ve 7 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.	Kurumu tek döneminde ve 6 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.	Kurumu tek döneminde ve 6 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.	Kurumu 4 yıllığına atanmış Genel Denetçi yönetir.
<b>Yasamayla İlişkisi</b>	Parlamento Kamu Hesapları Komitesi kanalıyla kurar.	Parlamento Kamu Hesapları Komitesi kanalıyla kurar.	Senato ve Temsilciler Meclisi komiteleri, muhalefet ve iktidar üyeleri aracılığıyla kurar.	Parlamento Kamu Hesapları ve Denetimi Ortak Komitesi kanalıyla kurar.	Parlamento Finans Komitesi kanalıyla kurar.	Parlamento Kamu Denetimi Komitesi kanalıyla kurar.	Parlamento Denetimi Komitesi kanalıyla kurar.	Parlamento İnceleme ve Anayasal İşler Komitesi kanalıyla kurar.
<b>Görevleri</b>	1. Denetim 2. Öngörü 3. Soruşturma 4. Danışmanlık	5. Denetim 6. Soruşturma 7. Danışmanlık	8. Denetim 9. Polit. Analizi 10. Danışmanlık	11. Denetim 12. Danışmanlık	13. Denetim 14. Danışmanlık	15. Denetim 16. Danışmanlık	17. Denetim 18. Danışmanlık	19. Denetim 20. Soruşturma 21. Danışmanlık

	<b>İngiltere</b>	<b>Kanada</b>	<b>ABD</b>	<b>Avustralya</b>	<b>İsveç</b>	<b>Danimarka</b>	<b>Finlandiya</b>	<b>Norveç</b>
<b>Performans Denetimi (Türleri)</b>	22. Etkinlik Denetimi, 23. Program Verimliliği Denetimi.	24. Etkinlik Denetimi, 25. Program Verimliliği Denetimi, 26. Özel inceleme.	27. Etkinlik Denetimi, 28. Program Verimliliği Denetimi, 29. Performans Yönetimi Kapasite Denetimi, 30. Yönetim denetimi.	31. Etkinlik Denetimi, 32. Program Verimliliği Denetimi, 33. Performans Yönetimi Kapasite Denetimi.	34. Etkinlik Denetimi, 35. Program Verimliliği Denetimi, 36. Performans Yönetimi Kapasite Denetimi, 37. Performans Bilgi Denetimi.	38. Etkinlik Denetimi, 39. Program Verimliliği Denetimi, 40. Performans Yönetimi Kapasite Denetimi.	41. Etkinlik Denetimi, 42. Performans Yönetimi Kapasite Denetimi, 43. Performans Bilgi Denetimi.	44. Etkinlik Denetimi, 45. Performans Yönetimi Kapasite Denetimi.
<b>Bütçe Dışı Gelirler</b>	46. Denetim Harcı (Ücreti) 47. Uluslararası Gelirler.	-	-	48. Denetim Harcı (Ücreti)	49. Denetim Harcı (Ücreti), 50. Uluslararası Gelirler.	-	-	51. Uluslararası Gelirler.
<b>Sayıştay'ın Denetimi</b>	Dış denetimi; Parlamento tarafından atanan bağımsız dış denetçi tarafından yapılır.	Dış denetimi; 52. Hazine Kurulu'nun atadığı dış denetçi ve 53. Uluslararası ülke Sayıştay ortak komisyonları tarafından yapılır.	54. İç denetimi Başmüfettişlik Ofisi tarafından; 55. Dış denetimi Uluslararası ülke Sayıştay ekipleri tarafından yapılır.	Kurum bünyesindeki Bağımsız Denetçi birimi tarafından yapılır.	Dış denetimi Parlamento Finans Komitesi tarafından yapılır.	Dış denetimi; 56. Yerel yeminli mali müşavirlik firmaları; 57. Uluslararası ülke Sayıştay ortak komisyonları; tarafından yapılır.	58. Kurumun iç kontrolü her yıl; 59. Dış denetimi de Uluslararası ülke Sayıştay ortak komisyonları; tarafından yapılır.	Dış denetimi; 60. Parlamento bağımsız dış denetçisi; 61. Uluslararası ülke Sayıştay ortak komisyonları; tarafından yapılır.

## 10. Türk Sayıştay ve Değerlendirmesi

19. yüzyılda başlatılan batılılaşma çalışmaları neticesinde Divan-ı Muhasebat adıyla kurulan ve Kanun-ı Esasi'nin kabulüyle anayasal kurum kimliğine kavuşan Sayıştay'ın yasal çerçevesi günümüzde Anayasa, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Sayıştay Kanunu ile çizilmiştir. Sayıştay anayasada; merkezi yönetim bütçesine dâhil olan kurumlara ait gelir, gider ve malları TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesaplarını yargılamak, yerel yönetimlerin hesap ve işlemlerini denetleyip yargılamak ve Kesin Hesap Kanun Tasarısı'na ilişkin Genel Uygunluk Bildirimini hazırlamak ile sorumlu bir kurum olarak resmedilmiştir (T.C. Anayasası, 1982: m. 160-164). Anayasa'da sorumlulukları tespit edilen kurumun bir yargı yeri olup olmadığı doktrinde bir tartışma konusudur. Aynı zamanda diğer ülke örneklerine kıyasla sorumluluklarının anayasada detaylı şekilde belirlenmesi kurumun esneklikten uzak bir yapıya hapsedildiği gerçeğini gizleyememektedir.

Teşkilat yapısı bakımından yargılamaya ve düzenlilik denetimine yönelik yapılandırılan kurum, *Sayıştay Başkanı* tarafından yönetilip temsil edilmektedir. Diğer ülke örneklerinde atamada yasama ve yürütmenin mutabakatı şartı aranmış ve görev süresi için tek dönem sınırlaması getirilmiş olmasına karşın; Türkiye'de Sayıştay Başkanı siyasi partilerin temsil güçleri oranında kurulan 15 üyeli TBMM Ön Seçim Geçici Komisyonu'nda yapılan eleme oylaması neticesinde TBMM tarafından seçilerek en fazla iki dönem için 5 yıllığına atanır (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 13-16-21). 2012 yılı itibariyle kurumda 8 daire başkanı, 45 üye, 834 denetçi, 1 Başsavcı, 9 savcı ve 596 yönetim mensubu görev yapmaktadır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2013a: 9). Özel uzmanlık gerektiren hallerde bilirkişilerden, denetimler esnasında özel bilgi, beceri veya deneyim isteyen hususlarda uzmanlardan istifade edilebilmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 6/5; Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik, 2011: 4-19).

Sayıştay kurulduğu ilk günden beri yasamaya karşı sorumlu ve onun adına denetim yapmakla görevli bir kurum olmuştur (Gözübüyük ve Kili, 1982: m. 105). Türk Sayıştay, TBMM'nin teşkilat yapısı altında yer almaz. Yürütmeyle olan ilişkileri çerçevesinde; yürütmenin Sayıştay'ın işleyişine ve denetimlerine müdahale etmesi mümkün olmadığı gibi, Sayıştay da yürütmenin politikalarının yerindeliğini denetleyemez ve takdir yetkisine müdahale edecek kararlar alamaz (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 3-35). Yasamayla ilişki içerisinde olduğu bir diğer nokta da kurumun denetimidir. Bu çerçevede Sayıştay'ın denetim yetkisi doğrudan TBMM'ye ait olup, denetim TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen bir komisyon tarafından yapılır (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 79). Ancak yasama denetimine ek olarak bağımsız dış denetiminin yapılmasının ve ABD'deki Baş Müfettişlik veya Avustralya'daki Bağımsız Denetçilik birimlerine benzer bir ofis kurularak otokontrolünü sağlanmasının yolu açılmalıdır.

Sayıştay'ın denetim kapsamı 6085 sayılı Kanun ile uluslararası uygulamalara yaklaştırılmıştır. Bu çerçevede günümüzde denetim kapsamına genel ve özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar; sosyal güvenlik kurumları; yerel yönetimler; devlet işletmeleri; her tür kamu borç işlemleri, yurtdışı kaynaklar; tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetleri girer. Aynı zamanda yeni düzenlemeyle kuruma uluslararası denetim yapma yetkisi de verilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 4).

Sayıştay'ın görevleri denetim, raporlama, hesap yargılaması ve görüş bildirme şeklindedir. Kurum düzenlilik ve performans denetimi şeklinde yürüttüğü denetimlerde; kamu kaynak kullanımında VET'i ve hukuka uygunluğu inceleyip değerlendirir (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 35). *Düzenlilik denetimi* çerçevesinde kamu kurumlarının; hesap ve işlemleri ile mali tablolarını mali denetime, hesap ve işlemlerini uygunluk denetimine tabi tutar. Mali ve uygunluk denetimleri birlikte yürütülebildiği gibi belli konularda uygunluk denetimleri ayrı olarak

yapılabilir (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 37; T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2011: 5-11). Sayıştay'a *performans denetimi* yapma yetkisi 1996 yılında verilmiştir. Günümüzde Sayıştay bu denetimlerle, idarelerce belirlenen hedefleri ve faaliyet sonuçlarını ölçüp, ölçüm sonuçlarını değerlendirmeyi hedefler (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 36-3). Kurumun 1998'den 2008 yılına kadar yaptığı 15 performans denetimi değerlendirildiğinde; bu denetimlerde performans denetimi türlerinden etkinlik denetiminin tercih edildiği görülmektedir. Etkinlik denetiminin tercih edilmesi bizce yapısal nedenlerden kaynaklanmaktadır. Zira ileri düzey performans denetimleri olan program verimliliği ve performans yönetimi kapasite denetimleri kamu sektöründe geniş kapsamlı bir reformu gerekli kılmaktadır. Aynı zamanda uzun soluklu süreçler dizisi olan performans denetimi, izleme faaliyetleriyle tamamlandığı sürece bir anlam ifade etmektedir. Her ne kadar Türkiye'de performans denetimi sürecinde izleme faaliyetleri de bir süreç unsuru olarak tanımlansa da hiçbir performans denetim raporunun izleme raporu yayınlanmamıştır.

Sayıştay'ın denetim görevinin tamamlayıcısı olarak bir diğer görevi de raporlamadır. 6085 sayılı Kanunla; Sayıştay'a, genel uygunluk bildirimini yanında, hem denetimlere hem de kamu kurumlarının faaliyetlerine ve mali istatistiklere ilişkin çeşitli raporlar hazırlama ve bunları TBMM'ye sunma görevi verilmiştir. Bu kapsamda kuruma; performans ve düzenlilik denetimi raporlarının konsolide edildiği *Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*'nu; kamu idareleri tarafından hazırlanan idari ve genel faaliyet raporlarına yönelik *Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu*'nu; Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan mali istatistikleri doğruluk, güvenilirlik ve standartlara uygunluk yönünden değerlendiren *Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu*'nu hazırlayıp ilgili idarelere ve TBMM'ye sunma görevi verilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010: m. 38-39-40). Söz konusu raporlar ilk olarak 2012 yılında hazırlanmış ve yayınlanmıştır. Ancak performans denetimi açısından büyük önem taşıyan Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu'nda yer alan bilgiler; kamu mali sisteminin performans denetiminden ne kadar uzak olduğunu göstermiştir. Raporda düzenlilik denetimi çerçevesinde iç kontrol sisteminin kanunlarda öngörüldüğü şekilde işlemediği; taşınmaz kayıt işlemlerinin tespit edilmiş usul ve esaslara uygun olmadığı; genel bütçeli idareler tarafından mali tabloların üretilmeyip Sayıştay denetimine sunulmadığı; üniversitelerde ve mahalli idarelerde tahakkuk esasına göre muhasebe kayıtlarının tutulduğu yönünde pek çok eksiklikten bahsedilmiştir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2013b: 8-17-18-19-23-29-31). Buna karşın performans denetimi yönetimi çerçevesinde; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları ilişkisinin tam olarak kurulamadığı; performans sistemi ile muhasebe sisteminin uyumlu olmaması nedeniyle performans ölçümünün yapılamadığı belirtilmiştir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2013b: 15-16). Kısacası performans ve düzenlilik denetimi raporlarının konsolide edildiği Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu büyük ölçüde düzenlilik denetimine ilişkin tespitlerde bulunmuştur. Performans denetimine yönelik bu kısa ifade dahi kamu maliyesinin performans yönetiminden çok uzak olduğunu görmek için yeterlidir. Bu bilgilere ek olarak söz konusu raporda performans ve düzenlilik denetimi raporlarının konsolide edilmesi, genel olarak Kurul Tipi yapısının karakteristik özelliğini yansıtmaktadır. Oysa incelemeye konu olan Sayıştaylar'da performans denetimi raporları; yıllık denetim raporlarından bağımsız olarak hazırlanmakta ve mali yönetimin performansı hakkında yasamanın bilgi sahibi olmasına imkân vermektedir.

Başta INTOSAI olmak üzere pek çok uluslararası kuruluşun standart ve deklarasyonunda; mali bağımsızlık kurumsal bağımsızlık için gerek şart olarak görülmüştür. Bu itibarla ülkeler; Sayıştay'ın mali bağımsızlığına büyük bir önem vererek, devlet bütçelerinde bu kurumlara ayrı bir yer vermiştir. Günümüzde Sayıştayların en temel gelir kaynağı bütçe ödenekleri olsa da çeşitli ülke uygulamalarında Sayıştayların kendilerine ait gelir kaynaklarının olduğu da görülmektedir. Özellikle incelemeye konu olan Sayıştayların denetlediği kurumlardan denetim harcı tahsil ettiği,

uluslararası faaliyetlerden faaliyet geliri elde ettiği görülmektedir. Bu itibarla denetim; hem fiyatlandırılan bir hizmete dönüştürülmüş hem de ülkeler için bir ihraç ürünü haline gelmiştir. Konuya Türk Sayıştay'ı açısından bakıldığı zaman; 6085 sayılı Kanun ve 5018 sayılı Kanun ile Sayıştay'ın devlet bütçesi içerisindeki yeri, uluslararası uygulamalara yaklaştırılmıştır. Sayıştay kendi bütçesini hazırladıktan sonra bütçe teklifini Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarda olduğu gibi, Maliye Bakanlığıyla yani yürütmeye görüşmeden doğrudan TBMM'ye sunmaktadır. Buna karşın 6085 sayılı Kanun'da; kurum için özel gelir kaynakları öngörülmemiştir.

## GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Yasamanın teşkilat yapısı altında yer alan ve yasamanın memuru olan Genel Denetçi/Komptrolör tarafından yönetilen Ofis Tipi Sayıştaylar, günümüzde kurumsal bağımsızlık çerçevesinde; kendi bağımsız personel rejimini belirleme ve merkezi yönetim bütçesi dışında alternatif ek gelir kaynakları bulma imkânına kavuşturulmuştur. Mali bağımsızlık çerçevesinde bu kurumlara; bütçe ödenek tahsisinde kendi bütçelerini hazırlamaları, denetimler esnasında denetlenen kurumlardan denetim harcı ve uluslararası faaliyetlerden de faaliyet geliri elde etmeleri olanağı tanınmıştır. Aynı zamanda denetim kapsamı kamu kaynağının kullanıldığı tüm alanlara şamil olan bu Sayıştaylar; mali denetim, performans denetimi, özel inceleme, politika analizi gibi adlarla yürüttükleri denetimlerde bir taraftan düzenlilik ve VET'e uygunluğu araştırmakta diğer taraftan da yürütmenin işlem ve eylemlerinin orta ve uzun vadeli etkilerini analiz etmektedir. Sayıştaylar bu analiz sonuçlarını yıllık raporlar veya yıllık raporlardan ayrı performans denetimi raporları vasıtasıyla yasama ve yürütmeye sunmakta, tavsiye ve tedbirlerin yürütme tarafından dikkate alınıp alınmadığını gözlemlemek amacıyla düzenli olarak izleme denetimleri gerçekleştirmektedir. Aynı zamanda denetimler yapılırken güçler ayrılığı ilkesi gereğince yasamanın Sayıştay kanalıyla yürütmenin politika seçimi ve kararlarına müdahalesinin engellendiği de görülmektedir. Bunlara ek olarak Sayıştaylar yalnızca denetim gayesi ile hareket etmeyip kamu maliyesinde kalite güvence sisteminin kurulup sürdürülmesi için danışmanlık faaliyetleri de yürütmektedir. Sayıştayların denetimi de doğrudan yasama, yasamanın atadığı bağımsız denetçiler veya bağımsız dış denetçiler tarafından yapılmaktadır.

1980'lerden sonra yaygınlaşan Yeni Kamu Yönetimi anlayışı çerçevesinde kamu kaynaklarından kısa, orta ve uzun vadede en yüksek faydayı sağlamak için Sayıştaylardan beklentilerin arttığı ve Sayıştayların da yürüttükleri faaliyetlerle bu beklentileri karşılamaya çalıştıkları gerçeğine rağmen konuya Türk Sayıştay'ı açısından bakıldığında bugün itibarı ile aynı yargıya varmak güç gözükmemektedir. Şöyle ki; her ne kadar 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay'ın denetim kapsamı ve raporlama sistemi şekilsel olarak modern yüksek denetim uygulamalarına yaklaştırılmış olsa da Kanun, kurumun hesap yargılaması ve düzenlilik denetimi görevini pekiştirmiş ve performans denetimi ve raporlama görevini ise ikinci planda bırakmıştır. Buna ek olarak kamu maliyesinin performans ölçümünden ve performans yönetim sisteminden çok uzak olduğu Sayıştay Raporlarından anlaşılmaktadır. Bu yönüyle hem Türk Sayıştay'ının performans denetiminden etkin sonuç alabilmesi hem de kamu maliyesinde performans yönetimi sisteminin kurulabilmesi için Sayıştay'ın da içerisinde yer aldığı genel çerçeveli bir kamu maliyesi reformuna ihtiyaç duyulduğu söylenebilir. Bu bilgiler ışığında Ofis Tipi Sayıştayların performans denetimi konusundaki başarı ve istikrarı referans alınarak Türk Sayıştay'ının; alternatif gelir kaynaklarına kavuşturulmasının, bağımsız olarak kendi personel rejimini kurup yönetmesinin, anayasal statüsünün netleştirilmesinin, bağımsız kurumsal iç kontrol sistemine kavuşturulmasının, yasama denetimine ek olarak bağımsız dış denetiminin yapılmasının, kurumsal yapısının denetim asli görevini güçlendirecek şekilde revize edilmesinin, raporlama sisteminin performans denetimini gözetecek şekilde sadeleştirip etkinleştirilmesinin, Başkanın atanmasında yasama ve yürütmenin mutabakatının azami ölçüde sağlanmasının; Başkan'ın

görev süresinin bir dönemle sınırlı tutulmasının ve bütün bunların yasa ve ikincil mevzuatla düzenlenmesinin performans denetimi açısından daha yararlı olacağı gözlemlenmiştir.

### KAYNAKÇA

- Act on State Financial Support to Political Parties (1972), [www.legislationline.org](http://www.legislationline.org), 07.02.2012.
- Act on Political Parties (1969), Act No: 10, <http://www.finlex.fi/en/laki/kaannokset/1969/en19690010.pdf>, 08.02.2014.
- Act on the National Audit Office (2000), Act No: 676, [http://www.vtv.fi/en/nao/regulations\\_concerning\\_the\\_national\\_audit\\_office/act\\_on\\_the\\_national\\_audit\\_office](http://www.vtv.fi/en/nao/regulations_concerning_the_national_audit_office/act_on_the_national_audit_office), 05.10.2011.
- ANAO, (Australian National Audit Office), (2011), *Audit Work Plan: July 2011*, Canberra.
- ANAO, (Australian National Audit Office), *ANAO Auditing Standards: Legislative Statement*, [www.comlaw.gov.au](http://www.comlaw.gov.au), 12.10.2011.
- ANAO, (Australian National Audit Office), *History of the ANAO*, <http://www.anao.gov.au/About-Us/History-of-the-ANAO>, 03.01.2014.
- ANAO, (Australian National Audit Office), *Legislation*, <http://www.anao.gov.au/About-Us/Legislation>, 03.01.2014.
- ANAO, (Australian National Audit Office), *About Us*, <http://www.anao.gov.au/About-Us/>, 03.01.2014.
- ANAO, (Australian National Audit Office), *External Audits*, <http://www.anao.gov.au/About-Us/External-Audits>, 03.01.2014.
- Auditing of State Activities, etc. Act (2002), <http://world.moleg.go.kr/>, 12.10.2011.
- Auditor General Act (1985), <http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/A-17.pdf>, 12.02.2014.
- Auditor-General Act (1997), [www.comlaw.gov.au](http://www.comlaw.gov.au), 12.10.2011.
- Azuma, N. (2003), "The Role of the Supreme Audit Institution in NPM: International Trend", *Government Auditing Review*, Vol: 10, s. 85-106.
- Azuma N. (2004), "Performance Measurement of Supreme Audit Institutions in 4 Anglo-Sakson Countries: Leading by Example", *Government Auditing Review*, Vol: 11, s. 65-99.
- Barzelay, M. (1997), "Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD", *An International Journal of Policy and Administration*, Vol: 10, No: 3, s. 235-260.
- BDTD, (Birleşik Devletler Tanıtma Dairesi), (1987), *Açıklamalı Amerika Birleşik Devletleri Anayasası*, USA.
- Bourn, S.J. (2005), "Public Audit in the United Kingdom", *Public Expenditure Control in Europe – Coordinating Audit Functions on the European Union*, Editor: Milagros García Crespo, Edward Elgar Publishing Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA.
- Bourn, S.J. (2007), *Public Sector Auditing: Is it value for money?*, John Wiley&Sons Ltd, England.
- Burrowes, A. ve M. Persson (2000), "The Swedish Management Audit: A Precedent for Performance and Value for Money Audits", *Managerial Auditing Journal*, Vol: 15, No: 3, s. 85-96.

- Cangir, Mehmet (2003), “Avustralya Yönetim Sistemi”, *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, Editör: Nitas Koraltay, İşçileri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara.
- Commonwealth of Australia Constitution Act (1901), [www.comlaw.gov.au](http://www.comlaw.gov.au), 12.10.2011.
- Commonwealth Electoral Act (1918), [www.comlaw.gov.au](http://www.comlaw.gov.au), 12.10.2011.
- Constitution of the Kingdom of Norway (1814), <https://www.stortinget.no/en/In-English/About-the-Storting/The-Constitution/The-Constitution/>, 12.02.2014.
- Crespo, M.G. (2005), “Public Control: A General View”, *Public Expenditure Control in Europe – Coordinating Audit Functions in the European Union*, Editor: Milagros García Crespo, Edward Elgar Publishing Cheltenham, UK – Northampton, MA, USA.
- Demirbaş, Tolga (2001), *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 17, Ankara.
- Dunleavy, P., C. Gilson, S. Bastow ve J. Tinkler (2009), *The National Audit Office, the Public Accounts Committee and the Risk Landscape in UK*, The Risk and Regulation Advisory Council, London.
- Eidem, B.M. (2002), “The Office of the Auditor General of Norway (OAGN) – Experiences with Performance Auditing and Overarching Control of State-Owned Enterprises”, *From International Forum: "Governmental Control Tendencies: Transparency and Good Governance" Lima-March 21-22 2002*, [http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/Publications/Papers/Pages/The\\_Office\\_of\\_the\\_Auditor\\_%20General\\_of\\_Norway\\_%20OAGN\\_experiences\\_with\\_%20Performance\\_Auditing\\_and\\_overar.aspx](http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/Publications/Papers/Pages/The_Office_of_the_Auditor_%20General_of_Norway_%20OAGN_experiences_with_%20Performance_Auditing_and_overar.aspx), 29.12.2012.
- English, L.M., J. Guthrie, J. Broadbent, R. Laughlin (2010), “Performance Audit of the Operational Stage of Long-Term Partnerships for the Private Sector Provision of Public Services”, *Australian Accounting Review*, Vol: 20, No: 52, s. 64-75.
- Exchequer and Audit Departments Act (1866), <http://www.legislation.gov.uk>, 06.12.2011.
- Financial Administration Act (1985), <http://lois-laws.justice.gc.ca/PDF/F-11.pdf>, 01.02.2014.
- FNAO, (Finland National Audit Office) (2007), *Performance Audit Manual*, International Publications of the National Audit Office of Finland, Helsinki.
- FNAO, (Finland National Audit Office) (2008), *Annual Report and Financial Statements*, Helsinki.
- FNAO, (Finland National Audit Office) (2010), *National Audit Office's Rules of Procedure*, Helsinki.
- FNAO, (Finland National Audit Office) (2011), *Annual Report 2010*, Helsinki.
- FNAO, (Finland National Audit Office) (2012), *Annual Report 2011*, Helsinki.
- FNAO, (Finland National Audit Office), *Audit Process and Products*, [http://www.vtv.fi/en/organisation/performance\\_audit/audit\\_process\\_and\\_products](http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit/audit_process_and_products), 05.10.2011.
- FNAO, (Finland National Audit Office), *Reporting*, [http://www.vtv.fi/en/organisation/performance\\_audit/reporting](http://www.vtv.fi/en/organisation/performance_audit/reporting), 05.10.2011.

- FNAO, (Finland National Audit Office), *History*, <http://www.vtv.fi/en/nao/history>, 02.04.2014.
- FNAO, (Finland National Audit Office), *Legislation regarding the NAO's activities*, [http://www.vtv.fi/en/nao/legislation\\_regarding\\_activities](http://www.vtv.fi/en/nao/legislation_regarding_activities), 02.04.2014.
- FNAO, (Finland National Audit Office), *Scope*, [http://www.vtv.fi/en/nao/functions\\_and\\_scope/scope](http://www.vtv.fi/en/nao/functions_and_scope/scope), 02.04.2014.
- Folketinget (2013), *My Constitutional Act With Explanations*, 11th Edition, Copenhagen.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2005), *Peer Review Report: International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office*, Ottawa.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2006), *Performance and Accountability Highlights: Fiscal Year 2006*, <http://www.gao.gov/new.items/d073sp.pdf>, 12.01.2012.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2008), *Peer Review Report: International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office*, Ottawa.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2010), *Stratejic Plan: Serving the Congress and the Nation 2010-2015*, <http://www.gao.gov/new.items/d10559sp.pdf>, 12.01.2012.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2011a), *Government Auditing Standards: 2011 Revision*, USA.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2011b), *International Peer Review of the Performance and Financial Audit Practices of the United States Government Accountability Office*, <http://www.gao.gov/about/internationalpeerreviewrpt2011.pdf>, 12.01.2012.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2011c), *Summary of GAO's Performance and Accountability Report: Fiscal Year 2011*, <http://www.gao.gov/assets/590/587949.pdf>, 12.01.2012.
- GAO, (United States Government Accountability Office), (2012), *Fiscal Year 2012 Performance Plan*, <http://www.gao.gov/new.items/d11343sp.pdf>, 24.02.2012.
- GAO, (United States Government Accountability Office), *Our Name*, <http://www.gao.gov/about/namechange.html>, 12.01.2012.
- GAO, (United States Government Accountability Office), *The History of GAO-GAO's Start*, <http://www.gao.gov/about/history/>, 08.11.2013.
- GAO, (United States Government Accountability Office), *Office of the Inspector General*, <http://www.gao.gov/about/workforce/ig.html>, 05.01.2014.
- GAO, (United States Government Accountability Office), *Peer Review*, <http://www.gao.gov/about/review.html>, 05.01.2014.
- GAO, (United States Government Accountability Office), *FraudNet/Reporting Fraud*, <http://www.gao.gov/fraudnet/fraudnet.htm#mission>, 12.01.2014.
- Garner, B. A. (2009), *Black's Law Dictionary*, Ninth Edition, West Publishing Co., USA.



- Government Accountability Office Act (2008), <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/PLAW-110publ323/pdf/PLAW-110publ323.pdf>, 12.01.2012.
- Gözübüyük, Şeref ve Suna Kili (1982), *Türk Anayasa Metinleri 1839-1980*, 2. Bası, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 46, Ankara.
- Gözübüyük, Şeref (2000), *Anayasa Hukuku*, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Hsing, H. (2006), *10th Assembly and 3th Symposium on "The Role of Audit in Promoting Government Accountability": 11-15 September 2006 – Shanghai China*, [http://www.asosai.org/activities/assembly\\_agenda.jsp?idx=87](http://www.asosai.org/activities/assembly_agenda.jsp?idx=87), 18.06.2011.
- Karaman, Füsün ve Cem Suat Aral (2002), "Avrupa Birliğine Adaylık Sürecinde Sayıştay", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 46-47, s. 43-82.
- Kaya, Safiye (2000), "Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 39, s. 19-31.
- Köse, H. Ömer (2000), "Parlamentar Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri", *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 39, s. 32-66.
- Köse, H. Ömer (2007), *Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, T.C. Sayıştay Başkanlığı 145. Yıl Yay., Ankara.
- KPMG (2005), *Peer Review of GAO Financial Audit Engagements*, KPMG LLP, Washington.
- Local Government Finance Act (1982), <http://www.legislation.gov.uk>, 06.12.2011.
- Maer, L., O. Gay, H. Holden, A. Horne, P. Strickland, A. Thorp ve D. Webb (2009), *Constitutional Reform and Governance Bill: Bill 142 of Session 2008-09*, House of Commons Library, Research Paper: 09/73, London.
- Maher, N. (2004), "How the Supreme Audit Institution Should Perform and is to Be Managed for External Audit – Independent SAI as a Precondition for Four Pillars", *NISPAcee Occasional Papers in Public Administration and Public Policy*, Vol: V, No: 1, Bratislava Slovak Republic, s. 15-34.
- McCrae, M. ve H. Vada (1997), "Performance Audit Scope and the Independence of the Australian Commonwealth Auditor-General", *Financial Accountability and Management*, Vol: 13, No: 3, s. 203-223.
- McEldowney, J. F. (1991), "The National Audit Office and Privatisation", *The Modern Law Review*, Vol: 54, No: 6, s. 933-955.
- McPhee, I. (2009), "The Future of Audit", *Audit Conference 2009: Melbourne 1 May, 2009*, The Institute of Chartered Accountants in Australia, Melbourne.
- Ministry of Justice (2008), *The Governance of Britain – Constitutional Renewal*, London.
- Mutluer, M. Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik (2006), *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay., İstanbul.
- NAO, (National Audit Office), History of the NAO, <http://www.nao.org.uk/about-us/role-2/what-we-do/history-of-the-nao/>, 01.02.2014.
- NAO, (National Audit Office), (2005), *State Audit in the European Union*, London.
- NAO, (National Audit Office), (2009), *Annual Report 2009*, London.
- NAO, (National Audit Office), (2010), *Annual Report 2010*, London.

- NAO, (National Audit Office), (2011), *Annual Report 2011*, London.
- NAO, (National Audit Office), (2013), *Annual Report and Accounts 2012-2013*, The Stationery Office, London.
- Nath, N., K.V. Peurseem ve A. Lowe (2005), *Public Sector Performance Auditing: Emergence, Purpose and Meaning*, Working Paper Series Number: 81, Department of Accounting University of Waikato, New Zealand.
- National Audit Act (1983), <http://www.legislation.gov.uk>, 06.12.2011.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2004), *Performance Audit Manual*, Minister of Public Works and Government Services, Canada.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2007), *Financial Audits*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_fs\\_e\\_9363.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_9363.html), 13.10.2011.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2007), *Performance Audits*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_fs\\_e\\_9365.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_9365.html), 13.10.2011.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2008), *A Strategic Plan for the OAG*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_fs\\_e\\_8604.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_8604.html), 13.10.2011.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2008), *Enabling Legislation*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_fs\\_e\\_822.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_822.html), 13.10.2011.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2010), *Annual Audit Manual*, Minister of Public Works and Government Services, Canada.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2011), *Who We Are*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_fs\\_e\\_370.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_370.html), 13.10.2012
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2012), *A Brief History*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_fs\\_e\\_821.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_821.html), 12.11.2013.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2012), *International Activities*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_fs\\_e\\_830.html](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_830.html), 19.01.2014.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), (2012), *Code of Values, Ethics and Professional Conduct*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au\\_fs\\_e\\_8603.html#\\_Toc173809188](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/au_fs_e_8603.html#_Toc173809188), 12.11.2013
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), *Ensuring the Quality of Audits*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au\\_fs\\_e\\_32465.pdf](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32465.pdf), 06.01.2014.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), *Covering the Spectrum of Government Activities*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au\\_fs\\_e\\_32462.pdf](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32462.pdf), 06.01.2014.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), *Managing Performance Audits-From Planning to Reporting*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au\\_fs\\_e\\_32464.pdf](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32464.pdf), 06.01.2014.
- OAG, (Office of the Auditor General of Canada), *Scrutinizing the Office of the Auditor General*, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au\\_fs\\_e\\_32467.pdf](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/au_fs_e_32467.pdf), 06.01.2014.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), (2005), *Guidelines for Performance Auditing*, <http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/Guidelines%20for%20Performance%20Auditing.pdf>, 29.11.2011.

- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), (2006), *Guidelines for Financial Auditing*, [http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/200612\\_12\\_Guidelines\\_financial\\_audit2.pdf](http://www.riksrevisjonen.no/en/SiteCollectionDocuments/Vedlegg%20engelsk/200612_12_Guidelines_financial_audit2.pdf), 29.12.2011.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), (2010), *A summary of the Activities in 2010: Document 2 (2010–2011)*, Riksrevisjonen, Oslo.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), *Role and Tasks*, <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/RoleAndTasks/Pages/Roleandtasks.aspx>, 14.02.2014.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), *Publications*, <http://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/Publications/Pages/Publications.aspx>, 14.02.2014.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), *Performance Audit*, <http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/PerformanceAuditing/Pages/PerformanceAuditing.aspx>, 14.02.2014.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), *The Audit Process*, <http://www.riksrevisjonen.no/en/Methodology/PerformanceAuditing/Theauditprocess/Pages/Theauditprocess.aspx>, 14.02.2014.
- OAGN, (Office of the Auditor General of Norway), *International Activities*, <http://www.riksrevisjonen.no/en/InternationalActivities/Pages/InternationalActivities.aspx>, 14.02.2014.
- OECD, (Organisation for Economic Co-Operation and Development), (1996), “Country Appendices”, *Performance Auditing and the Modernisation of Government*, Editor: Organisation for Economic Co-Operation and Development, Paris.
- OECD, (Organisation for Economic Co-Operation and Development), (2002), *Relations Between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees*, Sigma Papers, No. 33, OECD Publishing, Paris.
- Opsahl, T. (1969), “Limitation of Sovereignty Under the Norwegian Constitution”, *Scandinavian Studies in Law 1957-2009*, Vol: 13, s. 153-177.
- Özsemerci, Kemal, Serdar Süngü ve Özlem Temizel (2004), “Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Sayıştay Denetiminin Rolü”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 53, s. 3-39.
- Political Parties, Elections and Referendums Act (2000), <http://www.legislation.gov.uk>, 06.12.2011.
- Pollitt, C., X. Girre, J. Lonsdale, R. Mul, H. Summa ve M. Waerness (1999), *Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford University Press, New York.
- Rigsrevisionen (2006), *Peer Review Report: National Audit Office of Denmark*, Stockholm,
- Rigsrevisionen (2011), *Annual Report 2010*, Copenhagen.
- Rigsrevisionen, *Summary of Rigsrevisionen's Client Survey*, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-2242.htm>, 12.12.2011.
- Rigsrevisionen, *Contradictory Procedure*, <http://www.rigsrevisionen.dk/composite-959.htm>, 12.12.2011.

- Rigsrevisionen, *History and Background*, <http://uk.rigsrevisionen.dk/about-us/history-and-background/>, 04.02.2014.
- Rigsrevisionen, *Legislation*, <http://uk.rigsrevisionen.dk/legislation/>, 04.02.2014.
- Rigsrevisionen, *About Us*, <http://uk.rigsrevisionen.dk/about-us/>, 04.02.2014.
- Rigsrevisionen, *The Public Accounts Committee*, <http://uk.rigsrevisionen.dk/the-public-accounts-committee/the-public-accounts-committee/>, 04.02.2014.
- Rigsrevisionen, *Focus Areas*, <http://uk.rigsrevisionen.dk/how-we-audit/annual-audit/focus-areas/>, 04.02.2014.
- Riksrevisionen Terms of Reference Act (2002), <http://world.moleg.go.kr/>, 12.10.2011.
- Robertson, J.R. (1999), *The Canada Elections Act*, Parliament of Canada, Canada.
- Sakal, Mustafa ve Elif Ayşe Şahin (2008), “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 68, s. 3-27.
- Sayın, İsmail Hakkı (1998), *Avrupa Birliği Sayıştay*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyet’ in 75’nci Yıldönümü Dizisi: 2, Ankara.
- Sayıştay Kanunu, (2010), *T.C. Resmi Gazete*, 27790, 19 Aralık 2010.
- Sayıştayca Bilirkişi ve Uzman Görevlendirilmesine İlişkin Yönetmelik (2011), *T.C. Resmi Gazete*, 28145, 17 Aralık 2011.
- SNAO, (Swedish National Audit Office), (2010), *Annual Report of the Auditors General 2010*, Stockholm.
- SNAO, (Swedish National Audit Office), *Our Fields of Operation*, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/Our-fields-of-operation/>, 16.12.2013.
- SNAO, (Swedish National Audit Office), *The Outcome of Our Audits*, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/About-us/The-outcome-of-our-audits/>, 16.12.2013.
- SNAO, (Swedish National Audit Office), *International Cooperation*, <http://www.riksrevisionen.se/en/Start/Cooperation-projects/>, 16.12.2013.
- T.C. Anayasası (1982), *T.C. Resmi Gazete*, 17854, 20 Ekim 1982.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2011), *Düzenlilik Denetimi Rehberi*, Ankara.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2013a), 2012 Yılı Faaliyet Raporu, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2013b), *2012 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu*, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara.
- The Act and Instructions Relating to the Office of The Auditor General (2004), <http://www.riksrevisjonen.no/en/>, 12.02.2014.
- The Auditor General’s Act (2012), <http://uk.rigsrevisionen.dk/legislation/the-auditor-generals-act/>, 04.02.2014.
- The Constitution Act (1867), [http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/Const/PRINT\\_E.pdf](http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/Const/PRINT_E.pdf), 13.10.2011.
- The Constitution of Finland (1999), <http://www.finlex.fi/fi/laki/kaannokset/1999/en19990731.pdf>, 04.01.2014.

The Riksdag Act (1974), <http://www.riksdagen.se>, 16.12.2013.

The Instrument of Government, <http://www.riksdagen.se>, 16.12.2013.

Toker, M. Cem (2003), “İsveç Yönetim Sistemi”, *Yirmibirinci Yüzyılda Yönetim*, Editör: Nitas Koraltay, İçişleri Bakanlığı Stratejik Araştırmalar Başkanlığı, Ankara.

Tripathi, M. (2008), *Auditing and Finance Management*, First Edition, Navyug Publishers & Distributors, New Delhi.

Walsh, A.H. (1996), “Performance Auditing and Legislative Oversight in the Contest of Public Management Reform: The US Experience”, *Performance Auditing and the Modernisation of Government*, Editor: Organisation for Economic Co-Operation and Development-OECD, Paris.

Wanna, J., C. Ryan ve C. Ng (2001), *From Accounting to Accountability: A Centenary History of the Australian National Audit Office*, Allen & Unwin, Sydney.

Wiersema, J. ve J.M. Flaherty (2011), *2010-2011 Estimates Performance Report*, Office of the Auditor General of Canada, Canada.