



T.C.

TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY'IN DENETİMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İsmail BABACAN

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Sazak DOĞAN

TOKAT-2024

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Sazak DOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum “Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay’ın Denetimi” adlı Yüksek Lisans tezinin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

.../.../...

İsmail BABACAN



JÜRİ KABUL VE ONAY



ÖNSÖZ

Dünyada ve Türkiye’de mali denetim alanında bağımsız ve tarafsız yüksek denetim kurumu olan Sayıştayların önemi günden güne artmaktadır. Bu tez çalışmasında, Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi konusu ve Sayıştay ile ilgili sorunlar incelenmiştir.

Bu Yüksek Lisans Tez çalışmamın hazırlanarak tamamlanması sürecinde her zaman yardımını ve desteklerini benden esirgemeyen değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Sazak DOĞAN’a teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Ayrıca çalışmanın tüm aşamalarında sabır ve manevi desteklerini hiç esirgemeyen eşim ve kızım başta olmak üzere aileme teşekkürü ederim.

İsmail BABACAN

TOKAT-2024

ÖZET

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE SAYIŞTAY’IN DENETİMİ

BABACAN, İsmail

Yüksek Lisans/Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Sazak DOĞAN

(Ağustos 2024, viii+103)

İktidarların denetlenmesinin en önemli ayağını finansal denetim oluşturmaktadır. Finansal denetim; gelirlerin toplanması, toplanan gelirlerin harcanması, devletin sahip olduğu taşınır ve taşınmazların kullanımı gibi konuları içermektedir. Halkların yönetimde söz sahibi olmaya başlamaları, ilk olarak iktidarların tek taraflı iradeleriyle koymuş oldukları vergilerin denetlenmesiyle olmuştur. Zamanla mali alanda yaşanan gelişmeler ve değişimler denetimleri zor ve karmaşık bir hale getirmiştir. Bundan dolayı finansal denetimin daha sağlıklı bir biçimde yerine getirilmesi için profesyonel kişi ve kurumlara ihtiyaç duyulmuştur. Sayıştay bu ihtiyacı gidermek üzere ortaya çıkmış bir kurumdur. Demokratikleşmenin en önemli unsurlarından olan parlamentoların kökleşmesiyle birlikte Sayıştaylar denetimlerini parlamentolar adına yapmaya başlamıştır.

Türkiye’de Sayıştay, yaptığı denetimleri Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yaptığı şuan yürürlükte bulunan 1982 Anayasası’nda açıkça belirtilmiştir. Türkiye Cumhuriyeti Devleti kurulduğu günden bugüne kadar sahip olduğu tüm anayasalarda Sayıştay kurumuna yer vermiştir. Sayıştay’ın temel görevi, kamunun sahip olduğu kaynakların daha önce belirlenmiş hukuki normlara uygun olarak etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde kullanılmasını sağlamaktır. Sayıştay’ın yaptığı denetimin sonucunda varsa bir kamu zararı, bununla ilgili hesap sorma işlevini yerine getirmektedir. Dünya genelinde Sayıştay kurumları ofis ve kurul tipi olmak üzere iki şekilde örgütlenmiştir. Ülkemizde Sayıştay, kurul tipi olarak örgütlenmiştir.

Bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, Sayıştay’ın ortaya çıkışı, Sayıştay’ın önemi, anayasal ve yasal konumu ile teşkilat yapısı incelenmiştir. İkinci bölümde, yönetim, kamu mali yönetimi, denetim kavramları, denetimin türleri, mali ve performans denetimleri konularına yer verilmiştir. Üçüncü bölümde Sayıştay’ın denetim süreci, görev alanı, kamu zararı, yargılama faaliyeti, raporlama ve Sayıştay’ın sorunlarına değinilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay, Yargılama, Denetim, Mali Denetim.

ABSTRACT

**THE AUDIT OF THE COURT OF ACCOUNTS IN TURKISH PUBLIC
FINANCIAL ADMINISTRATION**

BABACAN, İsmail
Master's Thesis./Department of Finance
Advisor: Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Sazak DOĞAN
(August 2024, viii+103)

Financial auditing is the most important aspect of auditing governments. Financial audit; It includes issues such as collecting revenues, spending the collected revenues, and using movable and immovable properties owned by the state. People first started to have a say in government when governments audited the taxes they imposed with their unilateral will. Developments and changes in the financial field over time have made audits difficult and complex. Therefore, professional people and institutions were needed to carry out financial auditing in a more reliable way. The Court of Accounts is an institution that emerged to meet this need. With the establishment of parliaments, which are one of the most important elements of democratization, Courts of Accounts began to carry out their audits on behalf of parliaments. In Turkey, it is clearly stated in the 1982 Constitution that is currently in force that the Court of Accounts carries out its audits on behalf of the Grand National Assembly of Turkey. The Republic of Turkey has included the institution of the Court of Accounts in all its constitutions since the day it was founded. The main duty of the Court of Accounts is to ensure that public resources are used effectively and efficiently in accordance with previously determined legal norms. The purpose of the Court of Accounts is to fulfill the function of holding to account, if there is any public damage, as a result of the audit carried out by the Court of Accounts. Court of Accounts institutions around the world are organized in two types: office and board type. In our country, the Court of Accounts is organized as a board type. This study consists of three parts. In the first part, the emergence of the Court of Accounts, its importance, constitutional and legal position and organizational structure are examined. In the second part, management, public financial management, auditing concepts, types of auditing, financial and performance audits are discussed. In the third section, the audit process of the Court of Accounts, its scope of duty, public damage, judicial activity, reporting and the problems of the Court of Accounts are discussed.

Key Words: Court Of Accounts, Trial, Audit, Financial.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ETİK SÖZLEŞME	i
JÜRİ KABUL VE ONAY	ii
ÖNSÖZ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1: GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE SAYIŞTAY, SAYIŞTAY'IN	3
ANAYASAL, YASAL KONUMU VE TEŞKİLAT YAPISI.....	3
1.1. GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE SAYIŞTAY	3
1.1.1. Sayıştay'ın Ortaya Çıkışı	4
1.1.2. Osmanlı Döneminde Sayıştay	5
1.1.3. Cumhuriyet Döneminde Sayıştay.....	6
1.2. SAYIŞTAY'IN ANAYASAL KONUMU.....	6
1.2.1. 1876 Anayasası'nda Divan-ı Muhasebatın Konumu	9
1.2.2. 1924 Anayasası'nda Sayıştay'ın Konumu	10
1.2.3. 1961 Anayasası'nda Sayıştay'ın Konumu	10
1.2.4. 1982 Anayasası'nda Sayıştay'ın Konumu	11
1.3. SAYIŞTAY'IN YASAL KONUMU	13
1.3.1. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu	13
1.3.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)	15
1.4. SAYIŞTAY'IN TEŞKİLAT YAPISI.....	16
1.4.1. Sayıştay Başkanlığı	17
1.4.2. Daireler.....	19
1.4.3. Genel Kurul	20
1.4.4. Temyiz Kurulu	21
1.4.5. Daireler Kurulu	21
1.4.6. Rapor ve Değerlendirme Kurulu	22
1.4.7. Yüksek Disiplin Kurulu	23

1.4.8. Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu.....	23
1.4.9. Başsavcılık	23
1.4.10. Denetim-Planlama ve Koordinasyon Kurulu	24
BÖLÜM 2: KAMU MALİYESİNDE YÖNETİM VE MALİ DENETİM	27
2.1. KAMU MALİYESİNDE YÖNETİM	27
2.1.1. Yönetimin Tanımı	27
2.1.2. Kamu Yönetiminin Tanımı	28
2.1.3. Kamu Mali Yönetiminin Tanımı	31
2.2. DENETİM KAVRAMI VE ORTAYA ÇIKIŞI	32
2.2.1. Denetimin Tanımı	32
2.2.2. Denetim’ in Ortaya Çıkışı	33
2.3. DENETİMİN TÜRLERİ.....	34
2.3.1. Devletin Temel Fonksiyonlarına Göre Denetim	34
2.3.2. Konumuna (Statüsüne) Göre Denetim	38
2.4. MALİ DENETİM.....	40
2.4.1. Mali Denetimin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Amaçları	41
2.4.2. Mali Denetimin Kriterleri.....	41
2.4.3. Mali Denetimin Aşamaları	42
2.5. PERFORMANS DENETİMİ.....	45
2.5.1. 5018 Sayılı Kanunla Getirilen Performans Denetiminin Tanımı ve Ortaya	45
Çıkışı	45
2.5.2. Performans Denetiminin İşlevleri	47
2.5.3. Performans Denetimine İhtiyacın Nedenleri.....	47
2.5.4. Performans Denetiminin Faktörleri.....	47
BÖLÜM 3: SAYIŞTAY DENETİMİ VE DENETİM SÜRECİ.....	51
3.1. SAYIŞTAY’IN DENETİM SÜRECİ	51
3.1.1. Denetimin Planlanması	51
3.1.2. Denetimin Uygulanması.....	52
3.1.3. Denetimin Raporlanması.....	53
3.1.4. Denetimin İzlenmesi	57
3.1.5. Denetimin Niteliği ve Kapsamı	57
3.1.6. Denetimin Değerlendirilmesi	62
3.2. SAYIŞTAY’IN DENETİM GÖREVİ	63
3.2.1. Denetimin İlkeleri	65

3.2.2. Sayıştay'ın Denetim Alanı	66
3.2.3. Sayıştay'ın İdari Denetim Türleri	67
3.3. TBMM'DEN GELEN TALEPLERE YÖNELİK GERÇEKLEŞTİRİLEN	74
DENETİMLER	74
3.4. SAYIŞTAY'IN YARGILAMASININ KAPSAMI	75
3.4.1. Sayıştay'ın Yargılamasına Konu Olan Kurumlar	76
3.4.2. Sayıştay'ın Yargılamasına Neden Olan Konular	77
3.4.3. Sayıştay'ın Yargılamasına Konu Olmayan Kurumlar.....	80
3.4.4. Sayıştay'ın Hukuki Statüsüne Dair Yüksek Mahkemelere ait	80
Görüşler	80
3.5. SAYIŞTAY'IN RAPORLAMA GÖREVİ	81
3.5.1. Genel Uygunluk Bildirimi.....	82
3.5.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu	83
3.5.3. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu.....	85
3.5.4. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu	87
3.5.5. KİT (Değerlendirme) Raporu.....	88
3.5.6. Diğer Raporlar	92
3.6. SAYIŞTAY'IN GÖRÜŞ BİLDİRME VE DİĞER GÖREVLERİ	93
SONUÇ VE ÖNERİLER	94
KAYNAKÇA	96
ÖZGEÇMİŞ	104

GİRİŞ

Denetim olgusu, insanoğlunun bir arada yaşamaya başlamasıyla ortaya çıkmış ve devlet yönetiminde de önemli bir yer tutmuştur. Devletlerin ortaya çıktıkları dönemde devletler genellikle bir hükümdar tarafından yönetilmekle birlikte çoğu zaman yönetim babadan oğula geçmekteydi. Devletlerin ilk ortaya çıktıkları dönemlerde yönetim tarzı olarak daha çok monarşi tercih edilmiştir. Devletin yasama ve yürütme yetkisini ellerinde bulunduran hükümdarlar bazen yargı yetkisini de kullandıkları belirtilmektedir. 1215 yılında İngiltere’de imzalanan Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlükler Sözleşmesi) ile kral bazı yetkilerini kısıtlamış ve bu haklarını derebeylere devretmiştir. Bu sözleşmeyle birlikte iktidarların denetlenmesi gerektiği fikri güçlenmiş ve zamanla diğer devletlerde de bu yönde adımlar atılmıştır. İktidarın denetlenmesi gerektiği fikrinin giderek yaygınlaşması beraberinde demokratik devlet düzenine geçişi de hızlandırmıştır. Demokrasilerin gelişmesiyle birlikte denetim olgusunda da hem değişim hem de gelişim olmuştur. Demokraside yaşanan bu değişim, halkın yönetimde söz sahibi olmasıyla ortaya çıkan bir süreç olduğu ifade edilmektedir. Demokraside meydana gelen gelişim ise, devletlerin kendi sınırlarını aşarak farklı coğrafyalarda hâkimiyet kurmasıyla olmuştur. İlk olarak İngiltere’de ortaya çıkan Sayıştay, zamanla başta Avrupa devletleri olmak üzere Osmanlı Devleti dâhil birçok ülkede kurulmuş ve mali denetim konusunda önemli görevler üstlenmiştir. Sayıştay’ın önemi, Avrupa ülkeleri başta olmak üzere hem ülkemizde hem de diğer ülkelerde giderek artmaktadır. Sayıştay’ın yapmış olduğu denetimler şeffaflığın, hesap verilebilirliğin, kamu kaynaklarının etkin kullanılmasının önemi gibi hususlarda kamu kurumlarına yol göstermektedir. Sayıştay, ülkemizde dâhil olmak üzere birçok ülkede yüksek denetim organı olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Bütçe hakkının krallardan alınıp halk tarafından kullanılmaya başlanması uzun zaman almış ve daha sonra bu hak parlamentolar tarafından halk adına kullanılmaya başlanmış ve bu şekilde kullanılmaya da devam etmektedir. Hükümetler tarafından hazırlanan ve parlamentonun onayına sunulan bütçenin denetimi ise, Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir. Sayıştay ise, bu denetleme görevini Parlamento adına yapmaktadır. Günümüzde Sayıştay denetimlerinin büyük çoğunluğunu Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulmuş ve bütün kamu kurumlarının kullanımına sunulan sistem veya sistemler üzerinden yapmaktadır. Bu çalışmada da, Türk Sayıştayı’nın kamu mali yönetimi üzerinde ki denetimi ve denetim sonunda ortaya çıkabilecek kamu zararıyla ilgili sorumluların yargılanması konuları ele alınmıştır.

Çalışmanın ilk bölümünde, Sayıştay'ın ortaya çıkışı, Osmanlı döneminde ve Cumhuriyet döneminde Sayıştay'ın konumu ve önemi, Sayıştay'ın anayasal ve yasal konumu ile teşkilat yapısı tanıtılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde; denetim, yönetim, kamu yönetimi, mali denetim, denetim türleri ve performans denetim konuları işlenmiştir. Üçüncü bölümde ise; Sayıştay'ın denetim süreci, denetim görevi, yargılama fonksiyonu ve raporlama görevleri konuları işlenmiştir. Sonuç bölümünde ise, Sayıştay ile ilgili görüş ve önerilere yer verilmiştir.



BÖLÜM 1: GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE SAYIŞTAY, SAYIŞTAY’IN ANAYASAL, YASAL KONUMU VE TEŞKİLAT YAPISI

1.1. GEÇMİŞTEN GÜNÜMÜZE SAYIŞTAY

Sayıştay’ın ortaya çıkışı 1215 yılında İngiltere’de kral ve soylular arasında imzalanan “Magna Carta” uzlaşma metni ile kralın vergilendirmeye ilişkin yetkilerini soylulardan oluşan bir meclise devretmesine kadar uzanmaktadır. Mali konularda yaşanan gelişmeler ve mali konuların giderek karmaşık bir hal alması mali denetim işinin profesyonel kişi veya kurumlarca yapılması gerekliliği fikrini ortaya çıkarmıştır. Bu fikrin neticesinde parlamentolar hükümetleri mali açıdan denetlemeye ilişkin yetkilerini Sayıştay adını verdikleri kurum eliyle kullanmaya başlamışlardır. Sayıştay Kurumu, denetim, inceleme görevlerinin yanında bunlara ek olarak bazı ülkelerde yargısal faaliyet gösteren bir kurum olarak ilk İngiltere’de kurulmuş olup daha sonra diğer Avrupa ülkelerinde de faaliyet göstermeye başlamıştır. İngiltere haricindeki Avrupa ülkelerinde Sayıştay Kurumlarının kuruluşu, bütçe hakkının halk tarafından kullanılmaya başlanması sonucunda gerçekleşmiştir. Bütçe hakkının halk tarafından kullanılmaya başlamasından bir süre sonra halkın bu yetkisini kendi adına parlamentolar tarafından kullanılmaya başlanması 1700’lü yılların sonu 1800’lü yılların başında ki zamana denk gelmektedir (Demirbaş, 2001; Asıl, 2019).

Bütçe hakkı, Sayıştay Kurumlarının kuruluşunda ki en önemli unsurlardan biri olmuştur. Bütçe hakkı, toplumun bizzat kendisi tarafından veya seçtiği parlamentonun aracılığıyla mutlak monarşi düzeninde hükümdarın egemenlik hakkının kısıtlanmasıyla ilgili lehine kazandığı önemli bir kazanım olduğu ileri sürülmektedir. Hükümdarların yetkilerinin kısıtlanmaya başlaması bütçe hakkının el değiştirmesiyle olduğu belirtilmektedir. Monarşi düzeninin etkisini kaybettiği ve parlamentoların ortaya çıktığı zamanlarda halktan ne kadar vergi toplanacağı, kimden ne kadar vergi alınacağı, verginin nerelerde harcanacağı gibi hususlar parlamentolar aracılığıyla yapılmaya başlandığı belirtilmektedir. Daha sonraları mali denetim alanlarının çoğalması, çeşitlenmesi, detaylandırılması gibi durumlardan dolayı Parlamentoların iş yükü artmış ve denetim işleri daha karmaşık bir hal almaya başlamıştır. Ortaya çıkan bu iş yükünün azaltılması amacıyla Parlamentonun yapması gereken denetim işini yapacak uzmanlaşmış kişi veya kurumların olması gerekliliği fikri ortaya çıkmıştır. Parlamento adına denetim yapmak için oluşturulan bu kurumlar yüksek denetim birimleri olarak adlandırılmış ve siyasi iktidardan bağımsız olarak parlamentolar adına denetim

faaliyetlerini yürütmekte oldukları bilinmektedir. Bazı toplumlarda ise bu yüksek denetim birimleri denetim faaliyetlerine ek olarak yargısal faaliyette de bulunmaktadır. Bağımsız ve özerk kurumlar olmalarından dolayı yaptıkları denetleme faaliyetleri dış denetim faaliyeti olarak kabul görmektedir. Sayıştay kurumlarının genellikle faaliyet gösterdikleri ülkelerin anayasalarında yer almakla birlikte kendilerine ait yasaları da bulunmaktadır (Demirbaş, 2001; Akdoğan, 2016; Durak, 2017; Asıl, 2019).

Hukukun hakim olduğu devletlerin en temel öğelerinden biri olan Sayıştay, icra ettiği görev itibarıyla geçmişinin dünya üzerinde ilk devletlerin ortaya çıktığı döneme dayanmaktadır. Ülkemiz açısından geçmiş dönemlerde; ilk Türk devletlerinin ortaya çıktığı dönemden İslamiyet'e geçişin yaşandığı döneme kadar ve İslamiyet'e geçişle birlikte Sayıştay'ın üstlenmiş olduğu görevleri icra eden farklı adlar altında çeşitli kurumlar faaliyetlerini sürdürmüştür. İlk Türk Devletlerinde "tudun" adı verilen vergi memurları ve "tamga" adında önemli bir gümrük vergisinin olduğu fakat mali konularla ilgili kaynaklarında bilginin kısıtlı olduğu bildirilmektedir. Türk olmayan İslam devletlerinden biri olan Abbasiler devleti döneminde de Maliye Bakanlığına ait görevleri Divan'ül-Harac vel-Cibayat adında bir kurum yerine getirmiş ve bu kurumun mali hesaplarını inceleme ve denetleme görevini de Divan-ı İshraf adındaki kurum yerine getirmiştir. Yine Anadolu Selçuklu Devletinde, Divan-ı İshraf adıyla kurulmuş olan kurum Sayıştay'ın görevlerini ifa ettiği bilinmektedir (Bayar, 2005; Akdoğan, 2016; Durak, 2017; Asıl, 2019;).

Sayıştay'ın bir kurum olarak temelini atıldığı Osmanlı Devleti'nde, 1839 yılında Batının üstünlüğünün kabul edilmesiyle başlayan ıslahat yapma girişimlerinin biri ürünü olarak padişahın tek taraflı iradesiyle kurulmuştur. 29 Mayıs 1862 yılında, Divan-ı Ali Muhasebat adıyla kurulan Sayıştay, Avrupa'dan (özellikle Fransa'dan) etkilenilerek kurulmuş ve Cumhuriyet döneminde de varlığını sürdürerek günümüze kadar gelmiştir (Demirbaş, 2001; Albaş, 2006; Kış, 2012).

1.1.1. Sayıştay'ın Ortaya Çıkışı

Sayıştay'ın ortaya çıkış süreci, 1215 yılında İngiltere'de kral ve soylular arasında imzalanan "Magna Carta" ile başlamış ve 1314 yılında "Auditor Exchequer" in kuruluşuyla Sayıştay Kurumu tarihteki yerini almıştır. Diğer Avrupa ülkelerinde ve Osmanlı Devleti'nde Sayıştay'ın ortaya çıkışı, 1700'lü yılların sonu 1800'lü yılların ortasına denk gelmektedir. Sayıştay'ın Osmanlı Devleti'nde ki kuruluş süreci Avrupa'da olduğu gibi halk hareketleri sonucunda bütçe hakkının elde edilmesi ile olmamış aksine kuruluşu, Padişahın tek taraflı

iradesiyle gerçekleşmiştir. Padişah tarafından Sayıştay'ın Osmanlı Devleti'nde de kurulmasına öncülük edilmesinin en önemli gerekçelerinden birinin ülkenin içinde bulunduğu mali çıkmaz olduğu ileri sürölmektedir (Demirbaş, 2001; Akdoğan, 2016; Demirci, 2017).

1.1.2. Osmanlı Döneminde Sayıştay

Osmanlı Devleti mali yapılanmasını, kendinden önce bulunduğu topraklarda hüküm süren Anadolu Selçuklu Devletinden esinlenilerek oluşturmuştur. Anadolu Selçuklu Devleti 'de kendi mali yapılanmasında kendinden önce var olan Türk devletleri ile kendinden önceki veya aynı dönemdeki Türk-İslam devletlerini örnek almıştır. Hem Türk İslam devletleri hem de İslamiyet'ten önceki Türk devletlerinin mali yapıları Osmanlı döneminde biraz daha geliştirilerek devam ettirilmiştir (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

Osmanlı Devleti'nin ilk zamanlarında mülkün padişaha ait olduğu kabul edilmiş olduğundan mali denetim işi, danışma ve yürütme organı olarak görev yapan Divan-ı Hümayun tarafından yerine getirilmiştir. Osmanlı Devleti'nde mali yapının zamanla bozulmasıyla farklı mali yapılanmalara gidilmiş ve ilk olarak 1839 yılında daha sonra 1856 yılında girişilen büyük ıslahat hareketleriyle birlikte 1862 yılında Divan-ı Muhasebat (Sayıştay) kurulmuştur. Kurulan bu yeni teşkilatın başkanlığına da Evkaf Nazırı Ahmet Vefik Paşa getirilmiştir (Akyel, 2010; Baş, 2010; Kış, 2012).

Sayıştay'ın, İngiltere haricinde ki diğer Avrupa ölkelerinde ortaya çıktığı dönemde Osmanlı Devleti'nde de Islahat Hareketleri olarak anılan yenileşme hareketleri yaşanmaktaydı. Yenileşme hareketlerinin sonuçlarından bir tanesi de 1862 yılında kurulan Divan-ı Muhasebat 'tır. Osmanlı Padişahlarından Sultan Abdölaziz döneminde kurulan Divan-ı Muhasebat; devlette zorunlu olarak kabul edilen harcamaları ile olağanüstü zamanlarda ortaya çıkan harcamalarını karşılamak, önceki zamanlarda alınmış olan borçların ödenebilmesi için daha fazla borç alınmamasını sağlamak, bütçede gelir-gider dengesini oluşturmak, özellikle geçmiş borçların kapatılabilmesi için yeni gelirler elde edilmesini temin etmek gibi hususlarda çalışma yapması için Maliye Nazır'ının teklifiyle kurulmuştur. Divan-ı Muhasebat kurulduğu günden II. Meşrutiyetin ilanına kadar iki kez kapatılıp açılmıştır. I. Meşrutiyetin ilanıyla birlikte 1876 Anayasasında yer alan Divan-ı Muhasebat yapmış olduğu denetimlerin sonuçlarını meclise sunmakla görevli bir kurum haline getirildiği belirtilmektedir (Akyel, 2010; Baş, 2010; Metin, 2017).

1.1.3. Cumhuriyet Döneminde Sayıştay

Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin Osmanlı Devleti'nden miras olarak almış olduğu kadim kamu müesseselerinden bir tanesi de Divan-ı Muhasebatır (Sayıştay). Kurtuluş Savaşından Cumhuriyet'in ilanına kadar geçen süre zarfında ülkede olağanüstü bir durumun olması dolayısıyla Sayıştay fiili olarak işlevsel olmadığından Sayıştay'ın görevleri Meclis içinden oluşturulan bir komisyon tarafından yürütülmüştür (Akyel, 2010; Baş, 2010; Asıl, 2019).

Cumhuriyet'in ilanının üzerinden bir ay geçmeden 24 Kasım 1923 tarihinde 374 sayılı Divan-ı Muhasebatın Sureti İntibahına dair Kanun ile Divan-ı Muhasebat tekrardan kurulmuştur. Aynı yıl yürürlüğe giren 1924 Anayasasının 100. maddesinde Divan-ı Muhasebatın Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bağlı bir kurum olması ayrıca devletin elde ettiği gelirleri ve yaptığı harcamaları denetlemek görevi verildiği belirtilmektedir. 01.06.1934 yılında Sayıştay ile ilgili tekrardan bir düzenleme ihtiyacı hâsıl olmuş ve oluşan ihtiyaca binaen 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat yasası yürürlüğe konulmuştur. Divan-ı Muhasebat, 1945 yılında Anayasada yapılan Türkçeleşme faaliyeti ile birlikte adı Sayıştay olarak değiştirilmiştir. 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat kanunu, 1961 anayasasının yürürlüğe girmesinin ardından günün ihtiyaçlarını karşılamadığı gerekçesiyle yeni bir kanun çıkarılması gündeme gelmiş ve 21.02.1967 yılında 832 sayılı Sayıştay kanunu çıkarılmıştır (Altun, 2006; Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

Zamanla Sayıştay'da 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yaşanan büyük değişim 2010 yılında yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile devam ettirilmiştir. Sayıştay, Osmanlı Devleti'nden Cumhuriyet'e intikal etmiş bir kurum olarak varlığını hala sürdürmektedir. Cumhuriyet döneminde çıkarılmış bütün anayasalarda (1924, 1961, 1982) yerini almıştır (Görgün, 2011; Akdoğan, 2016; Durak, 2017; Asıl, 2019).

1.2. SAYIŞTAY'IN ANAYASAL KONUMU

Divan-ı Muhasebat ismiyle 1862 yılında Türk Kamu Mali Yönetiminde yerini almış olan ve Osmanlı Devletinden günümüze kadar varlığını devam ettirmiştir. 1945 yılında Türkçeleştirme faaliyetleri kapsamında Sayıştay adı verilen Divan-ı Muhasebat, 1876 Kanun-ı Esasi başta olmak üzere yürürlükte bulunmuş olan bütün Anayasalarda yerini almıştır. Sayıştay'ın devlet kurumlarını mali açıdan Meclis adına denetlemek ve gerektiğinde ortaya çıkan kamu zararından dolayı yargılama görevini icra etme görevleri bulunmaktadır. Sayıştay,

denetimlerini parlamento adına yapan bağımsız bir yüksek denetim kurumudur. Ayrıca yaptığı denetimler sonucunda varsa bir kamu zararı bunu da tazmin etmekle görevli bir hesap yargısı olduğu bilinmektedir. Bu yönüyle bir yargı organı olarak adlandırılrsa da doktrinde farklı görüşler mevcuttur. Yargı organı olduğunu ileri süren görüşlerin delilleri; 1982 Anayasasının 160 maddesinde yer alan “...sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak...” ifadesinde açıkça belirtilmiş olmasıdır. Sayıştay’ın Anayasada yüksek mahkemeler arasında sayılmış olması da yargı organı olarak kabul edilmesi için yeterli olacağı kabul edilmektedir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunun 46-61 maddeleri arasında Sayıştay’ın yargı organı olduğunun açıkça belirtildiği ifade edilmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin de, Sayıştay’ın mahkeme olduğuna ilişkin 27.12.2012 tarih ve 2012/207 sayılı kararında, 28.02.2013 tarih ve 2013/ sayılı kararında ve 3.11.2014 tarih ve 2014/170 sayılı kararında da Sayıştay’ın bir yüksek mahkeme olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Sayıştay’ın yapmış olduğu yargılama sonucunda sadece karar düzeltme yoluna gidilebilmekte başka bir üst yargı yoluna başvurulamaması da ortaya konulan deliller arasında sayılmaktadır (Sevinçler, 2018; Durak, 2017; Asıl, 2019; Akdoğan, 2016).

Sayıştay’ın yargı organı olmadığını ileri süren görüşlerin delilleri ise; Danıştay Dava Daireleri Kurulunun 07.05.1965 tarih ve 65/89 sayılı kararı, Anayasa Mahkemesi’nin 06.03.1973 tarih ve 1973/11 sayılı kararı, Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 29.06.2011 tarih ve 2011/461 sayılı kararları delil olarak ileri sürülmektedir.

Bununla birlikte Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Sayıştay’ın yüksek mahkeme olmadığına ilişkin kararının açıklamasında;

- 1-) Sayıştay’ın, 1982 Anayasası’nda “Yargı” başlığı altında yer alan üçüncü bölümde yer verilmiş olması, Sayıştay’ın diğer yüksek yargı organları gibi vasıflandırılmasının mümkün olamayacağını,
- 2-) 1982 Anayasası’nda yüksek yargı mercilerinin ve yargılamaya ilişkin düzenlemenin nasıl olacağının bir ifade edildiği ve Sayıştay’ın, yüksek yargı mercileri dâhil herhangi bir yargı sistemi arasına dâhil edilmediği,
- 3-) Sayıştay’ın yaptığı denetleme faaliyetini ve sorumlu olduklarına kanaat getirdiği kişilerin hesaplarını kesin hükme bağlama işini Türkiye Büyük Millet Meclisi adına icra ettiğini, yapılan bu denetim faaliyetinin yargısal olmadığı özel yöntemler kullanılarak yapıldığı ve özü bakımından idari mahiyette olan bir tür denetim olduğunu ve bununla bir yargılama yöntemi olamayacağını,
- 4-) Sayıştay’ın iç yapılanmasında, mevzuatlarında ve çalışma sistemlerinde yüksek yargı mercilerinki ile benzerlik gösteren düzenlemelerinin olduğu lakin bu düzenlemelerin

Anayasa’da yer almadığı sadece Sayıştay Kanunu’nda bu düzenlemelere yer verildiği,

5-) 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda, inceleme ve karar yolları için yüksek yargı organlarında kullanılmakta olan “yargılama”, “hüküm”, “temyiz”, “içtihadı birleştirme” ve “ilam” gibi terimler kullanılmaktadır. Bu terimlerin kullanılıyor olması Sayıştay’ın görevinin yargısal mahiyette olduğunu kanıtlamayacağını, bu adlar altında ve farklı aşamaların olduğu durumlarda yapılan çalışmaların, denetim görevi olup hâkimler tarafından yargı gücü kullanılarak yapılan bir sorunun çözümü niteliğindeki işlerden olmadığını, bu sebeplerle Sayıştay’ın diğer üst yargı organları gibi üst yargı organı olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığını,

6-) Sayıştay’ın bir taraftan denetleme faaliyetini yerine getiren diğer taraftan da davayı açmak zorunda olan bir yargı sistematığına göre işlemesi, yargının temelini oluşturan iddia, savunma ve karar mekanizmasına aykırılık teşkil ettiği, kanun yollarının uyuşmazlıkların temel çözüm metodu olan ve tarafların varlıklarına dayana “dava” gibi değerlendirilmesinin mümkün olamayacağı,

7-) Sayıştay’ın yapmış olduğu tetkiklerin son ve kesin nitelikte olduğunu ibraz etmek için kullanılan “kesin hüküm” kavramının yargı kurumlarınca verilmiş olması veya yargısal nitelikte hükümlerden olamayacağını, burada kullanılan “kesinlik” kavramının yargısal manada değil, başka bir merci tarafından yeniden incelenememesi ve değiştirilememesi şeklinde anlaşılması gerektiği,

8-) Sayıştay tarafından verilmiş olan kesin hükümler için aleyhte idari yargı yoluna başvurulamaması durumu Sayıştay’ın bir yargı organı kimliğine sahip olduğu anlamına gelmediği,

9-) 1982 Anayasasına göre Sayıştay’ın, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına ilgili kamu kurum ve kuruluşlarını denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamakla vazifeli olduğu bu sebeple Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim işlevi gören bir kurumun, anayasal bir kurum olması o kurumun bir yargı organı olamayacağını,

10-) Sayıştay’ın, Anayasanın 158’nci ve 2247 Sayılı Kanun’un 1’nci maddesinde sayılmış olan yargı organları kapsamına girmediğinden Sayıştay tarafından verilmiş olan hüküm ile adli yargı hükmü arasında olduğu belirtilen hüküm uyuşmazlıklarının incelenmesinin, Uyuşmazlık Mahkemesinin görev alanı dışında bırakıldığı,

11-) Sayıştay tarafından verilen kararların, "mahkeme ilamı" niteliğinde olamayacağını, mahkeme ilamı niteliğinde olduğu kabul edilse bile, bir kanun hükmünün icra edilmesinde, yargı organları ve Sayıştay’ın görüşünün uyuşmaması ve bundan dolayı farklı bir neticeye ulaşılmış olması halinde, yargı organlarının görüşüne dayanan mahkeme ilamının kabul

edilmesi gerektiği belirtmektedir.

Yukarıda sayılan gerekçelerden dolayı Yargıtay Hukuk Genel Kurulunda gerçekleşen müzakerelerde; Sayıştay tarafından verilen bir kararla ilgili aynı konuda verilmiş bir yargı merciinin kararı karşısında, "mahkeme kararı" olarak kabul edilemeyeceği hususu oybirliğiyle kabul edilmektedir (Sevinçler, 2018).

1.2.1. 1876 Anayasası'nda Divan-ı Muhasebatın Konumu

Osmanlı Devleti'nde Divan-ı Muhasebat (Sayıştay), devletin ilk anayasası olan 1876 Kanun-i Esasi'de yerini almıştır. Divan-ı Muhasebat ile ilgili olarak Kanun-i Esasi'nin 105. maddesinde, Divan-ı Muhasebatın devletin sahip olduğu malları almak ve harcamakla görevli olan kişilerin hesaplarını araştırmak ve araştırmanın neticesini özetleyerek ayrıca düşüncelerinin yer aldığı senelik bilgi ve belgelerle Heyet-i Mebusan'a ve finansal hususlar hakkında üç ayda bir hazırlayacağı bir raporu Başbakan vasıtasıyla Padişaha tevdi etmekle vazifelendirilmiş olduğuna dair hükmü yer almaktadır (m. 105). Divan-ı Muhasebatın üye sayısı, görev süresi gibi konular 1876 Anayasası'nın 106'ncı maddesinde, Divan-ı Muhasebatın üye sayısının on iki (12) olduğu ve seçilmiş olan üyelerin parlamento tarafından oy çokluğu ile görevlerinden alınmadıkça, ömür boyu bu görevi icra etmek üzere padişah tarafından atama yoluyla bu göreve getirilecekleri belirtilmektedir (m. 106). Divan-ı Muhasebat üyelerinin görevden ayrılımları, terfileri, yükselmeleri gibi özlük haklarına ilişkin 1876 anayasasının 107'nci maddesinde, Divan-ı Muhasebat görevlilerinin sıfatı, görevleri, görevden ayrılımları, yükselmeleri, terfi ve emeklilik gibi işlerinin özel bir yasayla düzenleneceği hususlarına yer verilmektedir (m. 107). 1876 Anayasasında yüksek yargı mercilerine ilişkin bir bölüm olmadığından Sayıştay yüksek yargı içerisinde sayılmamış fakat kanunla kendisine verilmiş olan yargılamaya ilişkin yetkisini de kullanmıştır. 1876 Anayasası Kanun-u Esasi'nin 105, 106 ve 107. maddeleri ile birlikte Sayıştay anayasal bir kurum niteliğine haiz olmuş ve bu tarihten sonra yer aldığı bütün anayasalarda yaptığı denetimlerin sonuçlarını Meclise sunmakla görevlendirilmiştir (Ağar, 2007; Kış, 2012; Sevinçler, 2018).

1876 Anayasası, Osmanlı döneminde yapılan ilk ve tek anayasa olmasının yanında önemli kazanımlardan biride Anayasa'da Divan-ı Muhasebata (Sayıştay) yer verilmiş olmasıdır. 1876 Anayasası bir süre sonra bazı gerekçelerle yürürlükten kaldırılmış fakat Divan-ı Muhasebat faaliyetlerine devam etmiştir. Ayrıca 1879 yılında yürürlüğe konulan Divan-ı Muhasebatın Suret-i Teşkil ve Vezâifine Dair Kararname ile hiçbir bakanlığa bağlı olmaksızın faaliyetlerini bağımsız olarak yerine getireceği belirtilmiştir (Altun, 2006; Ağar,

2007; Parlak, 2012; Sevinçler, 2018; Asıl, 2019).

1.2.2. 1924 Anayasası'nda Sayıştay'ın Konumu

Osmanlı Devleti'nin fiilen sona ermesi ve Ankara'da kurulan Türkiye Büyük Millet Meclisinin açılmasıyla birlikte bütçenin denetimi Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin içinden seçilen bir komisyon tarafından yapılması kararlaştırılmıştır. Meclis içerisinde oluşturulan komisyonun görevi, 29 Nisan 1923 tarihinde 374 nolu yasa ile Divan-ı Muhasebatın kurulmasıyla sona ermiştir (Uysal, 2010; Sevinçler, 2018; Asıl, 2019).

Sayıştay, 1924 Anayasasında da yerini almış ve Anayasanın altıncı bölümünün alt başlığı olan “Maliye İşleri” başlığı altında düzenlenmiştir. Sayıştay'ın kuruluş ve görevlerine ilişkin düzenleme 1924 Anayasasının 100. maddesinde, Halkın Meclisine bağlı olmak kaydıyla devletin topladığı gelir ve yaptığı giderleri özel bir yasaya uygun olarak incelemek üzere Sayıştay'ın kurulacağı hükmüne yer verilmiştir (m. 100). Aynı Anayasanın 101. maddesinde, Sayıştay'a, Sayıştay'ın Genel Uygunluk Bildirimini alakalı bulunduğu kesin hesap kanunu Maliye Bakanlığı tarafından meclise arz edildiği tarihten başlayarak en geç altı ay (6) içerisinde Meclis'e sunma görevi verilmiştir (m. 101). 1 Haziran 1927 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile uyumlu olması amacıyla 1879 tarihinde yürürlüğe giren Divan-ı Muhasebatın Suret-i Teşkil ve Vezâifine Dair Kararname yürürlükten kaldırılmış yerine 16.06.1934 tarih ve 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat Kanunu yeniden düzenlenmiştir. 1924 Anayasasında yer alarak Anayasal bir kurum olma özelliğini devam ettiren Sayıştay, 1934 yılına kadar Osmanlı zamanında çıkarılmış olan kararnameye göre faaliyetlerini sürdürmüştür (Akdoğan, 2016). 1876 Anayasasında olduğu gibi 1924 Anayasasında da, Sayıştay'ın yargısal denetiminden bahsedilmemiş olup Sayıştay, çıkarılan yasa ile verilen yargı yetkisini kullanmıştır (Uysal, 2010; Sevinçler, 2018; Aksoy, 2018; Öz, 2018; Geçgel, 2018).

1.2.3. 1961 Anayasası'nda Sayıştay'ın Konumu

27 Mayıs 1960 yılında yapılan askeri darbe sonucunda 1924 Anayasası yürürlükten kaldırılmış ve 1961 yılında yeni Anayasa yürürlüğe girmiştir. Anayasa yapım sürecinde Sayıştay'ın yargı kurumu olup olamayacağı tartışılmış ve Sayıştay'a yürütme bölümünde yer verilmiştir. Danıştay anayasa çalışmaları sırasında Sayıştay'ın bir alt mahkeme gibi değerlendirilmesi gerektiği ve aldığı kararların Danıştay'da temyiz edilmesi gerektiğini savunmuştur. 1961 Anayasası 157 maddeden oluşmakta olup Sayıştay'ın görev ve

sorumluluklarına ilişkin olarak 127. maddesinde, Sayıştay, genel ve katma bütçeli idarelerin sahip oldukları tüm gelir ve yaptıkları harcamaları ve sahip oldukları taşınır taşınmaz mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına gerekli denetlemeleri yapmak ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve yasalarla kendisine verilen araştırma, denetleme ve kesin hükme bağlama işlerini de halletmekle görevli olduğu hususlarına yer verilmiştir (m.127). 1961 Anayasa'nın 127. maddesinin devamında"...Sayıştay'ın kurulması, sistemi, denetime ilişkin usul ve esasları, çalışanlarının kabiliyetleri, tayinleri, görev ve yetkileri, sahip oldukları haklar, yükümlülükleri ve diğer özlüğe ilişkin konuları, Başkan ve üyelerinin teminatları yasayla düzenlendiği belirtilmektedir (m. 127).

Kamu İktisadî Teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından denetlenmesi usulünün nasıl olacağı ise, bu konuda çıkarılacak kanuna bırakıldığı için anayasanın 127. maddesinin son paragrafında hüküm altına alınmıştır.

Sayıştay'ın yapmakla yükümlü olduğu hususlardan biride, 1961 Anayasası'nın 128'nci maddesinde yer alan; kesin hesap yasa tasarıları, yasada daha kısa bir süreye değinilmemiş ise, içinde bulundukları malî yılın sonundan başlayarak en geç bir sene sonra, Bakanlar Kurulu tarafından, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması gerektiği belirtilmektedir. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkili olduğu kesin hesap yasa tasarısının verilmesinden başlayarak en geç altı ay içerisinde TBMM'ye sunmakta olduğu ifade edilmektedir (m. 128).

Sayıştay'ın 1961 Anayasasında yer almasıyla beraber 1934 tarihli 2514 sayılı Divan-ı Muhasebat yürürlükten kaldırılmış ve yerine 27.02.1967 tarihinde 832 sayılı Sayıştay yasası yürürlüğe konulmuştur. Bu yasayla Sayıştay'a genel ve özerk yapıda ki bütçeye sahip kurumların elde ettikleri gelir, yaptıkları harcamalar ve sahip oldukları taşınır-taşınmaz mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi namına incelemek, sorumlu olanların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamak diğer taraftan kanunlarla verilen diğer görevleri yerine getirme sorumluluklarını yüklemiştir (Altun, 2006; Uysal, 2010; Sevinçler, 2018; Asıl, 2019).

1.2.4. 1982 Anayasası'nda Sayıştay'ın Konumu

1961 Anayasası, 12 Eylül 1980 tarihinde yapılan askeri darbe sonucu yürürlükten kaldırılmış ve akabinde askeri yönetimin emriyle kurulmuş olan "Danışma Meclisi" tarafından 1982 yılında yürürlüğe girecek olan Anayasanın yapım süreci başlatılmıştır. Danışma meclisi tarafından hazırlanan taslak metin Milli Güvenlik Konseyi tarafından kabul

edildikten sonra 1982 yılında yürürlüğe girmiştir. 1982 Anayasası 177 maddeden oluşmaktadır. Sayıştay, 1982 Anayasası'nda Cumhuriyetin Temel Organları başlıklı üçüncü kısmının “Yargı” başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. 1982 Anayasası, 1961 Anayasasının aksine Sayıştay’a yargı bölümünde yer vererek yargılamaya ilişkin özelliğini öne çıkarmıştır. Fakat Sayıştay’a yüksek mahkemeler arasında yer vermemiştir. Sayıştay’a, 1982 Anayasasında yüksek yargı organları arasında yer verilmemiş olsa da görev ve sorumluluklarını icra ederken verdiği kararlara karşı idari yargıya başvurulamaması Sayıştay’ın yüksek hesap mahkemesi olarak kabul edildiğini göstermektedir. Ayrıca Sayıştay’a yargılama görevinin yanında denetim ve danışma görevi de verilmiştir (Altun, 2006; Akdoğan, 2016; Sevinçler, 2018; Asıl, 2019).

Sayıştay’ın görev ve yetkilerine ilişkin Anayasanın 160. maddesinde; Sayıştay, merkezî idareye ait olan mali plan ve program içerisinde bulunan kamu kurum ve kuruluşlarıyla sosyal güvenlik kurumlarının elde ettikleri tüm gelirleri, yaptıkları harcamalar ile sahip oldukları taşınır ve taşınmaz mallarını Parlamento namına teftiş etmek, yükümlülerin hesaplarını ve haklarında yapılan işlemler hakkında kati olarak karar vermektir. Ayrıca kanunlarla kendisine tevdi edilen inceleme, kontrol etme ve hüküm verme çalışmalarını yerine getirmekle vazifelendirilmiştir. Sayıştay tarafından verilmiş olan kesin hükümlerine karşı konunun muhatapları yazılı tebliği tarihi itibarıyla on beş (15) gün süre zarfında bir kez olmak kaydıyla kararın düzeltilmesi talebinde bulunabilecekleridir. Sayıştay tarafından verilen hükümler aleyhine idari yargıya itiraz edilememektedir. Vergi ve benzeri finansal sorumluluklar ve görevlerle alakalı Danıştay ve Sayıştay hükümleri arasında aykırılık çıkması durumunda Danıştay’ca verilen hükümler kabul edilmektedir. (Ek üçüncü fıkra: 29.10.2005-5428/2 Md.) Yerel yönetimlerin mali hesapları ve işlemlerinin kontrol edilmesi ve kesin olarak karar verilmesi süreci Sayıştay’ca yerine getirilmektedir. Sayıştay’ın teşekkülü, iş yapma tarzı, kontrol şekilleri, meslek mensuplarının vasıfları, tayinleri, görev ve sorumlulukları, hakları ve mükellefiyetlikleri ve öteki özlük konuları, Başkanın ve mensuplarının güvenceleri de yasayla düzenleneceği belirtilmektedir (m. 160).

Bu maddede yer alan kesin hüküm ile kastedilen şeyin somut olarak yapılan denetimler sonucunda herhangi bir kamu zararı tespit edildiyse zararın sorumluları hakkında Sayıştay’ın ilgili daireleri tarafından verilen ve başkaca bir yargı merciine başvurulamayan kesin kararları ifade etmektedir. Sayıştay’ın vermiş olduğu kesin kararlara karşı idari dava yoluna gidilememesi durumu Danıştay ile arasında bir çatışmanın engellenmesi olduğu ileri sürülmektedir (Albaş, 2006; Altun, 2006; Görgün, 2011; Akdoğan, 2016).

1.3. SAYIŞTAY'IN YASAL KONUMU

Sayıştay, Osmanlı döneminde olduğu gibi Cumhuriyet döneminde de hazırlanan bütün anayasalarda yer almasına rağmen görev ve sorumluluklarına genel hatlarıyla değinilmiştir. Sayıştay'ın görev ve sorumluluklarını, başkan ve üyelerinin atanma şekli, çalışma usulleri gibi konuları detaylı bir şekilde ortaya koyan kanunlar çıkarılmıştır. Türk Sayıştay'ı Avrupa ülkelerinde ki Sayıştayları örnek aldığı ve Fransız modeline uygun bir Sayıştay yapılanmasına gittiği belirtilmektedir (Turhan, 2009; Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile birlikte kurumların hesap verebilirlikleri, şeffaflıkları, performans kriterlerine uygun hareket etmelerinin sağlanması gibi hususlara ağırlık vermeleri Sayıştay'ı daha çağdaş bir konuma getirmektedir. Bu yasalarla Sayıştay'a performans denetimi yapma görevi de verilmiştir. Takip eden bölümde, yasal konumuna esas teşkil eden 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve 6082 sayılı Sayıştay Kanunu incelenecektir (Turhan, 2009; Akdoğan, 2016; Demirci, 2017).

1.3.1. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

2003 yılında çıkarılarak 2006 yılında da yürürlüğe konularak uygulamaya geçirilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu maliyesine getirilen köklü değişiklikler 2010 yılında 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanununun çıkarılmasına zemin hazırlamıştır (Görgün, 2011; Albaş, 2019).

6085 sayılı Sayıştay kanunun 1. maddesinde yasanın amacı ile ilgili olarak; devlet de yapılan bir işin neden nasıl yapıldığının yükümlülüğü ve şeffaflık ilkeleri çerçevesinde, kamu dairelerinin etkin, hesaplı, verimli ve hukuki açıdan uygun bir tarzda çalışmasını temin etmektedir. Benzer tarzda devletin imkânlarını daha önce ortaya konulan amaç, hedef, yasalar ve öteki mevzuatlara uygun sahip olunmasını sağlamak, koruması için Meclis namına yükümlülerin hesaplarının ve yapılan işlemlerinin kesin olarak hüküm altına alınması ve yasalarla kendisine verilmiş olan araştırma, inceleme, denetleme ve kesin hükme karar verme işlerini yapmak şeklinde tanımlanmaktadır (m. 1).

6085 sayılı yasanın Denetim Alanı başlığı altında yer alan 4. maddesinin birinci fıkrasında Sayıştay'ın;

a-) Merkezi idaresinin bütçesi kapsamında yer alan kamu kurumları ve sosyal güvenlik kurumlarını, yerel yönetimleri, varlığında direkt veya dolaylı olarak devlet hissesi olan ayrı

yasalar ya da Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile teşekkül ettirilmiş anonim hissedarlıkları ile öteki kamu kurumlarını (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

b-) (a) bendinde sayılmış olan kurumlara bağlı veya bu kurumlar aracılığıyla teşekkül ettirilen veya doğrudan ya da dolaylı bir şekilde ortağı bulundukları her türlü idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,

c-) Kamu kurum veya kuruluşlarınca yapılan her çeşit iç ve dış istikraz, faizli ya da faizsiz ödünç verilmesi, verilen faizli ya da faizsiz ödünçlerin geri alınmaları, yurt dışından alınmış olan bağışların kullanılması, bağış verilmesi, Hazine garantileri, Hazinesinin tahsil edebilecekleri, nakit idaresi ile ilgili öteki konuları; bütün kaynak nakilleri ve kullanım usulleri ile Avrupa Birliği kaynakları dâhil yurt içi ve yurt dışından temin edilen öteki kaynak ve ödeneklerin kullanım usulleri,

ç-) Devlet kurumlarının bütçelerinde bulunup bulunmadığına aldırmaksızın özel hesapları da kapsayan bütün idare hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, incelemektedir.

(Ek paragraf: 14/1/2016-6661/19 Md.) (a) ve (b) bentleri kapsamında bulunan işletmelerden direkt ya da dolaylı bir şekilde devletin payı %50'den az olan ve ilgili mevzuatlar gereğince bağımsız incelemeye tabi olan; işletmeler, bunların ortaklıkları ve bağlı iştiraklerinin incelenmesi, ilgili yasalar gereğince hazırlanan ve Sayıştay'a iletilecek olan tarafsız denetim raporları temel alınarak gerçekleştirilmektedir. Sayıştay, özellikle kendisine verilen tarafsız denetim raporlarını temel alarak düzenleyeceği raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine göndermektedir.

İkinci fıkrasında Sayıştay; yapılan mukavele ya da sözleşmelerde ki usuller etrafında uluslararası kurum, kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de incelemektedir.

Üçüncü fıkrasında, 2.4.1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2. maddesi alanında yer alan devlete ait kurum, kuruluş ve iştiraklerin Türkiye Büyük Millet Meclisin tarafından denetlenmesi, bu yasa ve öteki yasalarda yer alan usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmektedir (m. 4).

Getirilen yeniliklerden bir tanesi daha önce KİT leri denetleyen Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun lağvedilerek görev ve sorumluluklarının Sayıştay'a devredilmesidir. Bu kanunla birlikte Sayıştay bütün kamu kaynaklarını ve faaliyetlerini denetleyebilme konusunda yasal yetkiye kavuşmuştur. Performans ve düzenlilik denetimlerini uygularken diğerini ihmal etmeden eşit şekilde uygulanmasını sağlamaktadır. Teşkilat yapısı güçlendirilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca, kamu kurumlarında hesap verme bilincini geliştirme, saydamlık ve şeffaflığı artırma gibi kamuda yolsuzlukların önüne geçmeyi hedeflediği ileri

sürülmektedir. Çıkarılan yasayla Sayıştay'ın görev ve sorumlulukları ile beraber öneminin daha da arttığı görülmektedir. (Görgün, 2011; Durak, 2017; Asıl, 2019).

1.3.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu idarelerinin dış denetimi Sayıştay tarafından yerine getirileceği düzenlenmiştir. Bu düzenlemeyle birlikte Sayıştay'ın incelemediği kurum sayısında azalma olmuş ve daha sonraki yıllarda denetim alanının daha da genişlemesine olanak sağlamıştır. Bu kanunla birlikte Sayıştay'a daha önce verilmiş olan ön denetim yetkisine son verilmiştir (Uysal, 2010; Akdoğan, 2016; Asıl, 2019). Ön denetim 832 sayılı Sayıştay Yasasını 30. maddesinde belirtildiği üzere; Sayıştay'ın denetimine tabi kurum ve kuruluşlarca yapacakları harcamalarla alakalı hazırlanmış olan mukavelelerle her türlü akitler tescile, genel ve özerk bütçeli kurumların kadro ve ödenek verilmesi iş ve işlemlerinden evvel resmi izne bağlı kalmaktadır. Mukaveleler ve akitlerin, delilleri ile birlikte, akit yapıldığı zamandan başlamak üzere üç gün (3) içinde Sayıştay'a iletilmesi icap etmektedir. Bu mukavele ve akitler Sayıştay'ca uygun bulunmadıkça uygulamaya konulamayacağı şeklinde açıklanmaktadır (m. 30).

5018 sayılı KMYKK dış denetim başlıklı 68. maddesinde Sayıştay'ın vazifelerine dair; Sayıştay'ın yapacağı idarelerin yaptıkları harcamalara müteakip dış denetimin maksadı, genel idare içinde bulunan devlet kurumlarının hesap verebilmeleri sorunluluğu kapsamında, kamunun mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; yasalara, kurumsal gaye, hedef ve planlara uyumluluk göstermesi açısından araştırılması ve neticelerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlanarak sunulmasıdır.

Dış inceleme, yaygın olarak kabul edilmiş uluslararası denetim kriterleri temel alınarak;

- a-) Kamu idarelerinin hesapları ve bunlarla alakalı belgeler dikkate alınarak, finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin finansal denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin finansal işlemlerinin yasalara ve diğer hukuki düzenlemelerle uyumlu olup olmadığının ortaya konulması,
- b-) Kamuya ait kaynakların daha etkili, iktisadi ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans açısından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Dış denetim esnasında, kamu kurumlarının iç denetçilerince hazırlanan raporlar, istenilmesi halinde Sayıştay denetmenlerinin bilgisine sunulmaktadır.

Denetimler neticesinde; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde ifade edilen konular hakkında hazırlanan raporlar, idareler bakımından konsolide edilmektedir. Ayrıca bir nüshası ilgili kamu kurumuna gönderilerek üst idareci tarafından cevaplandırılmaktadır. Sayıştay, denetime ilişkin raporları ve bun raporlara verilmiş olan cevapları göz önüne alarak hazırlayacağı dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktadır.

Sayıştay’ca hesapların kesin hükme bağlanması; genel idare dâhilindeki kamu kurum ve kuruluşlarının elde ettikleri gelir, yaptıkları harcamalar ve taşınır taşınmaz malları ile bu hesaplarla alakalı prosedürlerinin kanuni düzenlemelere uygun olup olmadığının kararlaştırılmasıdır. Dış denetim ve yapılan işlemlerin kesin hüküm verilmesine dair öteki konularla alakalı yasa da yer alacağı hükümlerine yer verilmektedir (m. 68).

6085 sayılı kanun ve 5018 sayılı kanun ile birlikte kamu mali yönetim ve denetim anlayışında köklü değişiklikler getirmiştir. Özellikle 832 sayılı kanunundan sonrasında çıkarılan 6085 sayılı kanununda ön denetimin kaldırılması, denetim alanının genişletilmiş olması, Sayıştay’a kanuna uygunluk denetimi ile birlikte performans denetimi yetkisinin verilmesidir. Kanunun getirdiği yeniliklerden bir diğeri de, tek düzen muhasebe sistemiyle uyumlu raporların oluşturulması olmuştur. Kanunun amacı, yapılan harcamaların kişi ve kurum gözetmeksizin herkes tarafından görülebilmesini sağlamak, mali açıdan saydamlığı sağlamak, hesap verilebilir olmayı sağlama ve üçüncü kişi ve kurumların bilgi edinme haklarının engellenmemesini sağlamaktır (Görgün, 2011; Durak, 2017).

1.4. SAYIŞTAY’IN TEŞKİLAT YAPISI

Sayıştay’ın teşkilat yapısına ilişkin hususlar 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 10. ve 11. maddelerinde yer verilmektedir. Kurumun teşkilat yapısı incelendiğinde yüksek mahkeme olarak anayasada belirtilen kurumların teşkilatlanmasıyla benzerlik göstermektedir. Sayıştay Teşkilatının yapısına bakıldığında ilk başta göze çarpan öteki yargı organlarında olduğu gibi bir Başkanlık makamı vardır. Başkanlık makamının yanında, Sayıştay üyeleri, anayasa ve yasayla kendisine tevdi edilmiş olan hesap mahkemesi olma görevini icra etmek için yargı ve karar organlarından müteşekkil bir yapısı vardır.

Sayıştay üyeleri;

a) Meslek üyeleri,

1) Sayıştay’ın Başkanı,

2) Daire başkanları ve üyeler,

3) Sayıştay denetçileri.

b) Başsavcı ve savcılar,

c) Yönetim mensuplarından (birimlerden sorumlu müdür, müdür muavinleri ve memurlar) oluşmaktadır.

Başkanlık makamı, yargı ve karar organları; Başkanlık, Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu, Denetim-Planlama ve Koordinasyon Kurulu ile Başsavcılıktan oluşmaktadır (m. 10-11).

1.4.1. Sayıştay Başkanlığı

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 20. maddesinde, Sayıştay Başkanlığının; Sayıştay en üst düzey yöneticisi olan başkan, başkana işlerinde yardımcı olmak için başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluştuğu ayrıca denetim ve denetim destek grup başkanlıkları ile idari birimlerin direkt olarak Başkanlığa bağlı şekilde görevini icra ettiği belirtilmektedir (m. 20).

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 21. maddesinde ise Sayıştay Başkanı ile alakalı; Sayıştay Başkanının, Sayıştay'ı yönettiği ve temsil ettiği Sayıştay Başkanının, kurumun en üst idarecisi olduğu ve genel işleyişten sorumlu tutulduğu belirtilmektedir. Başkanın yasalarla kendisine tevdi edilmiş olan vazifelerini en iyi şekilde yapması ve yönetimin düzenli bir şekilde devamını sağlamak için lüzum görülen tüm tedbirleri almaktadır. Sayıştay Başkanının, Genel Kurulun da başkanı olduğu, ayrıca lüzumu halinde Temyiz Kurulu ve Daireler Kuruluna da başkanlık edeceği; bu kurullara tevdi edilecek işleri düzenleyeceği ve görüşmeleri yöneteceği bildirilmiştir. Sayıştay Başkanı, Sayıştay'ın çalışmaları ile alakalı senede en az iki kez Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunu ve lüzum görmesi halinde öteki komisyonları da bilgilendirmektedir. Sayıştay tarafından hazırlanan raporların Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi esnasında Sayıştay Başkanı ya da Başkan tarafından vazifelendirilen başkan yardımcısının hazır bulunması gerekmektedir. Sayıştay Başkanı; daire başkanları ile üyelerin hangi dairelerde çalışacaklarını belirler, ihtisas dairelerini belirler, işleri dairelere bölüştürür, denetim ve denetim destek grup başkanlıklarını kurar, meslek mensuplarının sorumlu oldukları alanları; yönetim mensuplarının sorumluluklarını ve sorumluluk sahalarını tayin ve tespit etmektedir. Sayıştay Başkanı, lüzum gördüğü durumlarda, en fazla beş denetmeni muvafakatlerini almak suretiyle Başkanlık danışmanı olarak görevlendirebilmektedir. Sayıştay Başkanı görevinde olamayacağı

zamanlarda başkan yardımcılarının birine vekâlet verebilmektedir. Vekil tayin etmemiş olması halinde ya da görevi başında bulunamayacağı zamanlarda başkan yardımcılarının kıdemli olan, Sayıştay Başkanlığının açık bulunduğu hallerde ise en kıdemli daire başkanı Sayıştay Başkanlığına vekâlet eder. Kıdemde esas, üyeliğe veya daire başkanlığına seçilme olduğu şeklinde açıklanmaktadır (m. 21).

6085 sayılı kanunun 22. maddesinde Sayıştay Başkanlığı altında yer alan başkan yardımcılarının görev ve sorumlulukları şu şekilde tanıtılmıştır; Sayıştay Başkanı, bir kişi denetim diğeri idari işler ile ilgili konularda kendisine yardımcı olmak üzere Sayıştay üyeleri arasından iki (2) başkan yardımcısı atamaktadır. Başkan yardımcılarının statüleri daire başkanı statüsü ile eşdeğerdir. Denetimle alakalı konularda vazifelendirilen başkan yardımcısı, denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi, raporlanması ve gözden geçirilmesinden mesul olup, denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarını Sayıştay Başkanı adına yürütmektedir. Denetim işleri ile ilgilenmekle görevlendirilen başkan yardımcısına tevdi edilmiş olan sorumluluklarını yerine getirebilmesinde yardımcı olmak için Sayıştay Başkanının oluruyla birinci sınıfa ayrılmasının akabinde en az üç sene (3) çalışmış meslek üyeleri arasından en fazla beş bölüm başkanı görevlendirilmektedir. Yönetimle ilgili konularda görevlendirilen başkan yardımcısı, yönetim birimlerini Sayıştay Başkanı namına idare etmektedir. Yönetim ile ilgili konularında Başkana yardımcı olmak için görevlendirilen başkan yardımcısına tevdi edilmiş sorumlulukların yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere Sayıştay Başkanının oluruyla bir ila dördüncü derecelerdeki meslek üyelerinden en fazla üç bölüm başkanı görevlendirilmekte olduğuna yer verilmektedir (m. 22).

Sayıştay Başkanı ve üyelerinin niteliklerine ilişkin olarak 6085 sayılı Sayıştay Kanunun 12. maddesinde;

1-) Sayıştay'ın Başkanı ve üyelerinin hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri veya öğrenim açısından bunlara denkliği Yükseköğretim Kurulunca kabul edilmiş yurt içinde ya da yurt dışındaki azami dört yıllık fakülte ya da yüksekokulların birinden mezun olduktan sonra kamu kurumlarında azami on altı (16) sene hizmet etmiş olmaları şartı aranmaktadır.

2-) Sayıştay'ın Başkanı olabilmek için birinci fıkrada sayılan özelliklere ilave olarak;

- a) Sayıştay'ın üyesi olmak,
- b) Bakanlık makamında olmuş olmak,
- c) Geçmişinde, Müsteşarlık ya da valilik görevlerini yerine getirmiş olmak,
- ç) Rektörlük makamında bulunmuş olmak,

- d) Başbakanlık ve bakanlıklar ile bunlara bağlı kurum veya kuruluşların genel müdürlük veya başkanlık makamlarında hizmet vermiş olmak,
- e) Maliye Teftiş Kurulu ile Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığında çalışmış olmak,
- f) Başbakanlık ve bakanlıklar Teftiş Kurulu başkanlıklarında görev almış olmak,
- g) Düzenleyici ve Denetleyici kurumlarda Kurul başkanlıkları dahil olmak üzere belirtilen görevlerde toplam bir sene bulunmuş olmaları gerekmektedir.

3-) Üyelik için ise, birinci fıkrada sayılan niteliklerin yanında;

- a) İkinci fıkranın (a) bendi hariç diğer bentlerinde sayılan görevler ile müsteşar yardımcılığında görev yapmış olmak,
 - b) Birinci sınıfa ayrılmak koşuluyla Sayıştay denetçiliği, Sayıştay başsavcı ya da savcılığında,
 - c) Profesörlük unvanına sahip olup,
 - ç) Birinci sınıfa ayrılmak koşulu ile idari ya da adli yargı hâkimliklerinde ya da savcılıklarında,
 - d) Başbakanlık, bakanlıklar ve Hazine Müsteşarlığı merkez denetim elemanlığı görevlerinde, toplam bir yıl o görevde çalışmış olmaları gerekmektedir.
- 4-) Sayıştay dışından üyeliğe seçilenler, son görev yaptıkları kurum ile alakalı işlere üç (3) yıl boyunca bakamayacakları belirtilmektedir (m. 12).

1.4.2. Daireler

Sayıştay'da toplam sekiz tane daire bulunmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunun 23. maddesinde yer alan fıkralarda dairelerin; Biri başkan olmak üzere altı üyeden teşekkül ettirilmiş olan dairelerin hepsi hesap mahkemesi olarak görev yapmaktadır. Daireler, biri başkan olmak üzere dört üye ile bir araya gelmekte, verilen hüküm ve alınan kararlar oy çokluğuyla verilmektedir. Hesap mahkemesi sıfatıyla işin faillerinin hesap ve işlemleriyle alakalı hazırlanan yargılamaya temel teşkil eden raporlarda belirtilen kamu zararıyla alakalı durumlar hakkında hüküm vermektedir. Denetim raporlarıyla alakalı görüş beyan etmektedir. Sayıştay Başkanınca görüşülmesi talep edilen hususlarla alakalı ya görüş beyan etmekte ya da karar vermektedir. Denetim raporlarının dairelerde görüşülmesi sırasında muhatap grup başkanı ya da raporu hazırlayan denetmen görüşmeye iştirak ederek düşüncesini beyan etmektedir. Ayrıca denetlenen kamu kurumunun başındaki yöneticisi ya da vazifelendireceği yardımcısı izahatlar da bulunmak için görüşmeye davet edilebilmektedir. Yargılamaya temel teşkil eden raporların görüşülmesi sırasında izahatlar da bulunmak için muhatap grup başkanı, raporu hazırlayan denetmen, mesul tutulanlar ve ahizler davet edilebilmektedir. Daire

başkanlığı makamının boşalması, daire başkanının izinli ya da özürlü olması gibi hususlar olması halinde en kıdemli üye daire başkanlığına vekâlet etmektedir. Kıdemde esas olan, üyeliğe seçilme olarak açıklanmaktadır (m. 23).

6085 sayılı Kanunun 24. maddesinde daire başkanları ve üyeler ile ilgili olarak; Daire başkanları, çalışmaların geçici olarak durdurulması süreci dışında en geç altı ay içerisinde, dairelerine gönderilen yargılamaya esas raporların sonuçlandırılmasını, bu raporlara dair tutanak ve ilamların hazırlanmasını temin etmekle vazifeli oldukları belirtilmiştir. Daire başkanları, denetim raporlarına dair düşüncelerin iletilmesiyle alakalı iş ve işlemleri yapar ve görüşlerini ilettikleri raporların Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesi esnasında hazır bulunmaktadırlar. Üyeler, vazifeli bulundukları dairelerde daire başkanı ya da içresinde yer aldıkları kurulda kurul başkanınca kendilerine tevdi edilen dosyaları ve raporları geciktirmeden inceleyerek görevli oldukları daire ya da kurullara gerekli izahatları yapar, görüş ve düşüncelerini gerekçeleri ile yazılı olarak bildirir. Dairelerin ve üyesi bulundukları kurulların toplantılarına iştirak eder, oylarını kullanır, alınan kararlarda ve görüşlerde azınlıkta kalmaları halinde karşı oy kullanmalarının gerekçelerini yazılı olarak iletmektedirler, daire ve kurullarla alakalı verilen öteki işleri yapar. Daire ve kurullarca verilen karar ve görüşler dairesinde karar, tutanak, ilam ve daire görüşünü hazırlayarak bunların gerektirdiği öteki işlemleri gerçekleştirmek üzere yeterli sayıda denetmen Sayıştay Başkanınca raportör olarak görevlendirilebilmektedir (m. 24).

1.4.3. Genel Kurul

Genel Kurul, Sayıştay'ın kurullarından biri olup 6085 sayılı Sayıştay Yasasının 25. maddesinde düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemede; Genel Kurulun, başkanının Sayıştay Başkanı olduğu ve kurulun başkanı ile birlikte başkan yardımcıları, daire başkanları ve üyelerden oluştuğu yer almaktadır. Genel kurul; Genel uygunluk bildirimlerini tartışır ve içtihadın birleştirilmesi kararlarını almaktadır. Hâlihazırda yürürlükte olan yasa için düzenlenecek yönetmelikler ile alakalı görüş bildirmektedir, Sayıştay'a dair yasa tekliflerinde görüş beyan etmektedir. Sayıştay Başkanınca araştırılması talep edilen öteki konularla ilgili görüş bildirmekte ya da karar vermektedir. Ayrıca bu yasayla kendisine verilmiş olan öteki görevleri icra etmektedir.

Başsavcının oy kullanamamakta olup Genel Kurul toplantılarına iştirak etmekte ve düşüncesini beyan etmektedir. Genel Kurul hâlihazırdaki üye sayısının en az üçte ikisi ile bir araya gelmekte, mevcut üyelerin salt çoğunluğu ile karar almaktadır. Oyların denk olması

durumunda Sayıştay Başkanının yer aldığı tarafın görüşünün kabul edildiği bildirilmektedir. Sayıştay Başkanının iştirak edemediği durumlarda Genel Kurula, Kurula iştirak eden başkan yardımcılarında kıdemli olanı başkanlık etmektedir (m. 25).

1.4.4. Temyiz Kurulu

Temyiz Kurulu, Sayıştay'a bağlı kurullardan biri olup 6085 sayılı Sayıştay Yasasının 26. maddesinde yer verilmiştir. Maddede kurulla ilgili olarak; Temyiz Kurulunun, Sayıştay Genel Kurulunca, Rapor Değerlendirme Kuruluna seçilmiş olan üyelerin haricinde kalan daire başkanları ve üyeler arasından dört (4) seneliğine seçilecek dört daire başkanı ve tüm dairelerden seçilecek iki üyenin katılımı ile oluşturulmaktadır. Her sene Kurul üyelerinin dörtte biri değişmektedir. Üyeliği sonlanan üyeler, üstünden dört sene geçmeden bir daha kurula üye olarak kabul edilemezler. En kıdemli daire başkanı aynı zamanda kurulun başkanlık görevini yerine getirmektedir. Kurul üyelerinin tamamının en az üçte ikisi ile bir araya gelmektedir. Yasal izin ve yeri boşalmış üyelikler sebebiyle toplantı yeter sayısına ulaşamaması durumunda, dairelerden Kurula seçilmiş bulunan üye sayısını geçmemek ve o toplantıya özel olmak şartıyla Kurul Başkanınca toplantıda yer alamayan üyelerin yerine tüm dairelerden bir üyeyi geçmemek şartıyla kıdem esasına göre toplantı yeter sayısına ulaşılacak sayıda üye toplantıya çağırılabilir. Kurul, mevcut üyelerinin salt çoğunluğu ile karar almaktadır. Oyların denk çıkması durumunda Başkanın yer aldığı tarafın aldığı karar kabul edilmiş sayılmaktadır. Kararı temyiz edilen daire başkan ve üyeler oy kullanamamaktadır. Savcı, duruşmalı oturumlarda direkt, öteki oturumlarda ise Kurulun çağrısı üzerine toplantıya iştirak ederek düşüncesini dile getirmektedir. Temyiz Kurulu, Sayıştay daireleri tarafından verilen ilamların son hüküm yeri olduğu şeklinde düzenlenmiştir (m. 26). Temyiz kurulu vermiş olduğu bir kararın temyizine yapılan itirazda temyize ilişkin temyiz sebeplerinden biri varsa yapılan karar düzeltmeye ilişkin talepleri de incelemektedir (Turhan, 2009; Asıl, 2019).

1.4.5. Daireler Kurulu

Daireler kurulu Sayıştay'a bağlı kurullardan biri olup 6085 sayılı Sayıştay Kanunun 27. maddesinde; Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu ve Temyiz Kuruluna görevlendirilen daire başkanı ve üyelerin haricinde kalan daire başkanı ve üyelerden oluşturulmaktadır. En kıdemli daire başkanı aynı zamanda Kurulun başkanıdır. Kurul hâlihazırdaki toplam üye sayısının en az üçte ikisi ile bir araya gelmektedir. Yasal izin ve yeri boşalmış üyelerin olması sebebiyle toplantı yeter sayısına ulaşamadığı hallerde, o toplantıya

özel olması kaydıyla Kurul Başkanınca toplantıya iştirak edemeyen üyelerin yerine tüm dairelerden bir üyeyi geçmemek şartıyla kıdeme göre toplantı yeter sayısına erişilecek sayıda üye toplantıya çağırılabilir. Kurul, hâlihazırdaki üyelerin salt çoğunluğu ile karar almaktadır. Oyların denkliği durumunda Başkanın yer aldığı taraf çoğunluğu elde etmiş olacaktır. Daireler Kurulu; Genel idare yönetiminde ki kamu kurumlarınca mali hususlarda hazırlanacak yönetmelikler ile yönetmelik ayarındaki düzenleyici işlemler, Sayıştay Başkanınca araştırılması talep edilen hususlar ile ilgili görüş bildirmekte ve bu yasayla kendisine tevdi edilmiş olan öteki görevleri de yerine getirmektedir.

Genel idare dâhilinde ki devlet kurumları tarafından mali işlerle ilgili düzenlenecek yönetmelikler ve yönetmelik ayarında ki düzenleyici işlemler, Sayıştay ile istişare edilerek yürürlüğe girmektedir. Sayıştay, düşüncesini talebin yapıldığı tarihten başlayarak çalışmaya ara verme süresi hariç en geç otuz (30) gün içerisinde bildirmektedir. Bu sürenin aşılması ile ilgili hususlara, Sayıştay faaliyet raporunda gerekçesi ile birlikte yer verilmektedir (m. 27).

1.4.6. Rapor ve Değerlendirme Kurulu

Rapor ve Değerlendirme Kurulu Sayıştay'a bağlı kurullardan biri olup Sayıştay Kanununun 28. maddesinde kurul hakkında; Kurul, Sayıştay Genel Kurulunca iki (2) seneliğine görevlendirilen iki daire başkanı ve tüm dairelerden bir görevli olacak şekilde birde denetimden mesul başkan yardımcısından teşekkül etmektedir. Kurul üyelerinden birinin olamayacak olması durumunda kalan zamanı kullanmak üzere Genel Kurulca boşalmış olan yer için seçim yapılması gerekmektedir. Sayıştay Başkanı aynı zamanda kurulunda doğal başkanıdır. Başkanın kurulda bulunamadığı zamanlarda kurul başkanlığını denetimden mesul olan başkan yardımcısı yerine getirmektedir. Kurul, üyelerinin tamamının en aşağı üçte ikisi çoğunluğu sağlaması halinde bir araya gelmektedir. Yasal izin veya boş üyelik nedeniyle toplantı yapmak için yeterli sayıya ulaşamadığı zamanlarda, Kurula vazifelendirilmiş üyelerin sayısını geçmemek kaydıyla ve sadece o toplantıya özel bir durum olması halinde Kurul Başkanı aracılığıyla toplantıya gelemeyen üyelerin yerine tüm dairelerden bir üyeyi geçmemek koşuluyla kıdem esasına uygun olarak toplantı yeter sayısına yetecek şekilde üye toplantıya çağırılabilir. Kurul, hâlihazırdaki salt çoğunluğu ile karar almaktadır. Oyların denk olması halinde Başkanın yer aldığı taraf çoğunluğu elde etmiş olarak kabul edilmektedir. Rapor Değerlendirme Kurulu, Sayıştay raporları ve Sayıştay Başkanınca araştırılması talep edilen hususlarla ilgili öneriler sunmaktadır.

Sayıştay raporlarının Kurulda tartışıldığı sırada muhatap grup başkanı ya da raporu hazırlayan denetmen kurula iştirak ederek düşüncesini dile getirmektedir. Sayıştay raporlarının tartışılması sırasında gerekli izahatlar da bulunması için muhatap kamu kurumunun üst yöneticisi ya da görevlendireceği yardımcısı davet edilebilmektedir (m. 28).

1.4.7. Yüksek Disiplin Kurulu

Yüksek Disiplin Kurulu Sayıştay'a bağlı kurullardan biri olup 6085 sayılı Sayıştay Kanunun 29. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemeye, Yüksek Disiplin Kurulu ile ilgili; Yüksek Disiplin Kurulu, her sene için Sayıştay Genel Kurulunca belirlenecek beş daire başkanı ve her dairenin kendi içinde seçeceği birer üye ile teşekkül etmektedir. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık etmektedir. Kurul üyelerinin tamamının katılımı ile bir araya gelmektedir. Disiplin soruşturması yürütülmesine ve disiplin cezasının verilmesi ile alakalı kararlar üçte iki çoğunlukla verilmektedir. Daire başkanı ya da kurul üyelerinden herhangi birinin Kurula gelmediği veya üyeler arasında boşalma olması durumlarında daire başkanı veya üyenin tabi olduğu dairenin en kıdemli mensubu Kurula iştirak etmektedir. Haklarında suçlama bulunan Disiplin Kurulu mensupları Kurula iştirak edememektedir. Kurul, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler ile ilgili disiplin soruşturmalarına bakmakta olduğu şeklinde düzenlenmiştir (m. 29).

1.4.8. Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu

Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu Sayıştay'a bağlı kurullardan biri olup 6085 sayılı Sayıştay Kanunun 30. maddesinde düzenlenmiş ve ilgili maddede; Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu her sene için Genel Kurulca görevlendireceği bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetmen, bir baş denetmen ile denetim işlerinden sorumlu başkan yardımcısının iştirakiyle oluşturulmaktadır. Aynı kurallara göre birer yedek üye belirlenmektedir. Kurulun doğal başkanı daire başkanıdır. Kurul, üyelerinin tamsayısı ile bir araya gelir ve oy çokluğuyla karar almaktadır. Kurul üyeleri kendileri ile ilgili konulara ait konuların müzakere edildiği toplantılara katılamamaktadırlar. Kurul, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler haricindeki meslek üyeleri hakkındaki yükseltme işleri ve disiplin soruşturmalarını ve ceza kovuşturmalarını takip etmekle sorumlu tutulmaktadır (m. 30).

1.4.9. Başsavcılık

Başsavcılık makamı, Başsavcı ve savcılardan oluşmaktadır. Başsavcının görevleri ise,

Sayıştay Kanununun 33. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; Başsavcılığa gelen ve yargılamaya temel dokümanları, temyiz konusu dosyaları ve öteki görevleri savcılara iletmektedir. İlama dair yargılamaya temel belgeleri düzenleyen denetmenlerce yapılan temyiz isteğini yerine getirir ya da temyiz isteğinde bulunmama delilini, işi yapan denetmene haber verilmek üzere Başkanlığa iletmektedir. İlamların uygulanmasını gözlemler ve bu durumla alakalı lazım olan işlemleri yerine getirmektedir. Sayıştay tarafından belirlenen süre zarfında verilmeyen hesapları gözlemler, hesabı ve talep edilen bilgi ve dokümanları iletmeyen yükümlüler ve ötekiler ile ilgili bu yasada bildirilen işlemleri yerine getirmektedir. Hakkında suç duyurusunda bulunulan yükümlülerin ve öteki bağlantılı kişilerin durumlarını gözlemlemekle vazifelidir. Sayıştay’ca belirlenen süreler içerisinde kendilerine iletilmeyen hesapları takibe almaktadır, hesabı ve talep edilen bilgi ve dokümanları vermeyen yükümlüler ve öteki kişiler hakkında bu yasada bildirilen gerekli işlemleri yerine getirmektedir. Yasalarla ve Sayıştay Başkanınca tevdi edilen öteki görevleri de ifa etmektedir.

Savcının vazifeleri ile ilgili olarak;

- 1-) Kendisine gönderilen yargılamaya temel oluşturan raporları, temyize konu olan dokümanları ve öteki işleri araştırarak düşüncelerini gerekçesi ile birlikte ilgili yerlere iletme,
- 2-) Savcıların kurullarda oy kullanma hakkı bulunmamasına karşın hesap yargılamalarına iştirak etmek ve fikirlerini sunmak,
- 3-) Başsavcı aracılığıyla tevdi edilen öteki vazifeleri yerine getirmek.

Sayıştay Başsavcılığı’nın faaliyet usul ve kaidelerinin yönetmelikle düzenleneceği yasada bildirilmiştir (m. 33).

1.4.10. Denetim-Planlama ve Koordinasyon Kurulu

Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Sayıştay’a bağlı kurullardan biri olup 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 31. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddede; Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulunun, Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluştuğu ve Sayıştay Başkanının kurula katılamadığı hallerde, kurula katılan başkan yardımcılarının kıdemli olanı başkanlık edeceği belirtilmektedir.

Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulunun görevleri şunlardır (m.31);

- 1-) Sayıştay’ın geleceği dair ve önemli görülen plan ve kurumun senelik performans planlamasını düzenlemek.

2-) TBMM'nin, toplumun ve denetlemiş olduğu devlet kurumlarının ümitlerini de dikkate alarak önemli görülen denetim planlarını ve senelik denetim planlamalarını gerçekleştirecek risk değerlendirmeleri neticesine göre ortaya koymak.

3-) Hazırlanan tasarıların ve programların yerine getirilmesini gözlemlemek, yorumlamak, gerekli olan koordinasyonu sağlamak, performans ölçütü için lazım olan düzenlemeleri yapmak ve Sayıştay'ın faaliyet raporunu düzenlemek.

4-) Denetimle alakalı yönetmelik, genelge başta olmak üzere denetim rehberleri hazırlamak bununla birlikte mesleki ahlak kural ve kaidelerini saptamak.

5-) Sayıştay Başkanı tarafından görüşülmesi talep edilen hususlara ilişkin görüş beyan etmektir.

Denetim grubu başkanları ile denetim destek grup başkanları, vazife yerlerine dair hususların müzakere edilmesi sırasında Kurul toplantılarına davet edilebilmektedirler. Kurul tarafından yapılan toplantılara kurumun önemli gördüğü plan ve programların hazırlanması ve gözlemlenmesi ile senelik planların hazırlanmasına dair konuların müzakere edilmesi sırasında, Sayıştay Başkanınca her daireden vazifelendirilecek birer üye ile denetim ve denetim destek grup başkanlarının da katılım sağlaması gerektiği şeklinde açıklamalara yer verilmiştir (m. 31).

6085 sayılı Sayıştay kanunun 32. maddesinde denetim ve denetim grup başkanlıkları hakkında;

1-) Denetim grubu başkanları ile denetim destek grup başkanlıklarının bir grup başkanı ve yeteri kadar denetmenden oluşturulduğu,

2-) Denetim grup başkanlıkları, Sayıştay'ın denetim sahasında ki tüm devlet kurumlarının sektör ve çalışma bütünlüğünü içine alacak ve kalkınma programları, senelik planlamalar ile stratejik planları görmeye imkân verecek şekilde Sayıştay Başkanının oluru ile kurulduğu,

3-) Denetim ve denetim destek grup başkanlıkları; Sayıştay'a bu yasa ve öteki yasalarla tevdi edilen vazifelerin etkili bir biçimde yapılmasını gerçekleştirmek üzere Başkanlık tarafından tevdi edilen vazifeleri yerine getirdiği.

4-) Denetmenler, Sayıştay Başkanı ya da onun namına grup başkanları tarafından kendilerine tevdi edilen denetim ve araştırma vazifelerini, yasa, yönetmelik, standart, genelge ve denetim rehberlerindeki nitelikler ve usuller çerçevesinde yaparak neticesini bir raporla Başkanlığa iletme ve bu yasayla verilen öteki iş ve işlemleri yerine getirmekle görevlendirildiği,

5-) Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının faaliyetlerine destek olmak için gerektiği kadar yönetici görevlendirildiği,

6-) Sayıştay Başkanının önerisi ve Sayıştay Genel Kurulunun kararı ile icap eden şehirlerde denetim grup başkanlıklarının kurulabildiği,

7-) Denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışma kural ve kaideleri, görev ve yükümlülükleri, şehirlerde kurulması kararlaştırılan denetim grup başkanlıklarında vazifelendirme ölçütü ve öteki hususlar yönetmelikle düzenleneceği konularına yer verilmiştir (m. 32).



BÖLÜM 2: KAMU MALİYESİNDE YÖNETİM VE MALİ DENETİM

2.1. KAMU MALİYESİNDE YÖNETİM

Maliyenin bir bilim olarak ortaya çıkıp geliştiği dönemin 18. yüzyılın ikinci yarısı olduğu ifade edilmektedir. Kamu maliyesi ise, 20. yüzyıl içerisinde diğer bilim dallarıyla ilişkisini güçlendirerek önemini arttırmış olduğu belirtilmektedir (Arslan, 2012). 1929-1930 yıllarını kapsayan ekonomik buhranı ile daha sonraki yıllarda devletin sosyo-ekonomik hayat içerisindeki rolünün artması, maliye politikasında kullanılan araçların önemli işlerin yapılmasına olanak sağlaması; fiskal (mali) (adalet, savunma, asayiş, eğitim vb.) boyutuyla birlikte ekstra fiskal boyutunun (ekonomide dengenin sağlanması, ekonomik kalkınmanın ve tam istihdamın sağlanması, fiyat istikrarının sağlanması vb.) ortaya çıkarak önem kazanmasını sağlamıştır. Kamu maliyesini, devletin vatandaşları tarafından kendisinin yapmakla görevli olduğu hizmetleri (adalet, savunma, sağlık, eğitim gibi) yerine getirebilmesi amacıyla vatandaşın kazancından belli bir pay alması (vergi, resim, harç vb.) ve topladığı bu kaynakları vatandaşına hizmet etmek amacıyla harcaması sonucu milli ekonomide ortaya çıkan değişimin incelenmesi şeklinde ifade edilmektedir (Arslan, 2012; Demir, 2013; Asıl, 2019).

Kamu maliyesinin yönetimi, anayasa başta olmak üzere yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara ve diğer ikincil mevzuatlara uygun olarak hükümetler tarafından yürütülmektedir. Hükümetlerin parlamentolar tarafından daha önceden çıkarılmış yasalara uygun olarak vergi ve benzeri gelirleri toplamak ve bunları usulüne uygun olarak harcamak, devlete taşınır-taşınmaz mal edinimi sağlamak, gerektiğinde borçlanmak gibi işlemlerinin bütününe yönetmesi süreci kamu mali yönetimini oluşturmaktadır (Arslan, 2012; Akdoğan, 2016).

2.1.1. Yönetimin Tanımı

Yönetim, kavram olarak ilk kez Sanayi Devrimiyle birlikte ortaya çıktığı ileri sürülmektedir. Kavram olarak yönetim, belli bir amacı gerçekleştirmek veya hedefe ulaşmak için birden fazla insanın bir araya getirilmesi olarak ifade edilmektedir. Başka bir tanım da yönetim; devlet başta olmak üzere herhangi bir örgütün, işletmenin veya bir araya gelmiş insan topluluğunun daha önce belirlenmiş bir amaca uygun olarak koordine edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Akpınar, 2006; Asıl, 2019).

Yönetim, belirlenmiş bir amaca yönelik yapılan tüm faaliyetleri kapsamaktadır.

Yönetimin olduğu yerde iş bölümü, uzmanlaşma, stratejik planlamalar yer almaktadır. Ayrıca yönetim önemli bir grup faaliyetidir. Yönetimde ast-üst ilişkisinin kesin olarak belirlendiği bir sistem bulunmaktadır. Yönetime ilişkin en temel görüşlerden birisi Fransız yazar Henry Fayol'a aittir. Fayol yönetime ilişkin görüşlerini on dört başlıkta izah etmiştir (Öztekkeli, 2019; Şahin, 2019; Yenisu, 2019; Demirel, 2020; Tüzemen, 2020).

2.1.2. Kamu Yönetiminin Tanımı

“Kamu” sözcüğünün sözlükteki anlamı; halk, amme, bir ülkede yaşayan insanların bütününe ifade eden bir kavram olarak kullanılmaktadır (TDK, www.sozluk.gov.tr).

Kamu Yönetimi ise; kamunun icraatlarını yerine getirebilmesi için lazım gelen bütün gayretlerin bir araya gelmesiyle kamu yönetiminin gerçekleştiği belirtilmektedir. Dar anlamda kamu yönetiminin tanımı yapılırsa; devletin temel organlarından olan yasama ve yargının çalışmaları haricindeki yürütmeye alakalı kurum ve kuruluş faaliyetlerini kapsamaktadır. Geniş anlamda kamu yönetimini tanımlarsak, herhangi bir toplumdaki kamu otoritesinin iradesini ve çalışma şeklini ifade etmektedir (Denek, 2022).

Kamu yönetimi, zaman içerisinde özel sektör tarafından ortaya konulmuş olan bazı kavramlara, uygulamalara, kurumlara vb. kendi içinde de yer vermiştir. Yönetim kavramı üzerinde önemli çalışmalara imza atmış olan Henry Fayol'un (1916) yönetime ilişkin görüşlerinden birçoğuna kamu idarelerince de benimsenmektedir. Fayol'un yönetime ilişkin ortaya koymuş olduğu ilkeler on dört başlıkta toplanmış olup aşağıda değinilecektir;

1-) *İş bölümü*, daha fazla gayret sarf edilmeksizin daha fazla ve daha kaliteli iş yapılmasıdır. Fayol, hem işi yapanların, hem de idarecilerin her zaman aynı iş ve konularla uğraşmasının iş yerlerinde verimliliğin artacağına inanmaktadır. Fayol'a göre, rutin olarak yapılan işlerin içeriğinde değişiklik olduğu zaman o işle ilgili eğitim ihtiyacı ve yeni işlerin adaptasyon süreci üretkenliği azalttığını ifade etmektedir. İş bölümünün olduğu yerde doğal olarak uzmanlaşma ortaya çıkar. Fayol' un düşüncesine göre, iş bölümü ve uzmanlaşma yalnızca teknik konularda değil, bütün işlerde faydalı ve geçerlidir. Dünya üzerinde yer alan bütün firmalar uzmanlaşmayı ve iş bölümünün olumlu ve olumsuz taraflarını aynı şekilde ele almamaktadır. Örnek olarak Japon firmalarının çoğu uzmanlaşma yerine rotasyon uygulamalarını yapmakla ortaya çıkmaktadır. Bu yaklaşım uzmanlaşmayı sınırlandırsa da üretimde azalmaya sebep olabileceği öngörülmüş olsa da, çalışanların daha farklı tecrübeler kazanmasını sağlayacağı fikri ağır basacağı düşünülmektedir.

2-) *Otorite*, herhangi bir konuda veya işte emir vermek ve bunun yerine getirilmesini

sağlamaktır. Sorumluluk kavramı da bununla ilişkili bir kavramdır ve otorite sahibi kişilerin sorumluluk sahibi olmaları kaçınılmazdır. Fayol'a göre, otorite ve sorumluluk kavramları işletmelerin üzerine inşa edildiği temel ilkelere biridir.

3-) *Disiplin*, Fayol, disiplini oluşturan ve çalışanların içselleştirmesini sağlayan liderler olduğunu ve disiplini sağlamanın en iyi yolunun da tüm yöneticilerin yetkin olmasına, yöneticilerin çalışanlarından beklentilerinin adil ve net olmasına ve gerektiğinde de müeyyidelerin hakkaniyetli bir şekilde uygulanmasına bağlı olduğunu ifade etmektedir.

4-) *Komuta birliği*, herhangi bir çalışan sadece tek bir kişiden emir alması gerekir. Fayol'a göre, bu prensibin bozulması, otoritenin, disiplinin ve işlerin istikrarlı bir biçimde işlenmesini tehlikeye sokar.

5-) *Yön birliği*, Fayol bu prensibinde aynı hedef doğrultusunda yapılan işlerin, tek bir plana bağlı olarak yürütülmesi ve işin başında tek bir otoritenin olması (tek amir- tek plan) gerektiğini düşünmektedir. Fayol'a göre işlerin eş güdümlü ve hedef doğrultusunda ilerlemesi ve çalışanların tamamında eylem birliğinin olması için bu prensip çok önemlidir.

6-) *Genel çıkarların özel çıkarlara tercih edilmesi*, İnsanın, doğasından dolayı kendi çıkarına öncelik vermek isteyebileceğini önceden hesap eden Fayol, işyerlerinin bu duruma müsaade etmemesinin gerekliliğine, bu noktada da asıl görevin yöneticilerin üzerine düştüğünü ileri sürer.

7-) *Personel ücretleri prensibine göre*, işyerlerinin çalışanlarına yapacakları ödemeler hem işveren hem de çalışan açısından adil olması gerekir. İşyerinin çalışanlarına yapması gereken ödemelerin güvenilirliği hususunda çalışanların aklında bir soru işareti olmamalı ve çalışanların alması gereken ücretleri vaktinde ödenmelidir. Çalışanlarına yapacağı ödemelerde, çalışanların ortaya koyduğu çaba ve gayret için personel onure edilmeli ve çalışma gayretinin artması için motive edilmelidir.

8-) *Merkezileşme* prensibinde ise, işyerlerinde idarenin merkezden yürütülmesi elbette doğanın yasalarındandır ve Fayol 'un örneğinde bahsettiği gibi, bir insanın vücudundaki bütün talimatların tek bir merkezden (insan beyni) verilmesini göstermektedir.

9-) *Hiyerarşi* prensibi, bu prensipte temel düşünce işyerlerinde çalışanlar ve işyeri sahipleri arasında olması gereken emir-komuta zinciridir. Fayol 'un düşünce sistematığında hiyerarşi, üstlerle astların arasında olan organizasyon şemasını oluşturur ve astların üstlerini bilgilendirme biçimini ortaya koyar.

10-) *Düzen*, Bu prensibin ana konusu işyerinde herkesin ve her şeyin olması gerektiği yerde durması, yapması gereken işi yapması doğru kişinin doğru yerde bulunması gerekliliğini ifade etmektedir.

11-) *Hakkaniyet/Eşitlik* prensibine göre, herhangi bir işyerinde çalışanların görevlerine bağlılık duymaları ve görevlerini sadakatle yerine getirmeleri işyerinin onları kabalık yapmadan adil (taraf tutmayan) bir yaklaşımla yönetmeleri gerekir. Bu tarafsızlık, elbette işyerinin bütün bölümlerinde etkili olması gereklidir.

12-) *Çalışanlarda istikrar*, Fayol, bir işyerinde standart yetkinlikte fakat işyerinde çalışma eğilimi olan idareciler tarafından yönetilmesi, popüler olan fakat geldiği yerde kısa süre çalışıp başka bir yere giden ve şirkete beklenenden çok daha az fayda sağlayan yöneticilerin idare etmesinden çok iyi olduğu görüşündedir.

13-) *İnisiyatif kullanma*, bu prensibe göre inisiyatif almak, düşünmek, üretmek, öneriler sunmak, çözüm üretmek ve bunları uygulamaya koymaktır. Hem yöneticiler, hem de işyeri çalışanlarınca icap ettiğinde inisiyatif alınması bir işyerini daha kuvvetli yapar ve bu durum bilhassa zor vakitlerde daha da ehemmiyet kazanır. İşyeri sahipleri veya işyeri amirleri çalışanlarına inisiyatif kullanabilecekleri alanları açmaktan sorumludurlar ve hususta inisiyatif alan idareciler diğerlerine tercih edilmesi daha uygun olacaktır.

14-) *Çalışanlar arasında birlik* prensibinde, çalışanların birbirleriyle uyum içinde olmaları ve birlikte hareket etmeleri bir işyerini daha güçlü yapar. Çalışanları birlikte olmalarını sağlamak, aralarındaki ilişkilerin birbirleriyle saygı ve sevgi çerçevesinde olmasını sağlamak, ileride çalışanların birbirlerini yanlış anlamalarının önünü almak amacıyla elden geldiğince çalışanlarla birebir iletişim kurmak idarecilerin öncelikli konuları arasında olmasının gerekli olduğu ileri sürülmektedir (Öztekkeli, 2019; Şahin, 2019; Yenisu, 2019; Demirel, 2020; Tüzemen, 2020).

Kamu yönetimi, devletlerin varlığını devam ettirebilmesi ve toplumdaki mevcut düzeninin sürekli bir şekilde devam etmesi ve toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik ortaya konulan ürün ve hizmetlerin üretilmesi ve bunların halkın kullanımına sunulmasına ilişkin bir yapıdır. Kamu yönetimi, siyasal kurumun içinde yer alması nedeniyle de kamu ile ilgili politikaların hazırlanması ve yürütülmesine dair bütün çalışmaları kapsamaktadır (Candan, 2012; Ün, 2020).

Fonksiyonel bir kavram etrafında kamu yönetimini başka türlü ifadelerle de açıklamak gerekirse, Stillman (2005)'a göre;

1-) Yurttaşların başlıca gereksinimlerinin elde edilmesine olanak sağlayan üretimin basamaklarına kamu yönetimi denilmektedir.

2-) Toplumu ilgilendiren birden fazla politikanın gerçekleştirilmesi ve hayata geçirilmesi sürecine kamu yönetimi adı verilmektedir.

3-) Amme hizmetlerinin yapılabilmesine dair bağlantılı mevzuatlarda yer verilen idari iş ve işlemlerin politika ve hukuk bağlamında yapılması durumlarına kamu yönetimi adı verilebilmektedir.

4-) Kamu görevlilerinin yaptıkları işlem, fiilleri ile kamu idaresine ilişkin kanuni süreçlerin tümüne kamu yönetimi olarak isimlendirilmektedir (Asıl, 2019).

Kamu yönetiminin işlevsel ve yapısal olmak üzere iki yönü bulunmakta olup fonksiyonel yönü itibarıyla, kamu politikalarının belirlenmesinde önemli bir konumda olan kamu yönetimi, genel kuralların ve kamu politikalarının yürütülme sürecinin temel aktörüdür. Yapısal açıdan ise yerel ve merkezi düzeyde devletin örgütsel görünümünü çeşitli örgütlenmeler oluşturarak ortaya koymaktadır (Candan, 2012; Ün, 2020; Denek, 2022).

2.1.3. Kamu Mali Yönetiminin Tanımı

Devletin kurumları aracılığıyla daha önceden çıkarılmış olan yasalar ve diğer ilgili mevzuatlar çerçevesinde belirlenmiş amaçlara ulaşmak için tüm gelirlerin (vergi, resim, harç, ceza vb.) toplanması ve önceden belirlenmiş amaçlar doğrultusunda usulüne uygun olarak harcama yapılması sürecinin tamamı kamu mali yönetimi olarak tanımlanmaktadır (Candan, 2012; Asıl, 2019).

Kamu mali yönetimiyle ilgili literatürde çok sayıda tanım yapılmıştır. Bir tanıma göre; kamu faaliyetleri hakkında zaruri görülen yöntemlerin, taktiklerin teşekkül edişinden bu yana ve gelişen sürelerde hâkimiyetin-denetimi ile zaruret arz eden bütçe- muhasebe süreçlerinin denetimi ve ilerletilmesi yöntemleri kamu mali yönetimi olarak adlandırılmaktadır (Asıl, 2019). Kamu mali yönetimini kısaca özetlemek gerekirse; Siyasal iktidarın (hükümetin) kanunlara uygun olarak vergi toplaması, kamu idaresinin borçlanıp borçlanmayacağına karar vermesi ve bunu takip etmesi olarak ifade edilmektedir. Ayrıca toplanan gelirlerin daha önce belirtilen usullere uygun olarak harcanması, bir sonraki yılın bütçesinin hazırlanması ve uygulamaya koyulması, kamunun iktisadi ve mali politikalarının belirlenmesi ve bütün bunları yerine getirirken şeffaf ve hesap verilebilir olması da kamu mali yönetiminin ana unsurları olduğu belirtilmektedir (Zekioğlu, 2009; Candan, 2012).

Kamu mali yönetimi ile ilgili yapılan tanımlarda kamu kurumlarının önceden belirlenmiş hukuki ölçütlere uygun olarak gelir elde etmeleri, elde ettikleri gelirleri aynı ölçülere uygun olarak harcamaları süreci açıklanmaktadır. Burada bahsedilen denetim, inceleme, takip, araştırma gibi görevleri bağımsız bir yüksek denetim kurumu olan Sayıştay yerine getirmektedir.

2.2. DENETİM KAVRAMI VE ORTAYA ÇIKIŞI

Denetimin ortaya çıkışı insanlık tarihinin başladığı zamana kadar uzanmaktadır. İnsanların çoğalması ve birlikte yaşamaya başlamasıyla denetim olgusu daha belirgin şekilde hissedilmeye başladığı görülebilmektedir. Denetimin ortaya çıkışı ekonomik hayatta paranın kullanılmasının da etkili olduğu belirtilmektedir. Geçmiş dönemlerde özellikle iktisadi alanda yapılan faaliyetler kayıt altına alınmak suretiyle denetim altında tutulmaya çalışılmıştır. Bu hususta, eski Mısır'da mali konularda yapılan işler kayıt altına alınmakta olup kayıt birden fazla kişiye tutturulmuştur. Kayıtların iki kişiye tutturulmasının sebebi ise, tutulan kayıtlar daha sonra karşılaştırılarak doğru tutulup tutulmadığının tespit edilmesi olduğu ifade edilmektedir. Denetimin tanımlarından bir tanesi, olması arzulanan şey ile mevcut olan durumun kıyaslanmasıdır. Kamuda denetim ise farklı şekillerde olmakta ve asıl amaç, yapılacak olan bir işin veya ortaya çıkan bir olayın çözümünde daha önce konulan kural ve kaidelere (kanunlara ve diğer mevzuatlara) uygun olarak yapılması şeklinde tanımlamaktadır. Nitekim yüzyıllar sonra ortaya çıkan Sayıştay tam olarak mali denetimin daha profesyonel ve organize bir yapı tarafından yapılması gerekliliğinden ortaya çıkmıştır (Köse, 2007; Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

2.2.1. Denetimin Tanımı

Türk Dil Kurumu denetim kavramını, “herhangi bir işin doğru ve yönetmeye uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını araştırmak, gözden geçirmek, teftiş etmek, kontrol etmek” şeklinde tanımlanmaktadır (TDK, www.sozluk.gov.tr).

Denetim, herhangi bir kurum, kuruluş ya da örgütün önceden ortaya konmuş ölçütler çerçevesinde uyumlu olup olmadığının incelenmesi, ortaya çıkmış olan bilgilerin düzgün sınıflandırılması ve bir biçimde değerlendirmeye alınarak ilgili yerlere raporlanması süreci şeklinde ifade edilmektedir (Asıl, 2019).

Yönetim biliminin kurucusu olarak kabul edilen Henry Fayol denetimi, yapılacak veya yapılması planlanan iş ve faaliyetlerin talimat ve hükümlere göre yapılıp yapılmadığının izlenmesi olarak tanımlamaktadır (Demir, 2013).

Bir başka ifade ile denetim, bir faaliyet esnasında olması arzu edilen ile ortaya çıkan sonucun, uzman biri eliyle kıyaslanarak bir rapor olarak ortaya konan hususi bir inceleme şekli olarak tanımlanmaktadır. Denetimden beklenen şey aslında yapılmış olan hukuksuz bir işlemin tespit edilmesi, tespit edilen kişi ve kurumlara gerekli müeyyidelerin uygulanması ve denetime tabi yerlerde yolsuzluk, hukuksuzluk, hata riski gibi olumsuz durumların minimize

edilmesi ve denetlenen yerlerin şeffaf olmalarına yardımcı olmak şeklinde açıklanmaktadır. Yönetimlerin amaçlarında önceden ortaya konulmuş olan temel hedefler vardır ve bu hedeflere ulaşmada denetim çok önemli bir rol oynamaktadır. Etkin bir denetim mekanizmasının işletilmediği veya işletilemediği kurum, kuruluş veya örgütlerde iyi bir yönetimin varlığından da bahsedilemez (Demir, 2013). Sayıştay'da tanımlarda belirtildiği üzere kamu kaynaklarının daha etkili, verimli, tutumlu ve mevzuatlara uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını mali açıdan denetlemektedir.

2.2.2. Denetim' in Ortaya Çıkışı

Yapılan tarihsel araştırmalar ve arkeolojik çalışmalardan yararlanılarak elde edilen malumatlara göre, Mezopotamya'da eski zamanlarda iktidarı ellerinde bulunduran krallar, kraliyete ait tahıl depolarında sayım yapmak ve tahıl depolarında çalışan görevlileri denetlemek amacıyla kâtiplerine izin verdiklerini göstermektedir. Bu arkeolojik çalışmalar, kraliyet mallarına ait hesapların ve devlet idaresindeki faaliyetlerin denetiminin de kökenini oluşturmaktadır. Eski Yunan döneminde demokrasi mefhumunun gelişim göstermesi ve site devletlerinin kurulmasıyla beraber, Eski Yunan uygarlığına ilham kaynağı olan Mezopotamya'daki denetim uygulamaları benzer şekliyle sürdürülmüştür. Şehir (Site) devletlerinde düzenli bir kontrol mekanizması kurularak, kamuya ait iş ve işlemleri yapan görevliler vatandaşa hesap vermekle yükümlü tutulmuşlardır. Mısır ve Roma medeniyetinde de devlete ait hesapların denetlendiğine dair bulgulara rastlanmış, ayrıca karşılaştırmalı hesap denetimi ve mali denetim düzeninin geliştirildiği ifade edilmektedir. Ayrıca, M.Ö. 1100 yılında Zhou Hanedanlığı zamanında, Çin'de denetimle ilgili bazı çalışmaların yapıldığı anlaşılmaktadır (Bezirci, 2015; Karasioğlu, 2015).

İslam uygarlığının dünya üzerinde etkisini hissettirdiği 7. ve 13. yüzyılları kapsayan tarihsel çağda, kamusal alanın denetlenmesi anlayışı da oturmuş ve İslam yöneticilerince, özel veya kamusal alan ayrımı yapılmaksızın muhasebe ve denetim birimlerinin bir araya getirildiğini gösteren yazılı kaynaklara ulaşılmıştır. Belli bir zaman sonrada hesap verme sorumluluğu kavramı ortaya çıkmış ve bu durum Sayıştay Kurumlarının ortaya çıkmasına zemin hazırlamıştır. Hesap verme sorumluluğu düşünce ilk olarak İngiltere'de ortaya çıkmıştır (Bezirci, 2015; Karasioğlu, 2015).

Modern anlamda ilk defa denetim fikrinin ortaya çıkması 2. dünya savaşından sonra Amerika'da olmuştur. Denetim işlevini yerine getirmek için bu konuda eğitim almış ve belli bir nitelik kazanmış kişiler eliyle yapılması yönünde adımlar atılmıştır (Durak, 2017).

Avrupa tarihini incelediğimizde, Sanayi Devriminden sonra endüstrilerin ve işletmelerin gelişmeleriyle birlikte muhasebe kayıtlarının araştırılması ve kontrol edilebilmesi kamu yönetimi anlayışının gelişimi ile birlikte olmuştur. Sanayi Devrimi zamanındaki kontrol mekanizması ile günümüzdeki kontrol mekanizmasındaki anlayış arasında benzerliklerin olduğu görülmektedir. Yirminci yüzyılın diğer yarısında ise çok uluslu işletmeler ve bu işletmelerin komplike yapılarının açığa çıkması kontrol mekanizmasının zaruriliğinin ortaya koyarken bir taraftan da kontrol mekanizmasının geliştirilmesi düşüncesini de beraberinde pekiştirmektedir (Asıl, 2019).

2.3. DENETİMİN TÜRLERİ

Denetim, denetimi gerçekleştiren kişi, kurum-kuruluş, örgütün yapısına göre farklılık göstermekte olup bu farklılık beraberinde çeşitli denetim türlerinin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Denetimlerin türleri, özellikleri, yapılış şekillerine göre çeşitlilik gösterdiğinden özel sektör ve kamuda farklılık arz etmektedir. Kamuda denetimler, yasama yoluyla, yargı yoluyla, kurum içi denetimler, kurum dışı denetimler, ombudsmanlık (kamu denetçiliği) gibi yollardan yapılmaktadır. Cümlelerin başında değinildiği üzere birden çok denetim türü bulunmaktadır. Bu türler arasında daha ziyade kamuda kullanılan denetim türlerine yer verilmektedir (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

2.3.1. Devletin Temel Fonksiyonlarına Göre Denetim

Devletlerin temel fonksiyonları yasama, yürütme (idari) ve yargıdan oluşmaktadır. Her bir organın kendine göre denetim mekanizması mevcut olup bu mekanizmayı işletirken belli kurallara dayalı olarak yapmaktadır. Hukuk devletinin en temel özelliklerinden bir tanesi devletin almış olduğu kararların ve yaptığı eylemlerin yargısal denetime tabi olmasıdır. Nitekim 1982 Anayasasının 125. maddesinde bu konu; İdarenin yapmış olduğu her türlü eyleme ve işleme karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilmektedir (m. 125). Yürütme organı kendi içinde oluşturduğu denetim mekanizmasının yanında yasama organı ve yargı organı tarafından da denetlenmektedir. Yasama organı da yürütme organı gibi yargısal denetime tabi tutulmaktadır (Turhan, 2009; Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

2.3.1.1. İdari Yönden Denetim

Kamuyla doğrudan veya dolaylı bağı olan tüm kurum-kuruluşlarda çalışan personellerin devletin iş ve işlemlerini kontrol etmesi faaliyetlerinin tamamı idari denetim olarak adlandırılmaktadır. İdari denetim, kendi içinde denetim faaliyetini iki şekilde

yapmaktadır. Bunlardan ilki üstün astını denetlediği hiyerarşik denetim, ikincisi ise, merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerindeki denetimi olan vesayet denetimidir. Hiyerarşik denetim, herhangi bir işyerinde üstün ast tarafından yapılmış olan iş ve işlemleri denetlemesi olarak tanımlamaktadır. Hiyerarşide, çalışanlardan yönetici pozisyonunda olanların kendilerinden daha alt kademede çalışanlarını usulüne uygun olarak denetlemesi olarak ifade edilmesi gerekmektedir. (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

Hiyerarşik denetim sadece kamu yönetiminde yer almayıp özel sektörde de yer alan bir denetim türüdür. Üst kademede bulunan ve yönetici pozisyonunda yer alan kişilerin kendilerinin altındaki kademelerde çalışanların yaptıkları eylemleri, uymak zorunda oldukları yazılı ve sözlü kurallara, kanunlara, şirkete veya kuruma ait prosedürlere uyulup uyulmadığının kontrol edildiği bir sistem olduğu ileri sürülmektedir. (Durak, 2017; Asıl, 2019).

Vesayet yetkisi anayasal bir yetki olup 1982 Anayasası madde 127’de; Merkezi yönetimin, yerel yönetimler üzerinde, yerel hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun bir şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir şeklinde vesayet yetkisinden bahsedilmektedir (m. 127).

Vesayet denetiminde; belediyeler, il özel idareleri, üniversiteler başta olmak üzere yerinden yönetim kuruluşlarının, kendilerinin dışında başka kurum veya kuruluşlar (merkezi yönetim) tarafından, anayasanın ve kanunların belirlediği sınırlar çerçevesinde denetlenmesidir. Vesayet denetiminin yapılmasında ki amacın, yerinden yönetim kuruluşlarının, kanunların kendilerine verdiği görev ve sorumlulukları gerektiği gibi yapmasını, kanunlar başta olmak üzere, yönetmeliklere ve diğer ilgili mevzuatlara uygun olarak yapılmasını ve kamu yönetiminin (merkezi ve yerinden yönetim) bir bütün olarak eşgüdüm içerisinde hareket etmesini sağlamaya yönelik bir denetim olduğu belirtilmektedir (Akpınar, 2006; Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

2.3.1.2. Yargısal Denetim

Hukuka bağlı devletlerin vazgeçilmez unsurlarından biride devletin yapmış olduğu bütün eylem ve işlemlerin yargı tarafından denetlenmesidir. Yargı denetiminin kişileri devlete karşı korumak ve idarenin yapmış olduğu eylem ve işlemlerin hukuk sınırları içerisinde kalmasını sağlamak gibi önemli sonuçları vardır. İdarenin yargı organları tarafından denetlenmesi iki şekilde olmaktadır. Birincisi Anglo-Amerikan ülkelerinde kullanılan yargı birliği ilkesidir ki burada adli yargı ve idari yargı ayrımı yapılmamıştır. İkincisi ise,

Avrupa’da ve ülkemizde de uygulanan yönetsel yargıdır. Burada yargı adli ve idari yargı olarak ikiye ayrılmıştır. Yönetsel (idari) yargıyı kabul edip uygulayan yerlerde açılan davalar adli yargıda değil idari yargıda açılmaktadır. Bu yargı sisteminde davaların görülebilmesi için şikâyet olması gerekmektedir aksi takdirde dava açılmaz davaların re’sen açılması da söz konusu değildir (Akdoğan, 2016; Durak, 2017; Asıl, 2019).

1982 Anayasası’nın 2. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti Devletinin temel özelliklerinden birisinin de hukuk devleti olduğu belirtilmiştir. Hukuk devleti savını güçlendirmek için, 1982 Anayasasının 125. maddesinde; İdarenin yapmış olduğu her türlü eylem ve işleme karşı yargı yolunun açık olduğu hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin devamında, ...Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimiyle kısıtlı olup hiçbir şekilde yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez şeklinde hükme yer verilmektedir (m. 125). Yargı denetimi, yaptırım gücü bakımından diğer denetim türlerinden daha etkili olduğu belirtilmektedir (Asıl, 2019).

2.3.1.3. Meclis Adına Yapılan Denetim

Demokratik düzenin en önemli unsurlarından olan ve halkı temsilen oluşturulan parlamentoların idare üzerinde denetleme yetkileri vardır. Toplumun tamamını ilgilendiren konularda kararları yasama organı alırken bu kararları uygulamakla yürütme organı sorumludur. Bunun doğal sonucu olarak da parlamento, yürütme organını hem parlamento da hem de parlamento dışında denetlemektedir. Parlamento içinde hükümeti, soru, meclis araştırması, meclis soruşturması gibi yollarla denetlemekte, parlamento dışında ise, İnsan Hakları Eşitlik Kurumu, Sayıştay, Kamu Denetçiliği Kurumu gibi kurumlar aracılığıyla denetlemektedir. Yine dilekçe kanunu ile verilen dilekçe hakkı yasama organının idareyi denetlemesinde önemli bir ölçüt olduğu ifade edilmektedir (Turhan, 2009; Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

2.3.1.4. Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)

Ombudsman (kamu denetçisi veya kamu hakemi) olarak adlandırılan denetim mekanizması iç denetim ve yargı denetiminin dışında ilk defa 1809 yılında İsveç’te ortaya çıkmıştır. Kamu denetçiliği, Osmanlı Devleti’nde kadı olarak görev yapan kişinin başında bulunduğu “kadı-ul kutad” kurumundan esinlenerek kurulduğunu ifade etmek mümkündür.

Amacı, bireylerin kamu kurumlarıyla yaşadıkları problemlerden yola çıkarak kurumların aksayan ve kusurlu olan yönlerini ortaya çıkarmaktır. Ayrıca, kurumlara herhangi bir yaptırım olmayıp aldığı kararlar tavsiye niteliğindedir. Ombudsman hiçbir yere bağlı olmayan bağımsız bir kişidir. Vatandaşlar ve yönetim arasında bir nevi arabulucu rolü oynamaktadır. Ombudsman vatandaşlardan gelen şikâyetler ve yaşadıkları mağduriyetler üzerine bu talepleri ilgili kuruma iletmek, gerekirse olayı araştırılmasını ve gerekli soruşturmaların yapılmasını sağlamak görevlerindendir. Vatandaşın idare karşısında savunulmasında önemli görevler üstlenmiş olan kamu denetçiliği kurumu, ülkemizde 6328 sayılı kanun ile düzenlemiştir (Akpınar, 2006; Turan, 2009; Demir, 2013).

6328 sayılı yasanın amacı 1. maddesinde; kamu hizmetlerinin sürdürülmesinde tarafsız, bağımsız ve etkin bir şikâyet sistemini uygulamaya konulmasını sağlamak için, yönetimin bütün eylemlerini, işlemlerini, tavır ve davranışlarını; insan haklarını temel alarak, hak anlayışı çerçevesinde, hukuka ve adalete uygunluk açılarından incelemek, araştırmak ve tavsiyelerde bulunmak şeklinde açıklanmaktadır (m. 1). Ombudsmanın yaptığı denetimler sadece hukukilik denetimi olmayıp yerindelik denetimini de içermektedir (Akpınar, 2006; Turan, 2009; Demir, 2013; Asıl, 2019).

Nitekim 6328 sayılı kanunun 5. maddesinde Kamu Denetçiliği Kurumu'nun görevi ile ilgili; Kamu Denetçiliği Kurumu, idarenin çalışma düzeni ile ilgili şikâyet olması durumunda, yönetimin her türlü eylem ve işlemleri ile tavır ve davranışlarını; insan haklarını temel alan hak anlayışı çerçevesinde, hukuka ve hakkaniyete uygunluk açılarından incelemek, araştırmak ve idareye önerilerde bulunmak olarak belirtilmektedir (m. 5).

Yasanın devamında kurumun görev alanı dışında yer alan kurumlara da yer verilmektedir. 6328 sayılı yasanın 5. Maddesinin devamında;

- 1-) Yasama yetkisinin kullanılmasıyla ilgili şikâyet ve işlemler,
- 2-) Yargı yetkisinin kullanılmasıyla ilgili şikâyet ve kararlar,
- 3-) Türk Silahlı Kuvvetlerinin sadece askerî nitelikteki faaliyetleri, kurumun görev alanı dışında olduğuna yer verilmektedir (m. 5).

Genel olarak Ombudsmanlık sistemi;

- 1-) Genelde Parlamentolar tarafından yasayla kurulur ve üyeleri parlamento içinden seçilir.
- 2-) Siyasal iktidardan bağımsız olarak denetimlerini yapar ve denetim alanına giren kamu kurumları her türlü bilgi, belge ve dokümanı sunmakla yükümlüdür.
- 3-) Verdiği kararlar bağlayıcı nitelikte olmayıp tavsiye niteliğindedir.
- 4-) Vatandaşın haklarını korumaya çalışırken aynı zamanda insan hakları ihlallerinin de önüne geçilmesine yardımcı olur.

5-) Bireylerin şikâyeti üzerine veya kendiliğinden harekete geçer.

6-) Vatandaşlarının birbirleriyle olan sorunlarla ilgilenmez vatandaşın kamu kurumlarıyla olan sorunlarına çözüm bulmak için çaba sarf ettiği ileri sürülebilir (Akpınar, 2006; Turan, 2009; Demir, 2013; Asıl, 2019).

2.3.2. Konumuna (Statüsüne) Göre Denetim

Konumuna veya statüsüne göre denetim türü de kendi içinde iki gruba ayrılmaktadır. Bunlardan ilki iç denetim diğer ise, dış denetimdir. Denetlemede esas olan görüşlerden birisi her örgütün veya iş yerinin kendi iç yapısına uygun denetim türünü seçmesidir. Eğer doğru denetim türü seçilmezse denetim sonucundan beklenen verim elde edilememiş olduğu ileri sürülmektedir. Aşağıda bu iki denetim türüyle ilgili bilgiler yer almaktadır (Asıl, 2019; Turhan, 2009; Zekioglu, 2009).

2.3.2.1. İç Denetim

İç Denetim kavramı, ilk olarak Avrupa'da 19. yüzyılın sonlarında ortaya çıkmıştır. Temel amacı, yapılacak veya yapılmış olan işlerin sonucunda ortaya çıkan veya çıkması muhtemel yanlışlıkların düzeltilmesi ve hatta mümkünse yanlışlığın engellenmesi amacıyla ortaya çıkmıştır. İlk olarak bankalarda kullanılan bu yöntem daha sonraları diğer alanlarda da kullanılmıştır. İç denetimi, bir işin herhangi bir kurum veya kuruluşun işleyişi ile ilgili başta finansal durumlar olmak üzere kendi içinde oluşturduğu bağımsız bir denetim birimi tarafından yapılan her türlü denetim faaliyeti olarak tanımlamaktadır. Devlet düzeni içerisinde ise iç denetim, üst kademedeki bulunan yöneticilerin alt kademedeki çalışanların yapmış oldukları iş ve işlemlerin hukuka uygunluğu başta olmak üzere, finansal açıdan da denetlemesi işlemi olarak ifade edilmektedir. Bu denetim bazen kurum içinde astın yapmış olduğu işlemin üstün onayına tabi olması şeklinde olmakta bazen de kurumun haricinde bir üst kuruluş bünyesinde kurulan teftiş kurulu başkanlıkları aracılığıyla yapılmaktadır. İç denetimin gayesi daha çok otoriteyi sağlamak ve mevcut düzeni korumaktır (Akpınar, 2006; Acar, 2020; Altun, 2020).

İç denetim faaliyeti kurum veya kuruluşların kendi içinde yaptıkları denetim olup dışarıdan herhangi bir müdahalenin söz konusu olmadığı belirtilmektedir. İç denetim, kurumun performansını, yapılan iş ve işlemlerin hukuka uygunluğunu ve mali işlemlerin denetimlerini kapsamaktadır (Zekioglu, 2009; Asıl, 2019; Acar, 2020; Altun, 2020).

5227 Sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanunun 39. maddesi kapsamında da bahsedilen, denetim kavramı kendi içerisinde iç ve dış denetim olarak iki gruba ayrılmıştır. İç ve dış denetimlerin hukuka uygun olduğu ve bununla

beraber mali ve performans denetimlerini de içine aldığı ifade edilmiştir. 5227 sayılı yasada iç denetim; yapılması muhtemel hataların engellenmesi, risklerin ve eksikliklerin ortaya konması, daha önce yapılan iyi uygulama örneklerinin arttırılması, yönetim mekanizmalarının ve süreçlerinin ilerletilmesi maksadıyla yapılan denetim şeklinde ifade edilmiştir (Akpınar, 2006).

Ek olarak, 12.07.2006 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren ve 26226 sayılı İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde iç denetim faaliyeti; İç denetim faaliyeti; kamu kurum ve kuruluşlarının çalışmalarının hedef ve politikalarına, kalkınma planlarına, programlara, stratejik hedeflere, performans programlarına ve mevzuata uygun bir şekilde planlanarak ve yürütülmesini sağlamaktır. Bununla birlikte eldeki kaynakların etkin, ekonomik ve verimli değerlendirilmesini; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı hedefler. İç denetim faaliyeti neticesinde, kamu idarelerinin varlıklarının güvenceye alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin asgarî düzeye indirilmesi için kamu idaresinin çalışmalarını olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli tedbirlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi ve mümkünse sayısallaştırılması konularında yönetime önerilerde bulunacağı şeklinde tanımlanmaktadır (m.5).

2.3.2.2. Dış Denetim

Dış denetimde, denetimi yapan birim denetlediği kurum, kuruluş veya örgütün içinde yer almayıp dışardan bağımsız bir birimdir. Örgüt veya ilgili denetim birimi tarafından yapılan denetim olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifadeyle kurum veya kuruluşun hiyerarşik denetimi içinde yer almayan dışardan bağımsız bir kurum veya kuruluşun yaptığı denetim olduğu belirtilmektedir. Dış denetimde denetimi gerçekleştiren kişi veya kurumların denetim yapılan kurumla herhangi bir bağlantısı bulunmamaktadır. Dış denetimde geçmişte olmuş ve bitmiş bir işin denetimi yapılmaktadır (Turhan, 2009; Asıl, 2019; Acar, 2020; Altun, 2020). Yüksek Denetim Kurumları Örgütü tarafından dış denetim, üye ülkelerin uymak zorunda oldukları kuralların yasal çerçevesi, yüksek denetim icraatlarının bağımsızlığı ve temel prensiplerini, 1977 yılında Peru'nun başkenti Lima'da bir araya gelen Yüksek Denetim Kurumları Örgütü'nün kongresinde garanti altına alınmıştır. Lima Deklarasyonuyla başlayan süreç içerisinde, dış denetime ait genel özellikler zaman içinde yayılmıştır (Acar, 2020; Altun, 2020).

Lima Deklarasyonu'nda ortaya konulan kurallar (Acar, 2020; Altun, 2020):

1-) Anayasa, kanun ve harici denetimle ilgili hususları ortaya koyan kanunlar, dış denetimin yapısının, denetlemeye tabi kurum ile hükümet karşısındaki mali ve idari özgürlüğünü sağlamalıdır.

2-) Dış denetimi kurumunun başındaki yöneticinin atanması ve görevden alınmasında söz sahibi olarak yalnızca parlamento olması lazımdır.

3-) Mali konulara bağlı olarak yapılan kayıt ve muhasebeyle alakalı kullanımlarının mevzuata uygun olup olmadığının denetimini sağlayan uygunluk denetiminin ilk olarak yerine getirilmesi mecburidir. İkinci sırada ise, uyulması lazım kaideler önemsenerek, performans denetiminin ortaya konulması gerekir.

4-) Dış denetimle ilgili kurum veya kuruluşların, o ülkenin parlamentosuna en son mali sene sonundan başlayarak 9 ay içerisinde teftiş ettiği idareleri içine alan dış denetim ile ilgili raporlarını bildirmesi gerekmektedir.

5-) Dış denetim kurum veya kuruluşların denetleme görevlerini hakkıyla yapabilmeleri için, talep ettikleri her türlü bilgi ve belgelerin kendilerine verilmesi ve yapacakları denetimleri kendilerine verilen bilgi ve belgeler üzerinden tetkik yapma hakkının yasalar tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir.

6-) Dış denetim kurumları hazırladıkları raporlarında üzerinde durdukları konular ve alınması gerekli tedbirlerin bulunduğu dış denetime ilişkin raporları ve dış denetim kurum/kurullarının tavsiyelerinin yer aldığı raporlara verilmesi gerekli cevapların kanuni düzenlemelerle güvenceye alınması gerekmektedir.

Parlamento tarafından alınan veya alınması düşünülen tedbirlerin yer verildiği bu raporların ve bu raporlara verilen yanıtların topluma izah edilmesi, dış denetimin kabul gördüğü ülkelerde dış denetimin sağlıklı bir şekilde yerine getirilebilmesi anlamında büyük önem atfedilmektedir (Acar, 2020; Altun, 2020). Nitekim Lima deklarasyonunun üzerinden belli bir süre geçtikten sonra Türkiye'de bu yönde bazı adımlar atılmış ve 2006 yılında 5018 sayılı KMYKK yürürlüğe konulmuştur. Daha sonra 5018 sayılı kanunla uyumlu olması için 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe konulmuştur.

2.4. MALİ DENETİM

Mali denetim, denetime konu olan kurum veya kuruluşların finansal tablolarının (muhasebe kayıtlarının) mevcut hukuk kurallarına uygun olup olmadığının denetlenmesi

olarak tanımlanmaktadır. Mali denetimin en önemli özelliği, yasalara uygun olmak koşulu ile vergilerin toplanması ve toplanan vergilerin kamusal ihtiyaçlar doğrultusunda harcanması ve devletin elindeki mallarıyla ilgili hesap ve işlemler üzerinde, parlamentodan ve yürütme erkinden bağımsız bir kurum veya kuruluş aracılığıyla denetlenmesidir. Mali denetimin bir diğer anlamı, denetleme yapılırken ilgili kurum veya kuruluşun hesap ve işlemlerinin düzenliliği, yaptığı harcamaların kanuna uygun olması ve bunları performansa dayalı bir biçimde mevcut aksaklıkları gidererek hazırlanmış olan raporların parlamentoya ve yargı mercilerine bildirmesi süreci olarak ifade edilmektedir (Kılınç, 2012; Asıl, 2019; Acar, 2020; Altun, 2020).

2.4.1. Mali Denetimin Tanımı, Tarihsel Gelişimi ve Amaçları

Mali Denetim; kamuya ait kaynakların toplanması, muhafaza edilmesi, ilgili mevzuatlara uygun olarak kullanılması ve daha önce belirlenmiş kurallara uygun olarak denetlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Bir başka tanımda; parlamento tarafından kabul edilen bütçenin uygulanması sonrasında yapılan işlemlerin ve idarenin mali konularda almış olduğu kararların denetimidir. Mali denetim, denetlemeye tabi kamu kurum veya kuruluşların yılsonunda yapmış oldukları faaliyetlerin denetlenmesidir. Bu denetimin en önemli özelliklerinden birisi denetimin dışarıdan ve bağımsız kurum ve kuruluşlar tarafından yapılmasıdır (Barçın, 2011; Kılınç, 2012). Mali denetimin tarihi, devletlerin ortaya çıktığı dönemlere kadar uzandığı ifade edilmektedir. Mali denetimin bir bilim dalı olarak ortaya çıkması ise 1800'li yıllardan sonraki döneme rastlamaktadır (Akpınar, 2006; Kılınç, 2012, Akdoğan, 2016).

Mali denetimde amaç, denetime tabi kurum ve kuruluşların bütçeden kendilerine ayrılan pay ve kendi imkanlarıyla elde etmiş oldukları diğer kazançların daha önce belirlenmiş usul ve esaslara göre harcanmasıdır. Yapılacak olan harcamalarda kamu kaynaklarının etkin kullanımı, kamu zararına sebebiyet verecek davranışlardan uzak durulması, hesap verilebilir olunması gibi hususlara riayet edilmesidir. Ayrıca kaynakların kullanımında etkin, verimli ve tutumlu olunmasının sağlanması olduğu ifade edilmektedir (Akpınar, 2006; Asıl, 2019).

2.4.2. Mali Denetimin Kriterleri

Mali denetim yapılırken, harcama kalemlerinin doğruluğu ve muhasebenin temel prensiplerine uyulup uyulmadığı, yapılacak veya yapılması planlanan harcamalar için sorumlu

makamlardan ilgili yerlere ödenek aktarılıp aktarılmadığı, yapılan harcamaların ilgili mevzuatlara uygun olup olmadığı, onaylama makamlarınca onaylanıp onaylanmadığı ve yapılan harcamaların mali denetime uygun kriterlerin uyumuna bakılmaktadır (Demir, 2013). Yapılan bu mali denetimler ilgili kurum veya kuruluşun finansal tablolarını inceleyebilme imkânı vermektedir. Denetim kriterleri, denetim işlemlerini yerine getirmekle mükellef olan ilgili denetçilerin uyması gereken kuralları ifade etmektedir. Denetim kriterleri, denetimi gerçekleştiren denetmen denetim işini yaparken nasıl bir yol ve nasıl bir yöntem uygulaması gerektiği konularında yol göstermektedir. Denetçi veya denetçilerin yapmış oldukları bağımsız ve tarafsız denetim işlemlerinin kabul görmesi için bu kriterlere uygun bir tarzda hareket etmeleri gerekmektedir. Aksi bir durumun olması mümkün olamayacaktır (Demir, 2013; Erçiçek, 2016).

Kamuda finansal denetime esas teşkil eden kaynaklar;

- 1-) Kanunlar, tüzükler, yönetmelikler, genelgeler, tebliğler
- 2-) Kurum yönetimi tarafından oluşturulan kurum içi düzenlemeler,
- 3-) Finansal ölçütler, kaideler ve standart uygulamalar,
- 4-) Denetim yapan kurumların almış oldukları kararlar ve düzenlemeler,
- 5-) Mahkemelere ait kararlar
- 6-) Hükümet tarafından yapılan düzenlemeler, Cumhurbaşkanlığı kararları, ilgili Bakanlık genelgeleri de dahil edilmektedir (Asıl, 2019).

2.4.3. Mali Denetimin Aşamaları

Mali denetimde, denetim işinin sonucunda hazırlanan rapor veya raporların inanılır, güvenilir, usulüne uygun bir şekilde ortaya konulması için bazı adımların atılması gerektiği belirtilmektedir. Mali denetimde incelenmesi gereken alanın başında, hâlihazırda kullanılan muhasebe düzeninin yeterli olup olmadığının tespiti, işin uzmanı olan muhasebe çalışanlarının bulundurulması, belgelerin olması gereken düzene uygun, muhasebe standartlarına ve kriterlerine uygun olarak yapılan kayıtların bulunması, muhasebe sisteminin etkili ve uyumlu bir biçimde işletilmesidir. Mali denetimde atılması gereken bütün bu adımlar düzenlilik denetimini olmasının gerekliliğine işaret etmektedir (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

Mali denetimde bir diğer önemli konu ise; mali anlamda ortaya konulan işlemler veya eylemlerin hepsinin kayıtlı olup olmadığının şayet kayıt altına alındıysa bu kayıt işleminin ilgili yasal düzenlemelere uygun yapıp yapılmadığının denetlenmesidir. Yapılan bu araştırma faaliyetlerine de uygunluk denetimi denilmektedir. Düzenlilik ve uygunluk

denetiminden sonra tutulan muhasebe kayıtları neticesinde ortaya çıkan mali tabloların muhasebe sistemine uygun olarak tutulup tutulmadığının incelenmesi işlemi uygunluk bildirimi olarak adlandırılmaktadır (Akpınar, 2006; Yalçın, 2017; Asıl, 2019).

2.4.3.1. Düzenlilik Denetimi

6085 sayılı Sayıştay Kanunun 36 maddesinin 2. fıkrasında düzenlilik denetimi; Kamu kurum ve kuruluşlarının elde ettikleri gelirler, yaptıkları giderler (harcamalar) ve sahip oldukları malları ve bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin yasalara ve öteki ikincil mevzuatlara uygun düzenlemelerle uyumlu olup olmadığının tespitinin yapılmasıdır. Kamu kurum ve kuruluşlarının finansal rapor ve tablolarının, bunların temelini oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bu belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu ile ilgili görüş bildirilmesi ve mali idare ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir şeklinde tanımlanmaktadır (m. 36/2). Düzenlilik denetimi Sayıştay'ın klasik denetimi arasında yer almaktadır. Bu denetimde özellikle muhasebe kayıtları detaylı bir şekilde incelenmektedir.

Düzenlilik denetiminde amaçlanan şey, daha önceden denetime tabi tutulmuş olan kamu kurum ve kuruluşlarının finansal rapor ve finansal tablolarında ve bunları meydana getiren hesap ve muhasebe işlemlerinin sonucunda ortaya çıkan beyanların gerçekliğinin, güvenilir olmasının ve uygunluğunun denetimi olduğu ifade edilmektedir. Ortaya çıkan bu sonuçlar, kamu kurum ve kuruluşlarının sahip oldukları varlık ve kaynak hesapları, gelir ve gider hesapları ve finansal tabloları da dahil olmak üzere üç grupta gerçekleştirilmektedir (Acar, 2020; Altun, 2020).

Düzenlilik denetimi; detaylı ve nitelik bakımından daha kapsamlı bir faaliyet olması gereken bir denetimi ifade etmektedir. Denetimin tasarlanması sürecinden gözlemlene sürecine kadar epey kapsamlı bir süreci içine alan düzenlilik denetiminin, halkın iktisadi ve sosyal çıkarlarını gözetmeyi, hesap verebilirlik ve şeffaf idare etmeyi sağlamayı, kamu kurumlarının finansal yapısında ortaya çıkan ihmallerini yapıcı bir biçimde engellemeyi hedeflemektedir (Akpınar, 2006; Acar, 2020; Altun, 2020).

2.4.3.2. Uygunluk Denetimi

6085 sayılı Sayıştay Kanunun 2. maddesinde uygunluk denetimi; kamu kurum ve kuruluşlarının gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin yasalara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimi olarak tanımlanmaktadır (m. 2).

Uygunluk denetimi, herhangi bir kurum veya örgütün, iktisadi veya iktisadi olmayan faaliyetlerinin daha önceden ortaya konmuş ölçülere göre yapılıp yapılmadığının detaylı bir şekilde incelenmesidir. Bu denetim beraberinde üst makamların ilgili kurum, kuruluş, işletme veya örgütlerin yasal mevzuatlara ve daha önceden konulan kurallara uyulup uyulmadığını tespit etmelerini sağlamaktadır. Üst makamlar, aynı kurumdan olabileceği gibi kendi kurumlarının dışından da olabilmektedir. Bu denetimin asıl amacı ise, denetime konu olan kurumun mali iş ve işlemleri ile iktisadi faaliyetlerinin, kriter olarak belirlenen mevzuat veya mevzuatlara ne kadar uygun olduğunun veya uygun olmadığının incelenmesi ve tespit edilmesi işlemidir. Uygunluk denetimi neticesinde ortaya çıkan sonuçlar, genel olarak ilgili kurumu ilgilendirdiğinden bu denetim kurumun iç denetçileri tarafından yapılmaktadır. Bazen yargı organları veya dış denetim birimleri tarafından da yapılmaktadır (Demir, 2013; Asıl, 2019). Bu denetim türü kamu kesiminde en çok tercih edilen yöntemlerden biridir. Bu denetimlerde asıl olan, yapılan harcamaların ve faaliyetlerin sosyal veya ekonomik faydalarından ziyade hukuka aykırı olup olmadığı hususudur. Sayıştay'ın yapmış olduğu denetim bu türden bir denetimdir (Demir, 2013).

Uygunluk denetiminden sonra yapılan hatalı işlemler işlemi yapan kişi veya kişilerce düzeltilir veya kendilerinden düzeltilmesi istenir. Eğer hatalı işlemin, işlemi yapan kişinin kendi kusurundan kaynaklı olduğu tespit edilmesi halinde ise, duruma göre adli, idari veya kurum içi disiplin cezaları ile gerekli müeyyideler uygulanmaktadır (Asıl, 2019).

Sonuç olarak kamu tarafından elde edilen kaynakların, ilgili muhasebe sistemlerine kayıt edilmesi, yapılan kayıtların muhafaza edilmesi ve bunların daha sonra bu kaynakların kullanılması aşamasında; görev, yetki ve sorumluluğa haiz kamu görevlileri Sayıştay denetim ve yargılamalarında konusuna göre (www.emevzuat.com.tr mevzuat 30.01.2023);

- 1-) Kamu kaynaklarının etkin, iktisadi ve beklenen sonucu ortaya koyarak temin edilmesi ve uygulamaya konulmasından,
- 2-) Yapılan tüm icraatların ve uygulamalarının daha önce belirlenmiş kurallara göre muhasebe sistemlerine kayıt edilmesi ve ilgili yerlere sunulmasından,
- 3-) Kamu kurumlarının bütün etkinlik ve yaptıkları işlemlerin yasalara, kalkınmaya ilişkin çalışmalara, kritik öneme sahip çalışmalara, performansa dair planlarına, mali programlara ve konuyla alakalı başka kanuni düzenlemelerle uyumlu bir şekilde uygulanmasından,
- 4-) İlgili idarenin kendi içinde düzgün işleyen aktif bir iç denetim mekanizmasının oluşturulup uygulanmasından,
- 5-) Kurumun sorumluluk alanına giren iş ve işlemlerin ilgililerine yaptırılması, kurumun

ihtiyacı olan mal veya hizmetin satın alınması, satın alınan mal veya hizmetin kurumun bünyesine katılmasıyla alakalı iş ve işlemlerin yapılmasının sağlanması, alınan mal ve hizmetlerin bedellerinin ödemelerinin sağlanması ayrıca bütün bu işlemlerin belgelendirilmesinin sağlanmasından,

6-) Elektronik zeminde bir araya getirilen bilgilerin ve talimatların doğru olduğundan,

7-) Elde edilen gelirlerin tarh, tahakkuk ve tahsilatıyla alakalı çalışmaların kanunda belirtilen standartlarla uyumlu olarak vaktinde ve tam olarak hayata geçirilmesinden,

8-) Kamu kurumunun sorumluluklarının kendi mevzuatıyla tutarlı bir biçimde yapılmamasından dolayı kamu kurumuna faiz, tazminat, gecikme zammı, para cezası vb. fazladan mali yük yüklenmesinden,

9-) Kurumların menkul ve gayrimenkullerin kanuni düzenlemelere paralel olarak edinilmesi, idare edilmesi, kayıt altına alınması, korunması ve yararlanılması veya elden çıkarılmasından,

10-) Yaptırılacak bir iş, mal ya da hizmet mukabilinde olmak üzere kararlaştırılan miktardan ya da piyasa fiyatından daha fazla değerle alınarak ekstra ya da usulsüz ödeme yapılmasından,

11-) Mal satın alınmadan, iş ya da herhangi bir faaliyet yaptırılmadan karşılığının ödemesinin yapılmasından,

12-) Kanun ve diğer hukuki düzenlemelerde yer almayan ya da mevzuatın öngörmediği harcamaların yapılmasından sorumlu olduğunu belirtmek gerekmektedir (www.emevzuat.com.tr mevzuat 30.01.2023).

2.5. PERFORMANS DENETİMİ

Performans denetimi en başta kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlamak üzere, kamu kaynaklarının idare edilmesinde, kamuda hesap verme bilincinin gelişmesinde önemli rol oynamaktadır. Performans denetiminde, verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun daha fazla olmasını sağlamaya çalışılması başta olmak üzere mali konular ve mali olmayan konularla ilgili yapılan bağımsız ve objektif değerlendirme söz konusudur. Bu denetim yaklaşımı beraberinde kamuda sürekli reform yapılmasına da olanak sağladığı da ifade edilmektedir (Özer, 1997; Demir, 2013; Asıl, 2019).

2.5.1. 5018 Sayılı Kanunla Getirilen Performans Denetiminin Tanımı ve Ortaya Çıkışı

Performans, kavram olarak Türk Kamu Mali sistemine ilk olarak 2006 yılında çıkarılan 5018 sayılı KMYKK ile girmiştir. 2010 yılında çıkarılan 6085 sayılı Sayıştay

Kanunu ile Sayıştay'ın görev alanına girmiş olan Performans denetimi, Sayıştay Kanunu'nun 36/3 maddesinde; idarelerin hesap verme yükümlülüğü kapsamında idareler tarafından ortaya konulan amaç, hedef ve göstergelerle alakalı faaliyet sonuçlarının ölçülmesiyle gerçekleştirildiği şeklinde tanımlanmaktadır (m. 36/3).

Performans denetimi, denetlenen kamu kurum veya kuruluşlara ilgili mevzuatlar çerçevesinde harcama yapmak üzere kullanımına verilen kamusal kaynakların verimli, etkili ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili yapılan denetimlerdir (Acar, 2020; Altun, 2020).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), denetim standartlarında performans denetimiyle ilgili olarak, denetlemeye tabi tutulan kurum veya kuruluşun görevlerini icra ederken elindeki kaynaklarını ne kadar verimli, tutumlu ve etkin olarak kullandığının denetimi olduğu şeklinde bir görüşü bulunmaktadır (Albaş, 2006).

Performans denetimi, Merkantilist dönemden başlayarak Smith ve Keynes'e kadar uzayıp giden ekonomik gelişmeler sonucunda hem serbest piyasada hem kamuda verimliliğin, etkinliğin ve eldeki kaynakların iktisatlı kullanımının (tutumluluk) iktisat açısından uyulması gereken ölçütler olduğunu ortaya koymaktadır (Özer, 1997).

İkinci dünya savaşının sona ermesiyle birlikte kaynakların kısıtlı olduğu düşüncesinden dolayı mevcut kaynakların daha etkin, verimli ve tutumlu bir biçimde kullanılması için yeni çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Performans denetimi kavram olarak da, 1940'lı yıllarda özel firmaların faaliyetlerini daha verimli ve daha etkili olmak için yapılan çalışmalarla başladığı belirtilmektedir. Sayıştay kurumlarının performansa dayalı denetim yapmaya başlamaları ise 1980'li yıllardan sonra olmuştur. Demokrasinin gelişimiyle birlikte, bilhassa 1970'li senelerin ardından, denetleme faaliyetleri ile ilgili klasik denetim mantalitesinden giderek modern denetim mantalitesine uygun bir geçiş süreci yaşanmıştır. Düzenlilik denetimi, kamuya ait kaynakların etkin kullanılmasında yeterli olmadığına kanaat getirilmesi de bu geçişin önemli nedenlerindendir. Denetim ile ilgili yaşanan bu değişimlerin kökeninde, devlette ki yürütme erkinin harcamalarının artış göstermesi ve yapılan bu harcamaların akılcı şekilde yapılıp yapılmadığının, kamu kaynaklarının etkili ve verimli biçimde kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesi gerekliliğinin ortaya çıkması ve klasik denetim araçlarının bu ihtiyaçları cevaplayamamasından kaynaklanmaktadır. Bunun haricinde, kamu kesiminde, özel sektörde olduğu gibi dengenin kendiliğinden oluşmaması ve fiyat mekanizması ve rekabet gibi finansal araçların bulunmaması durumları da performans denetimine geçişte önemli rol oynamaktadır (Turhan, 2009; Balyemez, 2018; Asıl, 2019).

2.5.2. Performans Denetiminin İşlevleri

Kamu yönetimi günümüzde sahip olduğu görüşe göre; devletler, en az girdiyle en çok çıktının nasıl elde edileceği ve elde edilen çıktılarının nitelik ve nicelik bakımından nasıl daha iyi hale getirilebileceği sorularına cevap aramaktadırlar (Akdoğan, 2016).

Kamu yönetimindeki yeni anlayış beraberinde kamu kaynaklarının daha verimli, etkin ve tutumlu harcanmasını sağlayacağından ortaya çıkabilecek birçok mali sorunu da önleyeceği değerlendirilmektedir. Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik kavramları performans denetiminin temel işlevlerinden olduğu ifade edilmektedir (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019) .

2.5.3. Performans Denetimine İhtiyacın Nedenleri

Dünyada, sosyal devlet anlayışının gelişmesiyle birlikte kamu harcamalarında ciddi bir artışında meydana geldiği ortadadır. Yapılan harcamalar denetime tabi olsa da insanlarda yapılan harcamaların nereye yapıldığı sorusu hep vardır. Teknolojinin gelişmesiyle birlikte insanlar devlete ödedikleri vergilerin nerelere gittiğini araştırmaya, verginin harcandığı yerin gerçekten uygun olup olmadığını sorgulamaya başlamışlardır. Bu teknolojik gelişimin, performans denetiminin gelişmesinde de önemli bir rol oynamaktadır. Performans denetimi, yöneticilerde hesap verme sorumluluğu bilincini arttırmakta olup ayrıca performans denetimi yöneticilerin başarılarını ya da başarısızlıklarını ölçmede önemli bir ölçüt olarak kullanılmaktadır. Performans denetimi kamu kurumlarının kaynaklarının daha etkin, verimli ve tutumlu olarak kullanılması için geleceğe yönelik planlama yapılmasında da önemli bir rol üstlenmektedir (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019; Turhan, 2009).

2.5.4. Performans Denetiminin Faktörleri

1977 yılında Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı tarafından yapılan bir toplantıda performans denetimine ait temel konular üzerinde bazı kararlar alınmıştır. Performans denetiminin ana faktörleri verimlilik, etkinlik ve tutumluluktur. Bu unsurlar denetimi gerçekleştiren kişi veya kurumların yapmış oldukları denetimi daha doğru analiz edebilmeleri için yol göstermektedir. Bu unsurların tamamı birbiriyle ilişkilidir. Kamunun kaynaklarının daha akılcı kullanılması için riayet edilen bu faktörler performans denetiminin temel özelliklerini ortaya koymaktadır (Akdoğan, 2016; Yalçın, 2017; Asıl, 2019).

2.5.4.1. Verimlilik

Verimlilik, kavram olarak ilk kez 18-19. yüzyıllarda ortaya çıkmış ve ilk olarak özel sektörde uygulamaya konulmuştur. Üretim sürecinde yer alan başka bir mal veya hizmetin üretim sürecinin aksatılmadan, başka bir mal veya hizmet çıktısı elde ediliyorsa veya en az girdi ile girdiden daha fazla mal veya hizmet üretilebiliyorsa o işin sonucunda verimlilikten bahsedilebilmektedir. Özel veya kamu sektöründe fark etmeksizin verimlilikle beraber personel ihtiyacının da azaldığının gözlemlendiği ifade edilmektedir (Akpınar, 2006; Uysal, 2010; Akdoğan, 2016).

Kamuda verimlilik, kamu kaynaklarının daha etkin kullanılması fikrinden ortaya çıkmış olup dünya üzerindeki birçok ülkenin dikkate aldığı önemli bir konudur. Teknolojinin gelişmesi, iktisadi alanda yaşanan gelişmeler, halkların devletten beklentilerinin artması gibi hususlar devletleri daha etkin mal ve hizmet üretmeye yöneltmiş olduğunu söylemek mümkündür. Bunları yaparken yapılan bir işin verimli olması büyük önem arz etmektedir. Yapılan işlerin verimli olup olmadığının ölçümü, aynı türden yapılan iki işin veya birbirinden farklı işlerin arasındaki karşılaştırma ile yapılmaktadır. Verimliliğin mantığında en az girdi ile en çok çıktının elde edilmesi vardır. Kamuda kaynakların kullanımı daha önce belirlenmiş olan kurallara göre yapılmakta olduğundan performans denetimindeki verimlilik unsuru, ilgili kurum veya kuruluşun daha önceden belirlenmiş hedeflere ne ölçüde ulaştığının tespiti için kullanılır (Uysal, 2010; Akdoğan, 2016).

Verimliliğin ölçümü; kamu kurum veya kuruluşlarında çalışanların performans düzeylerini belirleme, kurumsal ve bireysel başarıların ortaya konulması, kamu kaynaklarının ne düzeyde verimli kullanıldığına ilişkin verilerin ortaya konulması şeklinde olduğu ifade edilmektedir. Kamu kurum veya kuruluşlarında verimlilik ölçümü kurumların birbirleriyle karşılaştırılmasıyla her kurum kuruluşun çalışanlarının kendi aralarında karşılaştırılmasıyla, kurum veya kuruluşların geçmiş dönemleriyle karşılaştırılmaları şeklinde olmaktadır. Bu karşılaştırmalı yaklaşım idarelerin gelecekte daha doğru, daha akılcı politikalar belirlemelerine olanak sağlamaktadır (Akpınar, 2006; Aksoy, 2018; Geçgel, 2018; Öz, 2018; Asıl, 2019).

Verimliliğin ölçümünde kullanılan kıyaslama yönteminde, karşılaştırma yapılırken birbirine benzer olan ve iş yükü dağılımı birbirinden çok farklı olmayan, personel durumları birine yakın olan kurumlar arasında yapılmakta olduğu bilinmektedir (Turhan, 2009; Akdoğan, 2016; Aksoy, 2018; Geçgel, 2018; Öz, 2018).

2.5.4.2. Etkinlik

Etkinlik, kamu kurum ve kuruluşlarının daha önce belirlenmiş bir hedefe ulaşmak için yapmakta oldukları çalışmaların sonucunda hedeflerine ulaşma derecesini ortaya koyan bir performans ölçütüdür ve bu haliyle performans ölçütünün en önemli unsuru olduğu kabul edilmektedir. Başka bir ifade ile etkinlik kavramı, kamusal hedeflerin, üretilen mal ve hizmetlerinin tamamının düşük bir maliyetle ortaya konulması olarak açıklanmaktadır (Akdoğan, 2016).

Etkinlik kavramı yerine literatürde etkililik veya etkenlik kavramları da kullanılmakla birlikte yaygın olarak tercih edilen kavram etkinlik kavramıdır. Etkinlikte en önemli hususlardan birisi ortaya çıkan çıktının değil, sonucun değerlendirilmesidir. Bu konuya örnek olarak cezaevlerindeki hüküm giymiş olan insanların dışarı çıktıkları vakit hayatlarını devam ettirebilmek için onlara mahkûmiyetleri süresince çeşitli eğitim programlarıyla bazı beceriler kazandırıp serbest hayatlarında iş bulmalarını kolaylaştırmak için yapılan eğitim süreçlerine katılım sağlayan veya bu süreçleri başarılı bir şekilde tamamlayan hükümlülerin sayısı çıktı olarak ele alınabilmektedir. Sonuçla ilgili olarak, eğitim sürecine dahil edilen hükümlülerden serbest hayatta iş bulabilenlerin sayısı bize yapılan programın etkili olup olmadığı bilgisini verecektir. Fakat bir kurum veya kuruluşun etkili olması aynı zamanda verimli olarak kabul edilemeyeceği gibi verimli bir kurum veya kuruluşunda her zaman etkili olamayacağı da unutulmamalıdır. Verimlilik unsuru açısından iyi olduğu kabul edilen bir kurum veya kuruluşun daha evvelden tayin edilmiş bir gayeye hizmet etmiyorsa, bu kurum veya kuruluşun verimli olduğu söylenebilir fakat başarısız veya etkili olmayan bir kurum veya kuruluş olduğu kabul edilebilmektedir. Herhangi bir yönetimin hedeflediği amaca ulaştığı zaman etkili bir yönetim olduğu kabul edilmektedir. Geniş bir açıdan incelendiğinde bütün iktisadi faaliyetlerin hedefinin, insanlığın refah ve mutluluğunu arttırmak olduğunu ifade edilmektedir. Bu bakış açısıyla şöyle bir değerlendirme yapılabilir, bir çimento veya kireç fabrikası, alınması gereken tedbirleri almaz ve çevresindeki tarımı, hayvancılığı ve insan sağlığını olumsuz yönde etkiliyorsa, bu fabrikanın verimli olduğu fakat ortaya çıkan olumsuzluklardan dolayı da etkili olmadığı ortadadır (Güçlü, 1995).

Etkinlik denetiminde; hedeflenen amaçlara ne kadar ulaşıldığı ve belirlenen hedeflere ulaşılamamasının gerekçelerinin ortaya konulması, Hedefe konulan işin ve işin yapılmasında uygulanan yolun uygulanabilir olup olmadığı gibi konular göz önünde bulundurulmaktadır (Köse, 2007).

2.5.4.3. Tutumluluk

Performans ölçütünün son faktörü olan tutumluluk kavramı, en elverişli çıktının niteliğine özen gösterilerek herhangi bir faaliyet için kullanılan kaynakların minimum düzeye indirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bir başka tanımında tutumluluk kavramı, herhangi bir malın veya hizmetin hedeflenen ölçüde ve miktarda üretilmesi maksadıyla lazım olan girdi miktarından daha fazlasının kullanılmaması olarak tanımlanmıştır. Sadece maliyet üzerine yoğunlaşarak bir tutumluluk telakki etmek ilgili kurum veya kuruluşların faaliyetlerini etkili bir biçimde yerine getirmesine imkân sağlamayacağı gibi aksine engelleyebilecektir. Herhangi bir kurumun tutumlu olmayı sağlamak maksadıyla lazım olan malzemelerin alımlarını yapmıyorsa ve bu sebeple kurumda yapılan işlerde aksaklık yaşıyorsa o kurumun tutumluluğu amaç haline getirmektedir. Fakat tutumluluk bir kurum veya kuruluş için hedef değil hedefe ulaşmak için göz önünde bulundurulması gerekli bir ilkedir (Turhan, 2009).

Maliyet odaklı bir yaklaşımın başka sıkıntıları da ortaya çıkabilmektedir. Bu durumu şöyle bir örnekle açıklamak mümkündür; bir kurum, kırtasiye giderleri arasında olan zımba alımını yaparken en ucuz ve en kalitesiz zımbayı almayı tercih etmesi durumunda alınan zımbalar kısa bir zamanda ya kırılacak ya da kullanılamaz hale geleceği muhakkaktır. Tekrardan zımba ihtiyacı doğacağından yeni alınacak zımbalar biraz daha kaliteli ve biraz daha pahalı olacaktır. Belli bir kalitenin altında alınan zımbaların alınması iki kez alım yapılmasına neden olduğu için sözde yapılmak istenen tasarruftan daha fazlasının harcandığı tecrübe edilmiştir. Tutumluluktan söz edebilmek için mutlaka alternatiflerin olması lazımdır. Mesela bir kamu kurumunun ihtiyacı olan bir malzeme eğer tekel durumdaysa burada elbette tutumluluktan bahsetmek mümkün olmayacaktır (Güçlü, 1995; Turhan, 2009).

Tutumluluk denetimi yapılırken denetçilerin sordukları temel soru, “acaba bu ürün, mal veya hizmeti aynı kalitede başka daha ucuza mal edilebilir miydi?” sorusudur (Turhan, 2009).

Esasında bir kamu kurum veya kuruluşu istenilen şeyi (malzeme vb.) maliyetinin en düşük olduğu kaynaklarla ve en ideal zamanda yaptığı ölçüde tutumlu olduğu söylenebilmektedir (Güçlü, 1995).

BÖLÜM 3: SAYIŞTAY DENETİMİ VE DENETİM SÜRECİ

3.1. SAYIŞTAY'IN DENETİM SÜRECİ

1982 Anayasasının 160. maddesinde Sayıştay'ın görevleri sayılmıştır. Bu görevler; Sayıştay, merkezi idare bütçesi dâhilinde ki kamu kurum ve kuruluşları ile sosyal güvenlik idarelerinin tüm gelir ve giderleri ile taşınır taşınmaz mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi namına incelemek ve yükümlülerin hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve yasalarla tevdi edilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmak şeklinde görevleri sayılmaktadır (m. 160).

Sayıştay'ın temel görevlerinden olan denetim, raporlama ve yargılama görevlerine yer verilmiştir. Sayıştay'ın yaptığı denetimler, düzenlilik ve performans denetimi olmak üzere iki türdür. Normal zamanlarda yapılan hiçbir denetim plansız ve programsız olamayacağı gibi Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde belli bir plan ve program dâhilinde yapılmaktadır. Bütçe hakkının en önemli unsurlarından biri hiç şüphesiz bütçenin denetlenmesi konusudur. Bütçenin denetlenmesi faaliyetini de Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yüksek denetim kurumu olan Sayıştay yapmaktadır (Akdoğan, 2016; Durak, 2017).

Sayıştay halkın ödemiş olduğu vergilerin doğru, etkili ve verimli bir biçimde harcanmasını sağlamak amacıyla denetimi alanında olan kamu kurumlarının muhasebe kayıtlarının doğru olup olmadığını, yasalar başta olmak üzere ilgili diğer mevzuatlara uygun olup olmadığını denetlemekle birlikte kamu kurumlarınca yürütülmekte olan kamu faaliyetlerinin etkili, verimli ve ekonomik açıdan uygun olup olmadığını inceleyerek, elde etmiş olduğu bulguları Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlamakla sorumludur (Durak, 2017).

3.1.1. Denetimin Planlanması

Denetimi gerçekleştirecek olan kurumlar, hem verimli hem de etkili bir denetim yapabilmek için, denetime dayanak teşkil eden konuları hazırlamaya, vazifelerini zamanında yapmaya ve gerek duydukları her türlü veriyi elde etmeye ihtiyaç duymaktadırlar ve stratejik anlamda planlama bu süreçte devreye girmektedir. Stratejik planlama çoğunlukla, potansiyel denetim konularını, denetim sürecini ve ihtiyaç duyulan kaynakları ihtiva etmektedir, bununla birlikte uzun sürede belli aralıklarla incelenmektedir. Planlama aşamasında ortaya konulan stratejiler, yapılacak denetimin muhteviyatı hakkında gerçek bilgiye ulaşma imkânı vermeli ve ileride yapılacak değişikliklerle birlikte Sayıştay'ın karşısına çıkabilecek fırsatları ve olası

riskleri ortaya koymalıdır (Akdoğan, 2016).

Stratejik anlamda bir plan hazırladıktan sonra ön inceleme aşamasına geçilmektedir. Ön tetkik merhalesinde, denetim merhalesinden evvel, planlamada tasdik edilen çalışma önerilerinin teferruatlı bir şekilde yorumlandığı merhaledir. Bu süreçte denetim elemanları yapacakları denetim ile ilgili gerekli verileri toplamakta, olası denetim sorularının belirlenip hazırlanması, detaylı bir incelemenin olup olmayacağına karar verilmesi gerekir şayet detaylı denetim olaksa denetimi yapacak personelin ve zamanlamasının planı yapılmaktadır (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

Yapılacak bir denetimin planında şu unsurları yer almaktadır (Özer, 1997);

- 1-) Denetimi yapmada ki amacın izahatının yapılması
- 2-) Ön inceleme ve eldeki evrakların tekrardan kontrol edilmesi
- 3-) Teftişe uygun kıstasların ortaya konulması
- 4-) Yapılacak denetim faaliyetinin zaruriyetinin belirtilmesi
- 5-) Denetim faaliyeti esnasında ortaya çıkabilecek zorlukların saptanması
- 6-) Denetimin taktiklerinin ortaya konulması
- 7-) En önemli olandan önemsiz olana kadar muhtemel sonuçların belirtilmesi
- 8-) Denetim faaliyetinin uygulanması ve hazırlanan raporların bir takvime göre ayarlanması
- 9-) Denetimde kullanılan yazılımın (software) yükseltilmesi. Elektronik ortamdaki veri akışlarının denetlenmesi unsurlarını içermektedir (Özer, 1997).

3.1.2. Denetimin Uygulanması

Ön incelemenin tamamlanmasının akabinde, denetim faaliyetinin neticelendiği bu süreci incelemenin yapıldığı süreç olarak ifade etmek mümkündür. Bu süreçte denetim faaliyetini yerine getirenler ilk başta kendilerine uygun bir program yapmanın gayreti içinde olmaktadır. Ayrıca yaptıkları bu programında kapsamında performans denetiminin verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkelerine göre yapılacak bir denetim için itibar edilebilecek ve yeterli kanıtı bir araya getirmektedirler (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

Uygulama sürecinde, denetimde ulaşılmak istenen hedefler için denetimle ilgili yapılan plan ve aynı zamanda bu planlara bağlı bulunan denetimlerin planlamalarında, mümkünse bitişik denetim uygulamalarında önceden planlanan denetim prosedürlerinin ve tekniklerinin hayata geçirilmesinin önemli olduğu ifade edilmektedir. Bu süreç yapılacak denetim düşüncesine dayanak oluşturacak denetimlerin bir araya getirildiği yer olarak kabul etmek mümkündür. Yargılamanın yapılmasına esas rapora konu olacak kamu zararlarının ortaya çıkarılmasına

ilişkin uğraşlar da bu aşamada ilerletilmektedir. Denetim grubunda çalışmakta olan denetim görevlileri, sorumlu oldukları hesaplar ile alakalı denetleme programlarını devam ettirip ortaya çıkan sonuçları belgelemektedir; ortaya koydukları uğraşlara ait tüm bilgileri ve belgeleri arşivlerler; denetim sonucunda ortaya çıkan bulgularını destekleyen makul, yeterli ve itimat edilebilir denetim belgelerini sistematik biçimde kanıtlamaktadırlar. Kamu zararı ile ilgili bir husus varsa sorgulamaya ilişkin hazırlık yapmaktadırlar. Denetimi yürüten kişiler, yaptıkları çalışmaların neticesinde denetledikleri kurum veya kuruluşun düşüncelerine de önem verileceği taslak denetim raporu üzerinde çalışmaktadırlar. Denetmenler, yaptıkları denetimin sonuçlarını hesap kodları ve mali tablolarla birlikte bir bütün olarak değerlendirmektedirler. Bu aşamanın sona ermesi neticesinde ortaya çıkan bu gayretlerin çıktısının incelenmesi için raporlama faaliyeti gerçekleştirilmektedir (Aksoy, 2018; Öz, 2018; Geçgel, 2018).

3.1.3. Denetimin Raporlanması

Raporlama aşamasında, bir önceki aşama olan uygulama aşamasında elde edilen bilgiler ile yapılan değerlendirme sonuçları bir rapor haline getirilmektedir. Bu süreç düzenlilik denetiminin aşamalarının yer aldığı bir süreç olup ilgili kamu kurum veya kuruluşunun bir yıllık mali işlemlerinin muhasebe kayıtlarına ve ilgili mevzuatlara uygunluğunun tespit edilip raporlanması şeklinde olmaktadır. Hazırlanan denetim raporu denetimi gerçekleştiren kişilerce bir şablon haline getirilmektedir. Şablon haline getirilen denetim raporlarının içerikleri Sayıştay Denetim Rehberinde detaylı bir şekilde izah edilmektedir. Denetim raporu, denetimi yapan denetçiler tarafından taslak olarak hazırlanmaktadır. Taslağın içeriği Sayıştay tarafından detaylı bir şekilde ortaya konulmuştur (Aksoy, 2018; Öz, 2018; Geçgel, 2018).

Taslak denetim raporunun içeriğini oluşturan bölüm başlıklarına aşağıda yer verilmektedir (Aksoy, 2018; Öz, 2018; Geçgel, 2018):

- 1-) İlk olarak raporda bir başlık sayfası oluşturulur. Başlıkta, “T.C. Sayıştay Başkanlığı” adı ile birlikte denetlemeye tabi tutulan kamu kurum veya kuruluşun adı ve ilgili kamu idaresinin hesabının denetim yılına ilişkin bilgiler yer almaktadır.
- 2-) Denetlemeye tabi kamu kurum ve kuruluşlarının finansal yapısı ve finansal tabloları ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Denetime tabi tutulan kamu kurum ve kuruluşlarının yalnızca finansal yapıları (tabi oldukları muhasebe sistemleri ve bütçelerinin büyüklükleri... vs.) ve finansal tablolarına ilişkin kısa ve öz bilgiler verilmektedir.

3-) Denetime tabi tutulan kamu kurum ve kuruluşları yönetimlerinin sorumluluklarına denetim raporlarında yer verilmektedir. Denetime tabi tutulan kamu kurum ve kuruluşları yönetimleri, tabi oldukları muhasebe ölçütlerine ve kriterleri ile uyumlu bir şekilde ortaya konmuş olan finansal bilgi ve tabloların eksiksiz ve güvenilir bilgiler ihtiva edecek bir şekilde ve zamanında Sayıştay'a arz edilmesinde sorumludur. Bir bütün olarak arz edilen finansal tabloların kamu kurum ve kuruluşlarının çalışmaları ve yaptıkları işlemlerin neticesini bütün mühim taraflarıyla doğru ve güvenilir bir biçimde aksettirilmesinden ve bilmeyerek yapılan hata veya isterse usulsüzlükten meydana gelmiş olsun ortaya çıkan finansal rapor ve tabloların ciddi hatalar ya da yanlış iddiaları içermemesinden sorumludur. Kamu kurum ve kuruluşların yöneticileri; idarenin her türlü gelir, gider ve sahibi bulunduğu malları ile bunlarla alakalı hesap ve işlemlerinin yasalara ve diğer hukuki düzenlemelerle uyumlu olmasından mesuldür. Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun bir biçimde oluşturulmasından, etkili bir biçimde çalıştırılmasından ve kontrol edilmesinden, finansal tabloların temelini meydana getiren bilgi ve belgelerin denetime hazır halde bulundurulmasından ve ilgili makama verilmesinde mesuldür şeklinde ki ifadelere verilmektedir.

4-) Sayıştay'ın da denetimlerin raporlanmasında bazı mesuliyetleri bulunmaktadır. Sayıştay, yaptığı denetimlerin neticesinde düzenlediği raporlarla denetime tabi tutulan kamu kurum ve kuruluşlarının gelirleri, giderleri, edindikleri malları ve bunlarla alakalı hesap ve işlemleri ile finansal tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin fikir beyan etmek, finansal idare ve iç kontrol sistemlerini yorumlamakla mesuldür ifadelerine yer verilmektedir.

5-) Denetimin temelini oluşturan etmenler, denetimin hedefi, denetimin idaresi ve denetimin kapsamı; Sayıştay denetimlerinin temelini 6085 sayılı Sayıştay Kanunu başta olmak üzere genel olarak onaylanmış uluslararası denetim ölçütleri, Sayıştay'ın ikincil mevzuatları ve Sayıştay denetçileri tarafından hazırlanan denetim rehberlerinin oluşturduğu ifade edilmektedir. Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde, kamu kurum veya kuruluşlarının başta hesap olmak üzere yaptıkları işlemlerin yasalara ve diğer ikincil mevzuatlarda yer alan kriterlere uygun olup olmadığını tespit etmektedir. Ayrıca yapılan denetimler, denetlenen kurumlar veya kuruluşlarca hazırlanan finansal rapor ve tabloların ilgili kamu idaresinin bütün faaliyetlerinin ve işlemlerinin neticesini tam ve güvenilir bir biçimde yansıttığına ilişkin belirli bir kesinliğe ulaşmak ve finansal yönetim ve iç kontrol sistemlerini ölçmek amacıyla yapılmaktadır.

Kamu kurum ve kuruluşlarının finansal tabloları ile bu tabloları bir araya getiren hesap ve işlemlerinin gerçekliği, itimat edilebilirliği ve kabul edilebilirliği ile alakalı denetim kanıtı temin etmek üzere yapılan denetimler; ideal denetim süreçleri ve yöntemlerinin

gerçekleştirilmesi ile risk değerlendirmesi usulüne uygun olarak yerine getirilmektedir. Risk analizi esnasında, tatbik edilecek denetim yöntemlerinin saptanmasına esas teşkil etmek üzere, finansal tabloların oluşturulduğu finansal yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmektedir. Yapılan denetimlerin sınırlarını, kamu kurum ve kuruluşlarının finansal rapor ve tabloları ile birlikte idarenin gelir, gider ve malları üzerindeki tüm finansal tasarruf, alınan karar ve yapılan işlemleri ve yapılan tüm süreçlere ilişkin kayıt, defter, bilgi, belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile finansal yönetim ve iç kontrol sistemlerini meydana getirmektedir.

6-) Denetim bulgularının yer aldığı kısımda finansal raporları ve tabloları etkileyen hususlara, bunların uygunluğuna ilişkin tespitlere ve finansal yönetim ve iç kontrol ile alakalı yorumlara yer verilmektedir. Finansal rapor ve tabloların etkilenmesine neden olan bulguların hangi açılardan ve ne oranda etkilediğiyle alakalı verilere yer verilmektedir. Yargılamaya esas rapora eklenmesi gereken konulara bu bölümde yer verilmemektedir. Denetim neticesinde elde edilen bulgularla ilgili mevzuat özetlenir ve önermelere yer verilmemektedir. (Aksoy, 2018; Öz, 2018; Geçgel, 2018).

Nitekim Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin 35. maddesinin 1. 2. ve 3. fıkralarında, Kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan düzenlilik denetimleri (kamu kurum ve kuruluşlarının gelir, gider ve malları ile diğer iş ve işlemlerinin yasalar ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesi süreci) neticesinde Sayıştay içerisinde yer alan denetim grup başkanlıkları tarafından hazırlanan taslak denetim raporları, denetime tabi olan kamu kurum veya kuruluşlarına gönderilmeden evvel hazırlanan taslak rapor değerlendirme komisyonlarınca kara vermek üzere Sayıştay Başkanlığı'na sunulmaktadır. Raporu değerlendirmekle görevli olan komisyonlar, taslak raporu değerlendirmek üzere denetim sürecinde görev ifa etmemiş olması şartıyla biri başkan olmak üzere Sayıştay Başkanlığınca vazifelendirilen üç uzman denetçiden oluşturulmaktadır. Raporu incelemek üzere oluşturulan komisyon, üye tam sayısı ile bir araya gelmekte ve düşüncesini oy çokluğu ile on beş iş günü içerisinde ortaya koyması gerekmektedir. Komisyon tarafından, taslak denetim raporları; ilgili yasalar ve bunlar temel alınarak çıkarılan tüzük, kararname, yönetmelik ile diğer yasalarda uygulamayı kanallandırmak üzere yetkili kılınmış olan kamu idareleri tarafından yapılan düzenleme ve verilen düşüncelere uygunluğu yönünden değerlendirilerek raporunu ilgili gruba gönderilmek üzere Başkanlığa sunulmaktadır. Denetim yapan denetçiler komisyonun almış olduğu karara destek vermemeleri halinde, ilgili grup Başkanının görüşüne göre denetimi yapan ekip tarafından düzeltilen taslak rapor ilgili kamu kurum ve kuruluşuna gönderilmesi

amacıyla grup başkanı tarafından Başkanlığa sunulmakta olduğuna yer verilmektedir (m. 35/1-2-3).

6085 sayılı Sayıştay Kanunun 38. maddesinin 1. fıkrasında da, hazırlanan denetim raporunun bir nüshasının da Sayıştay Başkanlığı tarafından ilgili kamu kurum veya kuruluşuna gönderildiği belirtilmektedir. Sayıştay Başkanlığı tarafından ilgili kamu idaresine ait denetim raporları, kamu idaresinin üst düzey idarecisi tarafından, raporun idareye ulaştığı tarihten itibaren otuz gün (30) içerisinde cevaplandırması gerekmektedir. Verilen cevaplar dikkate alınmak kaydıyla denetimi gerçekleştiren ekip tarafından tekrardan hazırlanan denetim raporları Sayıştay dairelerinin düşünceleri alınmak için raporun denetime yapıldığı yılın sona ermesini takip eden Mayıs ayının sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulması gerekmektedir. Bu raporlara ek olarak kamu idarelerinin hazırladıkları cevaplar da eklenir. Daireler, raporlar ile ilgili görüşlerini temmuz ayının on beşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunmaktadır. Daireler denetim raporları ile ilgili görüş ortaya koyarken, söz konusu raporların bu yasa da beklenen hedef, çerçeve ve sınırlar dâhilinde olup olmadığı konusunda inceleme yapar ve bu hususlara aykırılık teşkil eden raporların tanzim edilmesine ilişkin fikrini Sayıştay Başkanlığına sunmakta olduğuna ilişkin hükme yer verilmektedir (m. 38/1).

6085 sayılı Sayıştay Kanunun 38. maddesinin 2. fıkrasında dairelerin raporlarla ilgili, Daireler tarafından ortaya konulan görüşler denetim raporlarında ciddi olduğu değerlendirilen ve umumi ilgilendiren hususlar ile Sayıştay’ca finansal hususlarda ortaya konması uygun görülen diğer konuları da içine alan dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alınmaktadır. Dış denetim genel değerlendirme raporu ve Kurul tarafından görüş bildirilen kamu idarelerini ilgilendiren denetim raporları Sayıştay Başkanı tarafından genel uygunluk bildirimi ile beraber Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmakta olduğu belirtilmektedir (m. 38/2).

Merkezi bütçe kapsamında olan kamu idarelerinin dışında Mahalli İdareler için hazırlanan raporlarla ilgili Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 35 maddesinin 6. fıkrasında, “...Kurulca görüş ifade edilen yerel yönetimlere ait denetim raporlarının denetime tabi tutulan mahalli idarelerin meclislerine hem bilgi olarak hem de gereğinin yapılması için gönderilmekte” olduğu şeklinde hüküm yer almaktadır (m. 35/6). Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin raporlanması aşamasına kadar ciddi bir çalışma yapıldığı ve bu çalışmaların temelinde kamu idarelerinin elindeki kaynaklarını daha etkin, verimli ve mevzuatlara uygun olarak harcanmasını sağlamaktır. Yapılan çalışmaların bir diğer önemli yönü hazırlanan raporların kamuoyuyla paylaşılması ve kamu idarelerinin şeffaflığını, hesap verebilirliğini, kurumlara olan itimadın artmasına olanak sağlamaktadır.

3.1.4. Denetimin İzlenmesi

Sayıştay yapmış olduğu denetimlerde yer alan hususlara riayet edilip edilmediğini de izlemektedir. Nitekim bu durum Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 18. maddesinde de yer almaktadır. Yönetmeliğin 18. maddesinde; Sayıştay, denetlemiş olduğu kurumun, hazırlamış olduğu raporda yer alan önerilerinin ne kadarının uyguladığını izlemektedir. İzleme, konunun niteliğine dair, yeniden bir denetim çalışması olarak uygulayabileceği gibi denetime tabi idarelerden de raporda yer alan önerilerin yerine getirilip getirilmediğini ortaya koymak maksadıyla yazılı bilgi edinme şeklinde de olabilecektir. İzleme neticesinde tespit edilen gelişmeler ve gelişme yaşanmayan veya eksik kalınan yerler hazırlanacak raporlarda değerlendirilebileceği belirtilmektedir (m. 18).

Bu aşama denetimin son aşaması olup yapılan denetimlerde ortaya konulan eksikliklerin ne kadarının giderildiği veya yanlış yapılan işlerin ne kadarının düzeltildiği izlenmekte olduğu belirtilmektedir. Bir denetimin etkin olmasının en önemli unsurlarından birisi de yapılan denetimin kontrol edilmesi olduğu ifade edilmektedir (Asıl, 2019).

3.1.5. Denetimin Niteliği ve Kapsamı

Sayıştay'ın yapmış olduğu düzenlilik ve performans denetimleri incelediğinde performans denetiminin düzenlilik denetimine göre daha kapsamlı olduğu görülmektedir.

Sayıştay denetim yönetmeliğinin 13. maddesinde düzenlilik denetiminin amacıyla ilgili olarak; Düzenlilik denetimlerinde, denetlemeye tabi kamu kurum ve kuruluşlarının,

1-) Hesaplarının ve işlemlerinin yanı sıra finansal rapor ve finansal tablolarının, ilgili idarenin finansal yapısını ve faaliyet sonuçlarını bütün hususi yönleriyle hatasız ve güvenilir bir şekilde yansıtip yansıtmadıkları,

2-) Elde edilen gelir, yapılan harcamalar ve sahip olunan taşınır taşınmaz mallar ile bunlarla alakalı hesap ve işlemlerin yasalara ve diğer hukuki mevzuatlara uygun olup olmadıkları, durumlarına ve denetime ilişkin fikir ortaya koymak,

3-) Finansal idare ve iç kontrol sistemlerini ele alarak değerlendirmeye tabi tutmak,

4-) Yasalara ve diğer mevzuat düzenlemelerine uygun olmayan işlemlerin saptanması halinde neden olunan kamu zararlarını açıkça ortaya çıkarmak maksadıyla yürütülmekte olduğu ifade edilmektedir (m. 13).

Aynı yönetmeliğin devamında yer alan 14. maddesinde de düzenlilik denetiminin esaslarına yer verilerek;

A-) Düzenlilik denetiminin icra edilebilmesinde bazı usullere riayet edilmesi gerektiği vurgulanmış olup;

1-) Denetim, içinde bulunduğu yıl esası ile kamu idaresinin esasında ilerletilmektedir. Denetimler konu, sektör, faaliyet ve proje bazlı olarak birden fazla yılı ve birden fazla kurumu da içine alacak şekilde de yapılabilmektedir.

2-) Düzenlilik denetimi ile performans denetiminin bir arada organize edilerek uygulamak da esasları arasında yer almaktadır.

3-) Denetimler bu yönetmeliğe göre ve hazırlanan denetim rehberlerine göre icra edilmektedir. Denetlenen kurumun faaliyetleri, organizasyon yapısı ve bütçe büyüklüğü göz önüne alınarak denetim rehberindeki çalışmaların bir kısmı Yıllık Denetim Programında belirtilmek şartıyla yapılmayabilecektir.

4-) Yapılan denetimde, riskler hesaba katılarak ve sistem odaklı olacak şekilde yürütülmektedir.

5-) Denetimi gerçekleştiren kişiler ekip çalışması esasına uygun bir biçimde denetim grup başkanlıklarında görev alan denetçilerce yapılmaktadır. Gerekmesi halinde gruptan olmayan denetçiler ile Sayıştay dışından uzmanlar da denetimi yapan ekip ile birlikte görevlendirilebilmektedir. Denetimi gerçekleştiren kişiler tarafından yapılan çalışmalar denetim rehberlerinde yer alan açıklamalar dikkate alınarak belgelenmektedir.

6-) Denetim neticesinde ortaya konulan denetim görüşü, yeterli ve uygun denetim kanıtı ile desteklenmektedir. Denetim kanıtları ve delil elde etmek üzere yürütülen denetim prosedürleri ile kanıt toplama tekniklerine ilişkin hususlar denetim rehberlerinde gösterilmektedir.

7-) Denetim neticesinde, tespit edilen kamu zararlarına dair yargılamaya esas teşkil edecek olan rapor düzenleneceği belirtilerek düzenlilik denetimine ait esaslara yer verilmektedir (m. 14).

Sayıştay tarafından yapılan düzenlilik denetiminin planlamasının nasıl olması gerektiği Sayıştay Denetim yönetmeliğinin 15. maddesinde düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeye göre;

1-) Denetimi gerçekleştiren ekipte görevli denetçiler denetim rehberini temel esas alarak düzenlilik denetiminin ilk defa yapılması planlanan idarelerde idareyi tanımaya yönelik kapsamlı çalışmalar yapmaktadırlar. İzleyen yıl yapacakları denetimlerinde bu çalışmalar eldeki verilerin güncellenmesi ile gerçekleştirilmektedir.

2) Denetime tabi idarenin muhasebe ile iç kontrol sisteminin anlaşılıp değerlendirilmesi neticesinde, denetimin hangi alanlarda daha fazla zaman ve işgücü gerektirdiği ortaya konulmaktadır.

- 3) Denetim ekibinde görevli denetçiler tarafından sorumluluklarında bulunan hesap alanlarıyla ilgili denetim programları hazırlamaları gerekmektedir.
- 4) Denetimin planlanması için yapılan çalışmalar sonucunda denetim rehberi göz önünde bulundurularak hazırlanan denetim planı, görüş ve önerileri alınmak üzere grup başkanına sunulmaktadır.
- 5) Başkanlık makamının onayına sunulacak denetim planında, ilgili kamu idaresinde yapılması planlanan denetimler de dahil edilmek üzere denetimlere ilişkin çalışma planlaması, görevli denetçiler ile denetçilerin sorumluluk sahaları gösterilmektedir.
- 6) Denetimin planlaması aşamasına ilişkin diğer konuların denetim rehberinde gösterileceği belirtilmektedir (m. 15).

Düzenlilik Denetiminin nasıl yürütülmesi gerektiği Sayıştay Denetim yönetmeliğinin 16. maddesinde yer verilmiş;

- 1) Denetimi yerine getiren ekipte çalışan denetçiler, görevli oldukları hesaplar ile ilgili denetim programlarını uyguladıktan sonra sonuçlarını belgelemekteler; yaptıkları çalışmalara ilişkin her türlü bilgi ve belgeyi arşivlemekteler; denetim bulgularını destekleyen yeteri kadar, uygun ve güvenilir denetim kanıtını çalışma kâğıtları ile ilgisini kurarak sistematik şekilde belgeler. Kamu zararını ilgilendiren hususlar ile alakalı olarak sorguları hazırlar.
- 2) Denetim neticesinde tespit edilmiş olan hatalar; finansal rapor ve tablolara, finansal yönetim ve iç kontrol sistemine ve uyumluluğuna ilişkin yanlışlar olmak üzere üç kategoride sınıflandırılır.
- 3) Denetimi yapan ekip, devam ettirilen çalışmaların neticesinde denetlenen kurumun görüşünün alınacağı taslak denetim raporunu hazırlar.
- 4) Denetimin devam ettirilmesi sürecine ilişkin diğer konular denetim rehberinde gösterilir şeklinde izah edilmektedir (m. 16).

Sayıştay'ın yapmış olduğu denetimlerin sonucunda bunların raporlandığı konusu Sayıştay Denetim yönetmeliğinin 17. maddesinde yer almakta olup;

- 1) Sayıştay denetçileri tarafından hazırlanan taslak denetim raporu denetime tabi tutulan kamu idaresinin görüşü alınmak için Başkanlığa arz edilmektedir. Taslak denetim raporu, kamu idaresinin üst düzey yöneticisi tarafından, raporun kuruma ulaştığı tarihten itibaren otuz gün (30) içinde cevaplandırmak durumundadır.
- 2) Denetimi yapan ekip, kamu idaresinden kendilerine iletilen cevabı da dikkate alarak taslak raporda olması gereken değişiklikleri yapar ve denetim görüşünü ortaya koymaktadır. Bu görüşü destekleyen ekleri içeren denetim raporunu kurum görüşü ile birlikte Başkanlığa vermek üzere grup başkanına vermektedir.

3) Yargılamaya esas raporlar bu Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin Üçüncü Kısımının İkinci Bölümünde yer alan hükümlere göre düzenlenir şeklinde açıklamalara yer verilmektedir (m. 17).

Sayıştay yapmış olduğu denetimlerin ne ölçüde uygulanıp uygulamadığını görmek için daha sonraki süreci takip etmek görevi vardır. Bu izleme, takip görevimi Sayıştay Denetim yönetmeliğinin 18. maddesinde;

(1) Sayıştay, denetlemiş olduğu idarenin, hazırlamış olduğu raporunda yer verdiği tavsiyelerinin ne kadarının yapıp yapılmadığını izlemesi gerekmektedir.

(2) Takip ve izleme, denetime tabi tutulan konuyu özelliğine göre, yeniden bir denetim faaliyeti olarak ilerletilebileceği gibi denetime tabi kurumlardan, denetim raporundaki tavsiyelerin yerine getirilip getirilmediğini belirlemek amacıyla yazılı bilgi olarak da yapılabilmektedir.

(3) Ayrıca izlemenin neticesinde tespit edilen ilerlemeler ve ilerleme kaydedilemeyen veya yetersiz kalınmış olan alanlarda hazırlanacak raporlarda değerlendirilebilmektedir.

(4) Yapılan denetimin takibi ve izlenmesiyle alakalı diğer başka konular denetim rehberinde yer aldığı belirtilmektedir (m. 18).

Sayıştay'ın düzenlilik denetiminin dışında, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile yapmak zorunda olduğu performans denetimi bulunmaktadır. Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde performans denetimine değinilmiş ve 19. maddesinde performans denetiminin amacına ilişkin olarak; Kurumların hesap verme sorumluluğu kapsamında idarelerin daha önceden belirlenen hedef ve göstergeleri ile alakalı olan çalışmalarının neticelerinin ölçülmesi gerekmektedir. Ayrıca idarelerin faaliyetlerinin neticeleri ve performansları ile ilgili Türkiye Büyük Millet Meclisine ve kamuoyuna güvenilir ve gerçek bilgi verilmesi gerektiği belirtilmektedir (m. 19).

Aynı yönetmeliğin 20. maddesinde de performans denetiminin esaslarına ilişkin olarak; yapılan denetim içinde bulunulan sene esas alınarak devlet kurumu temelinde icra edilmektedir. Fakat yapılan denetimlerin konu, sektör, faaliyet ve proje bazlı olarak birden fazla seneyi ve birden fazla idareyi içine alacak şekilde icra edilmesi de muhtemel olduğu söylenebilmektedir. Performans denetimi ile düzenlilik denetimi bir arada planlanarak icra edilmesinin daha doğru olacağı esastır. Yapılan denetimler bu yönetmelik ve daha önce hazırlanmış olan denetim rehberleri esas alınarak icra edilmektedir. Denetim işi grup çalışması faaliyetine dayalı olarak denetim grup başkanlıklarında çalışan denetmenler tarafından yapılmaktadır. Gerekmesi halinde grubun dışından denetmenler ile Sayıştay dışından uzmanlar da denetim grubunda görevlendirilebilmektedir. Denetimi yapan ekip tarafından yapılan faaliyetler denetim rehberlerinde yer alan hususlar dikkate alınır ve daha

sonra belgelenmeleri sağlanmaktadır. Denetimin neticesinde ortaya konulan bulgu, sonuç ve tavsiyeler, yeterli ve uygun denetim kanıtı ile desteklenmektedir (m. 20).

Performans denetiminin nasıl planlanması gerektiği Sayıştay denetim yönetmeliğinin 21. maddesinde; Denetimi yapan denetmenler denetim rehberini esas alarak performans denetiminin ilk defa yapılacağı kurumlarda kurumu tanımaya dönük ayrıntılı çalışmalar yapmaktadırlar. Bir sonraki yıl yapacakları denetimlerinde bu çalışmalar elde edilen verilerin güncellenmesiyle gerçekleştirilmektedir. Denetimin planlama faaliyetleri sonucunda denetim rehberi göz önüne alınarak hazırlanan denetim planı, görüş ve tavsiyeleri alınmak için grup başkanına gönderilmektedir. Başkanlığın onayına gönderilecek denetim planında, denetimi gerçekleştirilecek kamu idaresinde yapılması planlanan denetimler de dahil olmak üzere denetimlere ilişkin çalışma takvimi, görevli denetmenler ve sorumluluk sahaları gösterilmektedir. Denetimin planlama derecesine ilişkin diğer başka hususlar denetim rehberinde gösterileceğinden bahsedilmektedir (m. 21).

Performans denetiminin planlanmasından sonra denetimin yerine getirilmesi gerekmektedir. Sayıştay denetim yönetmeliğinin 22. maddesinde, performans denetiminin yürütülmesi konusu yer almakta olup bu aşamada; plan, program, bütçeye ilişkin belgeler ve faaliyet raporunun kanuni düzenlemelerin icap ettirdiği şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hususu değerlendirilmektedir. Performans denetiminin amaçları, performans göstergeleri ve faaliyetlerin uyumuna önem verilmektedir. Performans hedeflerinin altında olan faaliyetlere hangi kaynakların temin edildiği ve bu kaynaklardan ne kadarıyla harcama yapıldığının ortaya konulması gerekmektedir. Bunlarla beraber performans göstergelerinin ölçümünün yapılması suretiyle performans hedeflerine ne seviyede ulaşılabildiğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Kuruma ait bütçede kaynak olarak yer almakla beraber direkt kurum tarafından yapılmayan faaliyetlerde bu kapsamda değerlendirilmektedir. Denetimin icra edilmesi süreciyle alakalı diğer hususlar denetim rehberinde gösterildiği de yönetmelik hükmünde yer almaktadır (m. 22).

Sayıştay tarafından yapılan denetimler daha sonra raporlanmak suretiyle denetime tabi olan kamu idaresi başta olmak üzere ilgili yerlere gönderilmektedir. Performans denetiminin raporlanması ile ilgili, Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 23. maddesinde; Yapılan denetim neticesinde hazırlanan plan, program ve bütçe düzenliliği açısından düzeltilmesi gerekli yerler ve bu yerlerin iyileştirilmesi amacıyla geliştirilen tavsiyeler denetim raporuna işlenmektedir. Bu kapsamda; Stratejik planlamaya ilişkin hususlarda bir gelişme olup olmadığı ortaya konulmaktadır. Stratejik plan ve performans programı ilişkisinin güçlendirilip güçlendirilmediği belirtilmektedir. Bir önceki hazırlanmış olan raporda bahsedilen ve

iyileştirilmesi gereken performans hedeflerinde bir gelişme yaşanıp yaşanmadığı tespit edilmektedir. Denetim faaliyetleri ve performans göstergelerinin daha önce ortaya konulmuş standartlara ve program sistematığına uygun olup olmadığı raporlanmaktadır (m. 23).

3.1.6. Denetimin Değerlendirilmesi

Denetimi daha etkin ve kaliteli kılmak için yapılan denetimler tekrardan gözden geçirilir. Denetimlerin tekrardan gözden geçirilmesinde ki temel amaç; yapılan denetimin ulusal ve uluslararası standartlara uygunluğunun sağlanması, muhasebe tablolarının denetim raporuyla uygunluğu, varsa bir kamu zararı bununla ilgili yeterli kanıt veya kanıtların toplanması gibi hususları oluşturmaktadır. Yapılan denetimin tekrardan gözden geçirilmesi işinin nasıl yapılacağı konusu 2014 yılında Sayıştay Başkanlığı'na hazırlanan Denetimde Kalite Yönetimi Rehberinde belirtilmiştir (Aksoy, 2018; Öz, 2018; Geçgel, 2018).

Yapılan denetimlerin sağlıklı bir şekilde yapılıp yapılmadığının en önemli göstergelerinden biri denetlenen kurumun izlenmesiyle olmaktadır. Bu hususta Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 18. maddesinde, Sayıştay, denetlediği idareyi, hazırlamış olduğu raporlarda ortaya konulan tavsiyelerin ne oranda dikkate alındığını gözlemlemektedir. İzleme hususu, işin önemine göre, sıfırdan bir denetim çalışması yapılabileceği gibi denetlemiş olduğu idarelerden, raporlarındaki tavsiyelerin gereğinin yapılıp yapılmadığını belirlemek için yazılı olarak bilgide alabilmektedir. İzleme neticesinde ilerleme sağlanan ve ilerleme sağlanamayan veya eksik olan alanlar hazırlanması planlanan raporlarda değerlendireceği hususlara yer verilmiştir (m. 18).

Denetimlerin sona ermesiyle birlikte Sayıştay Başkanlığı yapılan denetimlerden örnekler alır ve bunları incelemesi için denetleyen ekibin dışında başka bir ekibe vererek denetimde belirtilen hususların yerine getirilip getirilmediğini inceletmektedir (Akdoğan, 2016).

Her ne kadar Sayıştay'ın yaptığı denetimleri uluslararası standartlara uygun hale getirmeye çalışsa da INTOSAI; 6085 sayılı Sayıştay kanunda tanımlanan performans denetiminin INTOSAI standartlarına uygun olmadığı görüşünü ifade etmektedir. INTOSAI'nin denetime ilişkin kriterlerinin 40. maddesinde performans denetiminin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ile alakalı olduğu ve aşağıda yer alan hususları içerdiği belirtilmiştir.

1-) İdarenin icraatlarının tutumlu olup olmadığını sağlıklı idari düzen ve tatbikler ile idarenin usul ve esaslarına uygun incelenmesi,

2-) İnsanlar, finansal ve öteki kaynakların harcanmasında ki verimliliğin, bilgi ağları, performans kriterleri, bazı koruyucu ayarlamalar ile denetlenmiş olan kurumlar tarafından tespit edilen noksanlıkları bertaraf etmek amacıyla izlenen usullerin araştırılması da dahil olmak üzere denetlenmesi,

3-) Denetlenmiş olan idarelerin amaçlarına erişme yönündeki performanslarının etkinliğinin ve kurum çalışmalarının meydana getirdiği hakiki etkinin hedeflenen etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesini kapsamaktadır (Akdoğan, 2016).

Pratikte, hukuki düzenlemeler, siyasi amaçlar, devletin güvenliği, denetleme faaliyetini yerine getiren kurumun kısıtlılığı gibi sorunlar performans denetiminin etkili olmasını engellemekte ve sınırlarını daraltmaktadır (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

3.2. SAYIŞTAY'IN DENETİM GÖREVİ

Sayıştay'ın yapacağı denetimlerin sınırları ve hangi kurum ve kuruluşların denetimi kapsamında olduğu anayasa ve yasalarda belirtilmiştir. Sayıştay yüksek bir denetim organı olup yapmış olduğu denetimleri, Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapmaktadır. Ayrıca yapmış olduğu denetimleri raporlayıp meclise sunmakla da yükümlüdür. 6085 sayılı Sayıştay yasası ile beraber Sayıştay'ın yapmış olduğu denetim sadece mali tabloların denetimi olmaktan çıkmış ve denetime tabi kurum ve kuruluşların performans denetimlerini de yapmaya başlamıştır (Asıl, 2019).

Nitekim 1982 anayasasının 160. maddesinde; Sayıştay'ın, merkezi idarenin bütçesi dahilinde bulunan kamu kurum ve kuruluşları ile sosyal güvenlik idarelerinin tüm gelir ve harcamaları ile taşınır ve taşınmaz mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi namına incelemek ve kamu zararına sebebiyet veren sorumlu kişilerin hesap ve işlemlerini kesin hüküm vermek ve yasalarla tevdi edilmiş olan araştırma, teftiş etme ve hükme bağlama işlerini yapmak için görevlendirilmiştir (m. 160).

Ayrıca, 6085 sayılı kanunun 4. maddesinde;

a-) Merkezi idaresinin bütçesi kapsamında yer alan kamu kurumları ve sosyal güvenlik kurumlarını, yerel yönetimleri, varlığında direkt veya dolaylı olarak devlet hissesi olan ayrı yasalar ya da Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile teşekkül ettirilmiş anonim hissedarlıkları ile öteki kamu kurumlarını (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

b-) (a) bendinde sayılmış olan kurumlara bağlı veya bu kurumlar aracılığıyla teşekkül ettirilen veya doğrudan ya da dolaylı bir şekilde ortağı bulundukları her türlü idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,

c-) Kamu kurum veya kuruluşlarınca yapılan her çeşit iç ve dış istikraz, faizli ya da faizsiz ödünç verilmesi, verilen faizli ya da faizsiz ödünçlerin geri alınmaları, yurt dışından alınmış olan bağışların kullanılması, bağış verilmesi, Hazine garantileri, Hazinesinin tahsil edecekleri, nakit idaresi ile ilgili öteki konuları; bütün kaynak nakilleri ve kullanım usulleri ile Avrupa Birliği kaynakları dâhil yurt içi ve yurt dışından temin edilen öteki kaynak ve ödeneklerin kullanım usulleri,

ç-) Devlet kurumlarının bütçelerinde bulunup bulunmadığına aldırmaksızın özel hesapları da kapsayan bütün idare hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, incelemektedir.

(Ek paragraf: 14/1/2016-6661/19 Md.) (a) ve (b) bentleri kapsamında bulunan işletmelerden direkt ya da dolaylı bir şekilde devletin payı %50'den az olan ve ilgili mevzuatlar gereğince bağımsız incelemeye tabi olan; işletmeler, bunların ortaklıkları ve bağlı iştiraklerinin incelenmesi, ilgili yasalar gereğince hazırlanan ve Sayıştay'a iletilecek olan tarafsız denetim raporları temel alınarak gerçekleştirilmektedir. Sayıştay, özellikle kendisine verilen tarafsız denetim raporlarını temel alarak düzenleyeceği raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine göndermektedir.

İkinci fıkrasında Sayıştay; yapılan mukavele ya da sözleşmelerde ki usuller etrafında uluslararası kurum, kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de incelemektedir.

Üçüncü fıkrasında, 2.4.1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2. maddesi alanında yer alan devlete ait kurum, kuruluş ve iştiraklerin Türkiye Büyük Millet Meclisin tarafından denetlenmesi, bu yasa ve öteki yasalarda yer alan usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmektedir (m. 4).

6085 sayılı Sayıştay kanunun 5. maddesinde Sayıştay'ın görevlerine ilişkin olarak; Sayıştay devlet kurumlarının finansal görev, karar ve işlerini hesap verme yükümlülüğü kapsamında inceler ve neticelerine ilişkin Türkiye Büyük Millet Meclisine tam, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunmaktadır. Genel idare dâhilindeki devlet kurumlarının; elde ettikleri gelir, yaptıkları harcamalar ve edindikleri mallarla alakalı hesap ve işlerinin yasalara ve öteki hukuki düzenlemelerle uyumlu olup olmadıklarını denetlemek, yükümlülüğü bulunanların hesap ve işlemlerinden kamu zararına neden olan konuları kesin olarak hükme bağlamaktadır. Genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktadır. Yasalarla kendisine verilmiş olan araştırma, denetleme ve hüküm verme işlevini yerine getirmektedir (m. 5).

3.2.1. Denetimin İlkeleri

Kamu kurumlarının mali yönden denetimini gerçekleştiren yüksek denetim kurumu olan Sayıştay, bu denetimleri yaparken bazı ilke ve standartlara göre yaptığı ilgili mevzuatlarda belirtilmiştir. Denetimlerin belli ilkeler ve standartlar çerçevesinde yapılmasının şeffaflık, anlaşılabilirlik, denetimin tekrardan incelenebilirliği gibi hususlarda kolaylık sağlayacağı ifade edilmektedir. Denetimin ilkelerinden bağımsızlık ilkesi, mali denetim açısından hayati öneme sahip olduğu ve diğer ilkelerinde daha iyi uygulanmasının teminatı olduğu ifade edilmektedir. Sebebi ise, denetim sürecinde elde edilen bulguların güvenilirliği başta olmak üzere, herhangi bir kişi ya da kurumun yönlendirmesinin olmaması başta denetçinin ve denetim kurumunun bağımsızlığını ortaya koymaktadır. Denetim kurumunun bağımsızlığının işaretleri ise, denetimi yapacak olan kişiye verilen yetkinin sınırı, denetim kurumunun mali açıdan denetlenecek kuruma karşı mali özgürlüğünün olması, denetlemeyi yapacak olan denetçinin denetlenecek kurumla herhangi bir bağının olmaması, denetimi gerçekleştirecek olan kişinin tam anlamıyla serbest olması gibi hususların olduğu belirtilmektedir. Her ne kadar yasal düzenlemelerde bağımsızlık ilkesi üzerinde durulsa da bunun tam olarak gerçekleşip gerçekleşmediğini yapılan denetimlerde görülebilmektedir (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

Denetim ilkelerinden bir diğeri kanunilik ilkesi; bu ilke yapılan tüm denetimlerin başta anayasa ve yasalar olmak üzere bütün mevzuatlara uygun olarak yapılması gerektiğini göstermektedir. Sayıştay'ın mali denetim yapan bir yüksek mali denetim organı olduğu anayasada, 5018 sayılı kanun ve 6085 sayılı kanun başta olmak üzere diğer ilgili mevzuatlarda da yer verilmiştir (Akdoğan, 2016).

Denetim ilkelerinden bir diğeri nesnellik ilkesi, bu ilke, yapılan denetimlerde denetimin konusu ve sınırlarını aşmayacak şekilde sadece o konuyla ilgili denetleme faaliyetinin yapılmasını ifade ettiği söylenebilir. Bu ilkenin uygulanabilmesi için alınan kararların objektif ve tarafsız olması gerekmektedir (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

Diğer bir ilke dürüstlük ilkesi, nesnellik ilkesiyle bağlantılı olan bu ilke de denetimi yapan denetçinin vazifesini kendisinden beklendiği gibi yapıp yapmadığının tespit edildiği ilkedir. Denetçinin, kişisel çıkarlardan uzak, beklenti içinde olmadan veya düşmanlık hissi gibi duygulara kapılmadan işini hakkıyla yapması gerektiği belirtilmektedir. Bu denetleme faaliyetinde denetçinin karşı taraftan daha üstün bir konumda olmasından ötürü dürüstlük ilkesi önemlidir. Diğer bir denetim ilkesi olan güvenilirlik ilkesinde ise, denetçinin ve

denetimi yaptıran kurumun halk ve denetlenen kurum ve kuruluşlar nezdinde güvenilir kabul edilmesi de önemli hususlardan olduğu kabul edilmektedir (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

Diğer bir denetim ilkesi olan yeterlilik ilkesi, hakkaniyetli bir denetim yapılabilmesi için denetimi yapan kişi ve denetimi yaptıran kurumun deneyimli kişilere denetimi yaptırması burada denetimi gerçekleştiren kurumun güçlü olması gerekmektedir (Akdoğan, 2016).

3.2.2. Sayıştay'ın Denetim Alanı

Sayıştay'ın denetim alanı anayasa başta olmak üzere yasalar ve diğer ikincil mevzuatlarda belirtilmektedir. 1982 anayasasının 160. maddesinde Sayıştay'ın, merkezi idarenin bütçesi dahilinde bulunan kamu kurum ve kuruluşları ile sosyal güvenlik kurumlarının tüm gelir ve giderleri ile taşınır ve taşınmaz mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi namına incelemek ve kamu zararına sebebiyet veren sorumlu kişilerin hesap ve işlemlerini kesin hüküm verebilmek ve yasalarla tevdi edilmiş olan araştırma, teftiş etme ve hükme bağlama işlerini yapmak için görevlendirilmiştir (m. 160).

6085 sayılı Sayıştay kanunun 4. maddesinde;

- a-) Merkezi idaresinin bütçesi kapsamında yer alan kamu kurumları ve sosyal güvenlik kurumlarını, yerel yönetimleri, varlığında direkt veya dolaylı olarak devlet hissesi olan ayrı yasalar ya da Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile teşekkül ettirilmiş anonim hissedarlıkları ile öteki kamu kurumlarını (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),
- b-) (a) bendinde sayılmış olan kurumlara bağlı veya bu kurumlar aracılığıyla teşekkül ettirilen veya doğrudan ya da dolaylı bir şekilde ortağı bulundukları her türlü idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,
- c-) Kamu kurum veya kuruluşlarınca yapılan her çeşit iç ve dış istikraz, faizli ya da faizsiz ödünç verilmesi, verilen faizli ya da faizsiz ödünçlerin geri alınmaları, yurt dışından alınmış olan bağışların kullanılması, bağış verilmesi, Hazine garantileri, Hazinesinin tahsil edecekleri, nakit idaresi ile ilgili öteki konuları; bütün kaynak nakilleri ve kullanım usulleri ile Avrupa Birliği kaynakları dâhil yurt içi ve yurt dışından temin edilen öteki kaynak ve ödeneklerin kullanım usulleri,
- ç-) Devlet kurumlarının bütçelerinde bulunup bulunmadığına aldırmaksızın özel hesapları da kapsayan bütün idare hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, incelemektedir.

(Ek paragraf: 14/1/2016-6661/19 Md.) (a) ve (b) bentleri kapsamında bulunan işletmelerden direkt ya da dolaylı bir şekilde devletin payı %50'den az olan ve ilgili mevzuatlar gereğince bağımsız incelemeye tabi olan; işletmeler, bunların ortaklıkları ve bağlı iştiraklerinin

incelenmesi, ilgili yasalar gereğince hazırlanan ve Sayıştay'a iletilecek olan tarafsız denetim raporları temel alınarak gerçekleştirilmektedir. Sayıştay, özellikle kendisine verilen tarafsız denetim raporlarını temel alarak düzenleyeceği raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine göndermektedir.

İkinci fıkrasında Sayıştay; yapılan mukavele ya da sözleşmelerde ki usuller etrafında uluslararası kurum, kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de incelemektedir.

Üçüncü fıkrasında, 2.4.1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2. maddesi alanında yer alan devlete ait kurum, kuruluş ve iştiraklerin Türkiye Büyük Millet Meclisin tarafından denetlenmesi, bu yasa ve öteki yasalarda yer alan usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmektedir (m. 4).

Sayıştay yukarıda sayılan denetimlere ek olarak kamu kurumlarının iç ve dış borçlanmalarını bu borçların ödenmesini, içerde veya dışarda kullanılan hibeler, Avrupa Birliği ve diğer uluslararası kurum ve kuruluşlardan alınan destekler vs. tamamı Sayıştay'ın denetimine tabidir (Akdoğan, 2016).

3.2.3. Sayıştay'ın İdari Denetim Türleri

6085 numaralı Sayıştay yasasının 2. maddesinde iki tane denetim türü olduğu belirtilmektedir. İlki düzenlilik diğeri ise, performans denetimidir. Düzenlilik denetimi de kendi içerisinde finansal denetim ve uygunluk denetimi olarak iki gruba ayrılmaktadır. Sayıştay'ın idari denetim türlerinin yanında yargısal faaliyetleri de vardır. Hesap yargısı olarak yaptığı faaliyetler bu grupta yer almaktadır (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

3.2.3.1. Sayıştay'ın Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, 6085 numaralı yasanın 36/1. maddesinde düzenlilik denetimi ile ilgili olarak;

- 1-) Devlet kurumlarının elde ettikleri gelir, yaptıkları harcamalar ve edindikleri taşınır taşınmaz malları ve bunlarla ilgili hesap ve işlemlerinin yasalara ve öteki mevzuat derlemeleriyle uyumlu olup olmadığının ortaya konulması,
- 2-) Devlet kurumlarının finansal rapor ve tablolarının, bu rapor ve tablolara temel oluşturan ve ihtiyaç hissedilen bütün belgelerin incelenerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında tavsiye sunması,
- 3-) Finansal idare ve iç kontrol sistemlerinin incelenmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Uygunluk denetimi; Devlet kurumlarının elde ettikleri gelir, yaptıkları harcamalar ve elde ettikleri mallarla alakalı hesap ve işlemlerinin yasalara ve öteki yasal mevzuatlar açısından uygun olup olmadığının gözden geçirilmesine dair denetimi olarak tanımlanmaktadır (m. 2).

Düzenlilik denetimi daha çok muhasebe sisteminde yer alan kayıtların uygunluğuna ilişkin bir denetim faaliyeti olduğu ifade edilmektedir. INTOSAI yapmış olduğu denetim standartları tanımında; Düzenlilik (mali) denetimleri yapılırken, işlenen konuların hâlihazırda yürürlükte bulunan kanun ve diğer hukuki uygulamalarla uyumlu olup olmadığının ölçülmesi gerekmektedir. Denetimi gerçekleştiren kişi veya kişiler, denetime ilişkin kademe ve usullerini; mali (düzenlilik) denetimin neticesini ve yönetime ait hesap meblağlarını (mali tabloları) direkt olarak ve önemli oranda etkileyen yanlış, karışık ve kanunla uyuşmazlıkları açığa çıkarmayı olanaklı hale getirecek tarzda ayarlanmaktadır. Denetlemeyi yapan kişi, finansal tablolar (idare hesabı) ya da düzenlilik denetimi neticesi üstünde dolaylı ve ciddi tesiri ortaya çıkabilecek ayrıca kanuna ters işlerin hâlihazırda olabileceği olasılığını mazur görmemelidir. Mali ve uygunluk denetiminin düzenlilik denetimini oluşturma noktasında bir bütün olduğu ifade edilmektedir (Akdoğan, 2016).

3.2.3.1.1. Sayıştay Tarafından Yapılan Mali Denetim

6085 numaralı Sayıştay yasasında mali denetim kavramı, devlet kurumlarının hesap ve işleri ile finansal çalışmaları, finansal idare ve kontrol sistemlerinin inceleme neticeleri temel alınarak, finansal rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuyla ilgili bir denetim olarak tanımlanmaktadır (Aksoy, 2018; Öz, 2018; Geçgel, 2018).

INTOSAI denetim kriterlerine uygun mali denetim kavramı; ilgili kamu idarelerinin finansal açıdan hesap verebilme yükümlülüklerinin, finansal belgelerin araştırılması, incelenmesi ve finansal tablolara ilişkin öneri sunulması da dâhil edilmek üzere teyit edilmesini; topyekun kamu idaresinin finansal açıdan hesap verme yükümlülüğünün teyit edilmesini; finansal sistemlerin ve işlemlerin ilgili yasa ve öteki düzenlemelerle uyumluluğunun incelenmesi de dahil olmak üzere denetiminin; iç denetimin ve iç kontrol fonksiyonlarının denetimini; denetlenen kuruluşlar tarafından alınan idari kararların doğruluk ve uygunluğunun denetimini; denetimden kaynaklanan veya denetimle alakalı olan ve Sayıştay aracılığıyla izah edilmesi gerekli görülen konuların rapor edilmesini içermektedir (Akdoğan, 2016; Aksoy, 2018; Öz, 2018; Geçgel, 2018).

Bu denetim türünde denetlemeye tabi kurum ve kuruluşların yılsonunda yapmak zorunda oldukları muhasebe kayıtlarını ve mali tabloları incelenmesi yoluyla olmaktadır. Amacı ise, mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu tespit etmektir (Akdoğan, 2016).

3.2.3.1.2. Sayıştay Tarafından Yapılan Uygunluk Denetimi

6085 numaralı Sayıştay yasasının tanımlar kısmında yer alan 2. maddesinde uygunluk denetimi; Devlet kurumlarının elde ettikleri gelir, yaptıkları harcamalar ve elde ettikleri mallarla alakalı hesap ve işlemlerinin yasalara ve öteki yasal mevzuatlar açısından uygun olup olmadığının gözden geçirilmesine dair denetimi olarak tanımlanmaktadır (m. 2).

INTOSAI denetim kriterlerinde uygunluk denetimi kavram olarak, kamu kurum ve kuruluşlarının icraatlarının, bağlı kalmakla sorumlu oldukları kanun ve kanun dışındaki hukuki düzenlemelerle uyumlu bir şekilde yapılıp yapılmadığı konusunda gerçekleştirilecek denetim olarak tanımlanmaktadır. Bunun yanı sıra uygunluk denetiminin maksadı, muhteviyatı ve esasının, Sayıştay'ın anayasal konumu ile görev ve yetkileri yanı sıra denetlemeye tabi kurumla alakalı kanun ve diğer hukuki düzenlemelere bağlı bir şekilde saptanabileceği vurgulanmaktadır (Aksoy, 2018; Öz, 2018; Geçgel, 2018).

Uygunluk denetimi aynı zamanda hukuki denetim olarak da ifade edilmektedir. Bir kuruma yapılan denetim ne kadar hukuka uygunsa o ölçüde kurumun performans denetimi de kolay olacağı belirtilmektedir. Denetime tabi kurum ve kuruluşlar denetimi gerçekleştiren yüksek denetim kurumu denetçilerine denetime konu olan veya olabilecek bütün bilgi ve belgeleri sunmak zorundadırlar. Eğer istenilen bilgi ve belgeler denetçilere sunulmaz ise yapılan denetim şeffaf, hakkaniyetli, kamu yararına uygun bir denetim olamayacaktır (Aksoy, 2018; Öz, 2018; Geçgel, 2018).

3.2.3.2. Sayıştay Tarafından Yapılan Performans Denetimi ve Unsurları

Performans denetimi 6085 numaralı Sayıştay yasasının 36. maddesinin 3. fıkrasında; Kamu idarelerinin hesap verme yükümlülüğü çerçevesinde kamu kurumlarınca belirlenmiş olan hedef ve gayelerle alakalı olarak faaliyet neticelerinin ölçülmesiyle yapılmaktadır (m. 36/3). Performans denetiminin ortaya çıkıp gelişmesi bütçe hakkının halk tarafından kullanılmaya başlamasıyla ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Demokratik gelişmelerin mali reformlar üzerinde de önemli etkileri olduğunu ifade etmek mümkündür. 20. yüzyılın ikinci yarısında ortaya çıktığı varsayılan performans denetimi daha öncesinde özel sektörde uygulanmakta olan bir denetim türü iken zamanla kamuda da uygulanmaya başlamıştır.

Kamuda her ne kadar düzenlilik denetimi yapılıyor olsa da kamu kaynaklarının daha etkin, daha verimli ve daha az maliyetli (tutumluluk) olması gerektiği fikrinin ortaya atılmasıyla performans denetimi mali literatürde yerini almış olduğu belirtilmektedir. Performans denetiminde yapılan kamu harcamalarının var olan bir ihtiyacı giderip gidermediği, yapılan faaliyetin süresinde yapılıp yapılmadığı, önceden ortaya konmuş hedeflere ulaşmada kamunun etkin olup olmadığı, ortaya konmuş olan hizmetin kalite değerinin araştırılması yapılmaktadır. Performans denetiminin doğru şekilde yerine getirilebilmesi için üç unsuru içinde barındırması gerekmektedir. Bunlar; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurlarıdır (Akdoğan, 2016; Aksoy, 2018; Öz, 2018; Geçgel, 2018).

3.2.3.2.1. Verimlilik Unsuru

Verimlilik kavramı, herhangi bir kurum, kuruluş veya herhangi bir örgütün üretmiş olduğu mal veya hizmetin eldeki imkânlarla ne kadarının yapıldığının ve ne kadar yapılabileceğinin ölçülmesi yoluyla açıklanabileceği ifade edilmektedir. Sonuç olarak elde edilen girdilerin sonucunda ortaya çıkan çıktıların oranı bize yapılan işin veya üretilen hizmetin verimli olup olmadığını ortaya koyacağı ifade edilmektedir. Herhangi bir kurumun, kuruluşun veya örgütün yapılanması ne kadar düzenli ise, yapılan işlerinde o kadar verimli olacaktır (Akdoğan, 2016).

Bir kurum, kuruluş veya örgütte verimliliği artırabilmenin yollarından bazıları aşağıda sıralanmaktadır;

- 1-) Girdi miktarında değişiklik yapmadan (sabit tutarak) çıktı sayısının artırılması,
- 2-) Girdi miktarında yapılacak bir artıştan sonra bu artışın sonucunda miktar olarak çıktıda da artışın meydana gelmesi (fakat böyle bir durumda verimlilikten söz edilebilmesi için çıktının miktarında ortaya çıkan yüzdelik artışın, artış yapılan girdi miktarındaki yüzdelik artıştan çok olmalıdır)
- 3-) Mevcut girdiden daha az girdi kullanılarak daha fazla veya aynı oranda çıktıya ulaşabilmesi,
- 4-) Hem girdilerin miktarında ve hem de çıktıların miktarında azaltmaya gidilmesi (böyle bir durumun oluşması halinde verimlilikten bahsedebilmek için girdi miktarında meydana gelen azalışın yüzdesel olarak çıktı miktarında meydana gelen azalışın yüzdesel oranından az olması gereklidir) yoluyla verimliliğin artırılabilmesi belirtilmektedir (Turhan, 2009; Köse, 2007).

Performans denetiminin unsurlarından biri olan verimlilik denetiminin ihtiva ettiği durumlardan bazılarına aşağıda değinilmiştir;

- 1-) Eldeki tüm imkânların verimlilik unsuruna uygun olarak harcanıp harcanmadığı,

- 2-) Devletin planlarının, kurumların ve çalışmalarının verimli bir şekilde idare edilip edilmediği, işleyen sistemlerinin düzenli olup olmadığı, organizasyonunun iyi yapılıp yapılmadığı, gözlemlenip gözlemlenmediği ve gerekli değerlendirmelerin yapılıp yapılmadığı,
- 3-) Devlet kurum ve kuruluşlarının çalışmalarının daha önce ortaya konulan hedef ve gerçeklerle uyumlu olup olmadığı,
- 4-) Kamu görevlerinin nitelikli, müşteri-odaklı olup olmadığı ve süresinde sunulup sunulmadığı,
- 5-) Hükümetin planlarındaki amaçlara ulaşma hususunda verimlilik unsurunun etkili bir şekilde gözetilip gözetilmediği gibi konuları içermektedir (Akpınar, 2006; Turhan, 2009).

3.2.3.2.2. Etkinlik Unsuru

Denetime tabi kurum ve kuruluşların daha önce ulaşmayı hedefledikleri amaçlarına ne kadar ulaştıklarını tespit etmek için yaptıkları ölçüm etkinlik unsurunu ifade etmektedir. Etkinlik kavramı verimlilik kavramından daha geniş ve kapsamlı bir kavramdır. Etkinlik unsurunda önemli olan amaca ulaşılıp ulaşılmadığı veya hedeflenen amaca ne kadar ulaşıldığı hususudur. Etkinlik unsurunda amaçların belirlenmesi ve o amacın ne oranda gerçekleştiği önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır (Turhan, 2009; Balyemez, 2018; Asıl, 2019).

Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı tarafından etkinlik unsuru ile ilgili bir araştırma yapmış ve yapmış olduğu araştırmanın sonucunda; etkinlik kavramı konusunda belli bir fikir edinmeye yardımcı olmak üzere 12 (on iki) özelliği içine alan çerçeve bir kavram ortaya koymuştur. Ortaya konulan bu özellikler, etkinlik hakkındaki farklı düşünceleri göz önünde bulundurmak ve bir anlamda verimlilik ve tutumluluk faktörlerini de dâhil etmektedir (Turhan, 2009; Asıl, 2019).

Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı tarafından ortaya konulan iki çerçeve kavram (Demirbaş, 2001; Turhan, 2009; Balyemez, 2018; Asıl, 2019);

- 1-) İdarenin programları; bir kurum, kuruluş veya örgüte ait planlamaların ya da faaliyet silsilesinin maksadının anlaşılır, yekdiğeriyle uyumlu ve açık olma ve örgütün çalışmalarında, bünyesinde, yetki paylaşımında ve kararlaştırma sürecinde baştanbaşa yansıtılma seviyesi. Diğer bir ifadeyle herkesin devam etmekte olan işin mantığını anlamakta mıdır? sorusu sorulmaktadır.
- 2-) İlgi; planlamaların, düzenlerin ve faaliyetlerin gelebilecek problemler ve koşullar bakımından anlamlı olma seviyesi. Yapılan işlemler örgüt hedefleriyle ve konunun gidişatıyla alakalı mı?

- 3-) Uygunluk; planlamalar, yükümlülükler ve işlemler için gösterilen çalışmanın ölçüsünün örgütün amaçları ve konumunun gerektirdiklerine uygunluk seviyesi. Fazla önem atfedilmeyen hususlar için gereğinden fazla gayret mi ortaya konulmakta? Yoksa çok daha önemli hususlar için daha az gayret mi ortaya konulmakta?
- 4-) Arzu edilen neticelere ulaşma; gaye ve maksatların gerçekleşme seviyesi; kuvvetli ve zayıf taraflarını ortaya koyma.
- 5-) Kabul; alıcıların veya planlamanın son tüketicilerin hoşnut olma seviyesi.
- 6-) İkincil etkiler; başka ciddi sonuçların (istenmiş olan ya da istenmiş olmayan olumlu ya da olumsuz) açığa çıkma seviyesi.
- 7-) Maliyetler ve üretkenlik; maliyetler (girdi) ve ortaya çıkan verim arasında bulunan bağlantı.
- 8-) Uyumluluk (esneklik); herhangi bir organizasyonun değişen şartlara uyum sağlayabilme seviyesi.
- 9-) Mali neticeler; elde edilen gelirlerin bir araya getirilmesi maliyetleri ve faal olanların pasifleri karşılama seviyesi.
- 10-) Çalışma ortamı (Örgüt iklimi); herhangi bir organizasyonun istihdam ettiği kişilere kendilerini geliştirme ve muvaffak olabilmesi için elverişli iş ortamı oluşturma çabası. Çalışma ortamının güdülenme oranı ve tecrübe paylaşımını ilerletmek için elverişli mi?
- 11-) Varlıkların muhafazası; ciddi değerlerin, çalışanlar, mülklerin, kayıtları ve önemli bilgilerin muhafaza etme seviyesi.
- 12-) Takip ve raporlama; performanslarla alakalı ciddi öneme sahip hususların ve işlevlerin belirtilmesi, raporlanması ve dikkatle takip edilerek yönlendirme seviyesi (Demirbaş, 2001; Turhan, 2009; Balyemez, 2018; Asıl, 2019).

3.2.3.2.3. Tutumluluk Unsuru

Performans denetiminin temel unsurlarından bir diğeri tutumluluk unsurudur. Bu kavramın yerine iktisadilik veya ekonomiklik kavramları da kullanılmaktadır. Tutumluluk unsuru, kamu denetimi açısından, kamunun elde etmiş olduğu kaynakların ve bu kaynakların kullanılmasında tutumlu olmayı ifade etmektedir. Ortaya çıkan malın ve üretilen hizmetin en az girdi kullanılmasıyla yapılmış olması tutumluluk kavramıyla açıklanabilir. Tutumluluk nihai amaç olmayıp amaca giden yolda kurumun işleyişine yardımcı olacak ve performans denetiminin amacına ulaşması yolunda destek olacağı değerlendirilmektedir. Tutumluluk unsuruna örnek olarak, herhangi bir kuruma kırtasiye malzemesi alınacağını varsayalım. Alınacak olan malzeme ekonomik olacak diye en ucuz ve en kalitesizi seçilirse o malzeme

kısa zamanda bozulacak ve kullanılamayacaktır. Bu yaklaşım kamunun kaynaklarını etkin, verimli ve ekonomik kullanılması değil tam aksine israfa yol açacak bir durumdur. Alınması planlanan malzemenin belli bir kalitede olması gerekir fakat en uygun yeden temin edilmesi şartıyla.

INTOSAI, etkin teftişlerin olabilmesi için performans denetimlerinin amaçlarının hangi kriterlerden oluşması gerektiğine dair bazı hususlar ortaya koymuştur:

- 1-) Yönetimin/ülke planlarının etkili bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği, planlanıp planlanmadığını ayrıca belli ve bağlantılı mı değil mi onun değerlendirilmesi,
- 2-) Göreve yeni başlamış veya devam eden bir yönetim/ülke planı için ortaya konulan hedeflerin ve sağlanan olanakların (kanuni, iktisadi vb.) elverişli, dengeli, uygun ve konuyla alakalı olup olmadığının değerlendirilmesi,
- 3-) Planın yerine getirilmesiyle alakalı kurumsal sistemin, karar alınma sürecinin ve idari düzenin etkili olup olmadığını yorumlamak,
- 4-) Planın, konuyla alakalı başka planlamalara yardımı olup olmadığını, bu planların belli aralıklarla yapılıp yapılmadığını, diğer programlarla uyumlu olup olmadığını veya tesirinin kısıp kısılmadığını yorumlamak,
- 5-) Kamu işlemlerinin niteliğinin insanların ümitlerini veya ortaya konulan amaçların yerini tutup tutmadığını yorumlamak,
- 6-) Bir planın etkili olup olmadığını test eden, gözlemleyen ve raporlayan düzenin yeterli olup olmadığını yorumlamak,
- 7-) İdare/ülke yatırımları ve planlamalarını ve/veya bunların her bir unsurunun etkililiğini yorumlamak; diğer bir ifadeyle maksat ve hedeflere erişilip erişilmediğini ortaya koymak,
- 8-) Bir politikanın gözlemlenen gerçekten veya dolaylı toplumsal, iktisadi ve çevre dışı etkenlerin etkilerinin sözü edilen politikaya mı yoksa diğer etmenlere mi ait olduğunu yorumlamak,
- 9-) İkna edici performansı veya hedeflere ulaşılmasını mani olan unsurları tespit etmek,
- 10-) İdare/ülke icraatlarının ve planlarının daha etkili ilerletilme usul ve esaslarında yer alan tespitlerdeki bulguların ve gözlemlenen sorunların sebeplerini çözümlmek,
- 11-) Yüksek performansa erişmek için farklı yaklaşımların nispi yararını belirlemek ya da planlama faaliyetini engelleyen unsurları bertaraf etmek şeklinde sıralanmaktadır (Turhan, 2009; Balyemez, 2018).

3.3. TBMM'DEN GELEN TALEPLERE YÖNELİK GERÇEKLEŞTİRİLEN DENETİMLER

6085 sayılı Sayıştay yasasında, Türkiye Büyük Millet Meclisinden gelen denetim talepleriyle ilgili yapılacak iş ve işlemler 45. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre; Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı; inceleme, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına binaen Sayıştay'dan, istenilen konunun dışına çıkmamak şartıyla denetimine uyup uymadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi kullanımları dahil olmak üzere, bütün kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule uygun bağlı kalarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde, bütün kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerinin denetlenmesini talep edebilmektedir. Denetimin neticesi Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına iletilmektedir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından gelen denetim taleplerine öncelik verilmektedir. Cumhurbaşkanlığı makamı bu maddenin kapsamı dışında bırakıldığı şeklinde düzenlenme yapılmıştır (m. 45).

Ayrıca Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde de TBMM başkanlığından gelen denetim taleplerinin değerlendirilmesi hususu 50. maddede düzenlenmiştir. Bu düzenlemede; Türkiye Büyük Millet Meclisi inceleme, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına binaen Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı tarafından gönderilen inceleme taleplerinin ön araştırması Başkanlık tarafından vazifelendirilen destek ekibi tarafından yapılarak, bu taleplere dair fikir, on (10) iş günü içerisinde gerekçesiyle birlikte Başkanlığa sunulmaktadır. Ön incelemede; Yapılan denetim isteğinin 6085 sayılı kanunun 45 inci maddesi kapsamında yer alan hususların yer alıp almadığı değerlendirilmektedir

Denetim isteğine bağlı olarak hesap ve işlemlerin, kanunda ve Sayıştay denetimi ile alakalı öteki mevzuatta belirlenen araştırma ve denetlemeye ilişkin usul ve esasları, hali hazırdaki iş gücü ve bütçe imkânları ölçüsünde ne şekilde neticelendirileceği incelenir, denilerek açıklanmaktadır (m. 50).

Sayıştay denetim yönetmeliğinin 51. maddesinde TBMM den gelen taleplere istinaden yapılan denetimlerin yürütülmesi ve sonuçlandırılması hususlarına yer verilmiştir. Bu hususlar; Yapılan talebin 6085 sayılı kanunun 45 inci maddesi kapsamında olduğu hallerde, denetimin yapılabilmesi için Başkanlık tarafından ilgili denetim ekibi görevlendirilmektedir. İncelenmesi talep edilen konunun birden çok denetim ekibinin sorumluluk alanında olması

durumunda denetim, bir grup başkanının eşgüdümünde diğer ilgili gruplar tarafından birlikte yürütülmektedir. Bu denetimler, öncelikle neticeye kavuşturulmaktadır.

Denetim isteğine konu olan hesap ve işlemler daha evvel Sayıştay tarafından denetlenmiş olması durumunda öncelikle bu denetimin sonuçları değerlendirilmektedir.

Yapılan isteğin 6085 sayılı kanunun 45 inci maddesine uygun olarak yapılmadığına kanaat getirilmesi halinde konu Başkan tarafından, gerekçesi ile birlikte bir yazı ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulmaktadır.

Yapılan denetimin neticesinde düzenlenen rapor, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınmasının ardından Başkanlık tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulurken TBMM'den gelen taleplerle ilgili izlenecek yol ve yöntemler belirlenmiştir (m. 51).

3.4. SAYIŞTAY'IN YARGILAMASININ KAPSAMI

Sayıştay yüksek bir mali denetim kurumu olmasının yanı sıra anayasa başta olmak üzere yasalarla kendisine, yaptığı denetimler sonucunda varsa bir kamu zararı ilgililerin yargılanması görevini de vermektedir. Denetimi gerçekleştiren denetçiler tarafından herhangi bir usulsüzlük veya kanuna aykırı bir durum tespit etmeleri halinde sorumluların yazılı savunmalarını alıp kendi görüşlerini içeren bir rapor ve konu ile ilgili belgeleri Sayıştay Başkanlığına sunmaktadırlar. Başkanlık kendisine iletilen bu raporu ilgili daireye iletir. İlgili daire ise, kendisine iletilen rapor ve belgeler hakkında savcıdan düşüncesini yazılı olarak iletmesini talep etmektedir. Savcının kendisine iletilen rapor ve belgelerle ilgili düşüncesini içeren rapor daire tarafından üyelere yazılı cevap verilmek üzere iletilmektedir. Üyelerin yazılı cevabı üzerine yargılamaya başlanmaktadır. Yargılama, hesap ve yapılan işlemler üzerinde 6085 sayılı kanun ve 5018 sayılı kanun çerçevesinde yapılır akabinde yargılama sonucunda ise beraat veya tazmin hükmü verilmektedir. Beraat veya tazmin hükümlerinden birinin verilmesi sonucunda gerekli görülmesi halinde de diğer ilgili merciiilere de bildirimde bulunabilmektedirler. Yargılama tamamlandıktan sonra verilen kararlara ilişkin belgeler (ilamlar) hazırlanmaktadır ve bir nüshası yargılanan sorumlulara, bir nüshası sorumluların bağlı bulundukları bakanlığa veya ilgili daireye, bir nüshası ilgili saymanlığa gönderilmek üzere, Maliye Bakanlığına ve bir nüshası da Savcılığa iletilmektedir. Yargılama sonucunda verilen kararların uygulanıp uygulanmadığını takip etmekten, ilamları gönderen ilgili daire veya dairelerin en üst amiri sorumlu bulunmaktadır. Yargılamayı gerçekleştiren daire tarafından verilen karara karşı yasal yollardan biri olan itirazda bulunulabilmektedir. Anayasa'nın 160. maddesinde Sayıştay'ın vermiş olduğu kararlara karşı idari yargıya

başvurulamayacağı belirtilmektedir. Sayıştay'ın kararlarına karşı temyiz yoluna, karar düzeltme yoluna ve yargılamanın iadesi yoluna başvurulabilmektedir. Ayrıca yapılan denetimler sonucunda konusu suç teşkil eden bir olayın olması durumunda ise ilgili Cumhuriyet savcılıklarına bildirilmektedir. Yürütülecek olan adli süreç Sayıştay'ın hesap yargılamasını etkilemeyecektir (Turhan, 2009; Asıl, 2019; Kılınç, 2012).

3.4.1. Sayıştay'ın Yargılamasına Konu Olan Kurumlar

1982 anayasasının 160. maddesinde; Sayıştay'ın, merkezi idarenin bütçesi dahilinde bulunan kamu kurum ve kuruluşları ile sosyal güvenlik kurumlarının tüm gelir ve giderleri ile taşınır ve taşınmaz mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi namına incelemek ve kamu zararına sebebiyet veren sorumlu kişilerin hesap ve işlemlerini kesin hüküm verebilmek ve yasalarla tevdi edilmiş olan araştırma, teftiş etme ve hükme bağlama işlerini yapmak için görevlendirilmiştir. Ayrıca yerel yönetimlerinde hesap ve işlemlerinin denetimi ve neticesinde kesin hükme bağlanması işi de Sayıştay tarafından yapıldığı şeklinde açıklanmaktadır (m. 160).

Ayrıca, 6085 sayılı kanunun 4. maddesinde Sayıştay'ın denetim alanına ilişkin olarak;

a-) Merkezi idaresinin bütçesi kapsamında yer alan kamu kurumları ve sosyal güvenlik kurumlarını, yerel yönetimleri, varlığında direkt veya dolaylı olarak devlet hissesi olan ayrı yasalar ya da Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile teşekkül ettirilmiş anonim hissedarlıkları ile öteki kamu kurumlarını (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hariç),

b-) (a) bendinde sayılmış olan kurumlara bağlı veya bu kurumlar aracılığıyla teşekkül ettirilen veya doğrudan ya da dolaylı bir şekilde ortağı bulundukları her türlü idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketleri,

c-) Kamu kurum veya kuruluşlarınca yapılan her çeşit iç ve dış istikraz, faizli ya da faizsiz ödünç verilmesi, verilen faizli ya da faizsiz ödünçlerin geri alınmaları, yurt dışından alınmış olan bağışların kullanılması, bağış verilmesi, Hazine garantileri, Hazinesinin tahsil edecekleri, nakit idaresi ile ilgili öteki konuları; bütün kaynak nakilleri ve kullanım usulleri ile Avrupa Birliği kaynakları dâhil yurt içi ve yurt dışından temin edilen öteki kaynak ve ödeneklerin kullanım usulleri,

ç-) Devlet kurumlarının bütçelerinde bulunup bulunmadığına aldırmaksızın özel hesapları da kapsayan bütün idare hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini, incelemektedir.

(Ek paragraf: 14/1/2016-6661/19 Md.) (a) ve (b) bentleri kapsamında bulunan işletmelerden direkt ya da dolaylı bir şekilde devletin payı %50'den az olan ve ilgili mevzuatlar gereğince

bağımsız incelemeye tabi olan; işletmeler, bunların ortaklıkları ve bağlı iştiraklerinin incelenmesi, ilgili yasalar gereğince hazırlanan ve Sayıştay'a iletilecek olan tarafsız denetim raporları temel alınarak gerçekleştirilmektedir. Sayıştay, özellikle kendisine verilen tarafsız denetim raporlarını temel alarak düzenleyeceği raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine göndermektedir.

İkinci fıkrasında Sayıştay; yapılan mukavele ya da sözleşmelerde ki usuller etrafında uluslararası kurum, kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de incelemektedir.

Üçüncü fıkrasında, 2.4.1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2. maddesi alanında yer alan devlete ait kurum, kuruluş ve iştiraklerin Türkiye Büyük Millet Meclisin tarafından denetlenmesi, bu yasa ve öteki yasalarda yer alan usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilmektedir (m. 4).

3.4.2. Sayıştay'ın Yargılamasına Neden Olan Konular

Sayıştay'ın yargılamasını gerektirecek hususlar 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının B bendinde; Genel idarenin içerisinde yer alan kamu kurum ve kuruluşlarının; elde ettikleri gelir, yaptıkları harcamalar ve sahip oldukları malların hesap ve işlemlerinin yasalara ve öteki hukuksal düzenlemelerle çelişip çelişmediğini denetlemektedir. Yaptığı denetimin sonucunda sorumlu olanların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan konuları kesin hükme bağlamakla yükümlü tutulmaktadır (m. 5/1-B).

Genel idarenin kapsamında olan kamu kurum ve kuruluşlarının hangileri olduğu ise, 5018 Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 3. maddesinin A bendinde bildirilmektedir. Bu idareler; Genel idare içerisinde sayılan kamu kurum ve kuruluşları; Uluslararası standartlara uygun olarak tespit edilmiş olan, merkezî idare dahilindeki devlet daireleri, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimler olarak belirtilmektedir (m. 3/A).

Sayıştay tarafından yapılan yargılamanın konusu, hesap ve işlemlerdir. Bu bağlamda muhatap olarak da, ilgili kurum veya kuruluşun harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi vs. kurumun mali iş ve işlemlerini (alımlar, muhasebe kayıtları, yılsonu mali işlemleri gibi) yürüten ve pratikte sorumlu olarak isimlendirilen kamu görevlileri olduğunu ifade edilmektedir (Kılınç, 2012; Asıl, 2019).

3.4.2.1. Denetime Konu Olan Kurumların Gelir, Gider ve Mallara İlişkin Hesap ve İşlemlerin Hukuka Aykırı Olması

6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay'ın denetleme alanında gelişmeler (denetleme alanı genişlemiştir) olmuş fakat yargılama görevinde ise pek bir değişiklik olmadığı belirtilmektedir. Daha önceki 832 sayılı Sayıştay kanununda dairelerin yapılan denetimleri tekrardan inceleme yetkisi varken 6085 sayılı kanunla bu yetkiye yer verilmeyerek mevcut uygulama kaldırılmış ve Sayıştay dairelerinin hesapları yargılama faaliyetleri kamu zararı ile sınırlandırılmıştır. Sayıştay'ın yargı yetkisinin sorumlu olan kişilerin hesap ve işlemleri ile ilgili olarak yapılan ve bu işlemlerin ilgili mevzuatlarla uyumlu olup olmadığını bulmaya dönük denetimler ile sınırlandırılmaktadır. Diğer bir ifadeyle yargılama faaliyeti uygunluk denetimi ile kısıtlandığı ifade edilebilir. Yargılamanın konusu hesaplar ve hesap ile bağlantılı işlemler olduğu ifade edilmektedir (Sevinçler, 2018; Akdoğan, 2016).

Sayıştay tarafından yapılan denetimler sonucunda yaptığı yargılama kurum veya kuruluşların gelir-gider ve sahip oldukları mallara ilişkin tutulan muhasebe kayıtları, hesaplar ve yapılan işlemlerle sınırlı olduğu belirtilmektedir (Akdoğan, 2016).

6085 sayılı Sayıştay Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının B bendinde; Genel idarenin içerisinde yer alan kamu kurum ve kuruluşlarının; elde ettikleri gelir, yaptıkları harcamalar ve sahip oldukları malların hesap ve işlemlerinin yasalara ve öteki hukuksal düzenlemelerle çelişip çelişmediğini denetlemektedir. Yaptığı denetimin sonucunda sorumlu olanların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan konuları kesin hükme bağlamakla yükümlü tutulmaktadır (m. 5/1-B).

3.4.2.2. Kurumlara Ait Hesap ve İşlemlerin Kamu Zararına Yol Açması

Sayıştay tarafından yapılan yargılamanın en önemli hususlarından biri yasalara aykırı bütün işlemlerin değil yalnızca kamu zararına yol açan hesap ve işlemlerin incelenmesi ve kesin hükme bağlanmasıdır. Kamu zararına ilişkin yapılacak yargılama durumu yeni Sayıştay kanunuyla ortaya konulmuştur. Kamu zararı kavramı 5018 sayılı yasada yer alan bir kavram olup Sayıştay tarafından esas ölçü olarak alınmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda kamu zararı kavramının tanımına, zararın belirlenmesine, sonrasında olayın adli boyutuna ve diğer hususlara yer verilmektedir (Akdoğan, 2016; Turhan, 2009).

Kamu zararı hem kavram olarak hem de kamu zararının tespitine yönelik düzenleme 5018 sayılı kanunun 71. maddesinde yer almaktadır. Kanunda ki tanıma göre; Kamu zararı; devlet çalışanlarının kasti olarak, kendi kusur ya da ihmallerinden dolayı söz konusu mevzuatlara

aykırı karar, işlem ya da eylemleri neticesinde kamu kaynağında artışa engel ya da azalmaya sebep olunmasıdır.

Herhangi bir olayda kamu zararının olup olmadığının tespitinde;

- 1-) Yapılan işin, malın ya da hizmetin karşılığı olarak belirtilen miktardan daha fazla ödeme yapılması,
- 2-) Ödemenin mal teslim alınmadan, iş ya da hizmet yaptırılmadan yapılması,
- 3-) Transfer mahiyetindeki harcamalarda, çok ya da gereksiz ödemede bulunulması,
- 4-) Yapılan işin, malın veya hizmetin piyasa fiyatından daha yüksek fiyatla satın alınması veya yaptırılması,
- 5-) İdarenin gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin yasalara ve diğer ikinci mevzuatlara uygun bir şekilde yapılmaması,
- 6-) Mevzuatında belirtilmediği halde ödeme yapılmış olması esas alınmaktadır.

(Değişik üçüncü fıkra: 22.12.2005-5436/10 Md.) Kontrol, denetim, araştırma, kesin hüküm verme ya da yargılama neticesinde ortaya çıkarılan kamu zararı, zararın meydana geldiği tarihten başlayarak ilgili mevzuatlara göre hesaplanacak faizi de dâhil edilerek beraber sorumlulardan tahsil edilmektedir.

Alınmamış para, mal ve değerleri alınmış gibi; sağlanmamış hizmetleri sağlanmış gibi; yapılmamış inşaat, onarım ve üretimi yapılmış gibi ya da bitmiş gibi gösteren gerçek olmayan belge düzenleyerek kamu kaynağında bir artışa engel ya da bir azalışa sebep olan kişiler ile bu tür ispatlayıcı belgeleri kasten hazırlamış, imzalamış ya da onay vermiş kişiler hakkında Türk Ceza Kanunu ya da öteki kanunların bu eylemlere ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. Üstelik, bu eylemleri yapanlara her türlü aylık, ödenek, zam, tazminat dahil yapılmış olan bir aylık net ödemelerin iki katı tutarına kadar para cezası verilmektedir.

(Değişik son fıkra: 25.4.2007-5628/4 Md.) Kamu zararının, bu zarara sebep olan kamu çalışanından ya da diğer gerçek ve tüzel kişilerden tahsil edilmesine ilişkin kural ve kaideler, Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan yönetmelikle düzenlenmektedir şeklinde açıklanmıştır (m. 71).

Kamu zararının mevcudiyetinden bahsedilebilmesi ya da mali yükümlülükten söz edilebilmesi için ayrı ayrı gerçek olaylarda nasıl olduğuna ilişkin bilgiler aşağıda sıralanmaktadır (Akdoğan, 2016);

- 1-) Kamu çalışanlarının bilerek, hatasından ya da kusurundan meydana gelen ve mevzuatla çelişen karar, işlem ya da fiilinin olması;

2-) Mevzuatla çelişen karar, işlem ya da fiilin neticesinde kamu kaynağında yükselişe engel ya da azalmaya sebep olunması,

3-) Kamu kaynağında yükselişe engel ya da azalmaya sebep durumun olması hali ile mevzuata aykırı karar, işlem ya da fiil arasında bir nedensellik ilişkisinin bulunması hususları birlikte istenecektir (Akdoğan, 2016).

Kamu görevlilerinin sorumluluklarının derecesi ve sorumluluğun yüklenebilmesinin şartları 657 sayılı Devlet Memurları Kanunun 12. maddesinde; Kamuda çalışan memurlar, vazifelerini özenli ve itina göstererek yapmak ve kendilerine kullanmaları için verilen Devlet malını himaye etmek ve her daim hizmete hazır bir şekilde hazır tutmak için lazım olan önlemleri almak mecburiyetindeler. Kamu çalışanının kasıt, kusur, ihmal veya tedbirsizliği neticesinde kamu zarara uğramışsa, oluşan zararın sorumlu personel tarafından piyasa fiyatı üzerinden ödemesi esastır. Oluşan zararların tahsil ettirilmesinde bu konudaki genel hükümlerin uygulanacağına yer verilerek kamu görevlilerinin sorumlulukları ve derecesi açıklanmıştır (m. 12).

Ayrıca kamu zararından dolayı kamu görevlisinin sorumlu tutulabilmesi için ayrıca hukuka aykırılık durumunun da arandığı ifade edilmesi gerekmektedir (Asıl, 2019).

3.4.3. Sayıştay'ın Yargılamasına Konu Olmayan Kurumlar

Sayıştay'ın anayasa ve kanunlarla hangi kurumları ne şekilde denetleyeceği belirtilmiştir. Bununla beraber Sayıştay'ın denetimine tabi olmayan kurumlarda mevcuttur. Bu kurumlar sırasıyla; köyler, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, Türkiye Futbol Federasyonu, TBMM, Siyasi partiler, Vakıf Üniversiteleri, Siyasi partiler, Yargı organları, TSK'nın devlet malları dışındaki malları ile Varlık Fonu ve TCMB dış harcamalarını ve sermayesinin %50'den azı devlete ait kuruluşlardır. Dünyada ve Türkiye'de giderek önemi artan Sayıştay gibi bir yüksek denetim organının denetimine tabi olmayan kurumların varlığı şeffaflık ve hesap verilebilirlik ilkesi açısından olumsuz bir imaj ortaya koymaktadır. Bundan sonraki yapılacak anayasal ve yasal çalışmalarda göz önünde bulundurulması gerektiği ifade edilmektedir (Köse, 2007; Kural, 2023).

3.4.4. Sayıştay'ın Hukuki Statüsüne Dair Yüksek Mahkemelere ait

Görüşler

Sayıştay 1982 anayasasının 160. maddesinde; merkezi idare bütçesi içerisinde yer alan kamu kurumları, sosyal güvenlik dairelerinin gelirlerini, giderlerini ve sahip olduğu taşınır ve taşınmaz mallarını denetlemekle görevlidir. Burada sorumluların hesap ve işlemlerini kesin

olarak hükme bağlamakla görevlidir. Ayrıca vermiş olduğu kararlara karşı idari yargı yoluna başvurulmadığı hükmüne yer verilmesine rağmen yüksek yargı organları arasında sayılmamış olması Danıştay ile aralarında oluşabilecek hüküm veya karar uyumsuzluğunda Danıştay kararının esas alınacağı açıkça belirtilmektedir.

Anayasa Mahkemesinin 6.3.1973 tarih ve 56/11 gerekçeleri kararında; Sorumluların hesap ve kesin hükümlerini Meclis adında verdiklerinden dolayı bu durumun yargı ile ilgisinin olmadığı,

Anayasada yer alan “kesin hükme bağlama” durumunun “kesin işleme bağlama ya da kesin neticeye bağlama” olarak anlaşılması gerektiği belirtilerek Sayıştay’ın idari denetim yapan bir kuruluş olduğu görüşünü ortaya koymuştur.

Anayasa mahkemesinin 27.12.2012 günlü, E.2012/102, K.2012/207 sayılı kararında ise aksi yönde bir karar vererek; Sayıştay’ın vermiş olduğu hükümlere karşı yargı kurumları dâhil herhangi bir makama veya yere itiraz başvurusunda bulunma olanağının olmadığı ve bundan ötürü yargıyı ilgilendiren kararlar veren bir hesap mahkemesi olduğu görüşünü ortaya koymuştur.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun 29.06.2011 tarih ve 2011/461 sayılı kararında Sayıştay’ın yüksek bir mahkeme olmadığını maddeler halinde sırlamamıştır. Bu maddelere daha önce değinilmişti.

Danıştay’ın Sayıştay’ın yüksek mahkeme olup olmadığına dair; Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 07.05.1965 tarihli kararında Sayıştay’ın bir alt idare mahkemesi olarak kabul edilmesi gerektiğini gerekçe göstererek Sayıştay ilamlarının temyiz yolu ile Danıştay tarafından araştırılmasının gerekliliğine karar vermiştir (Sevinçler, 2018).

Yüksek yargı organlarının Sayıştay’ın hukuki statüsüne ilişkin birbirinden farklı görüşleri bulunmaktadır. Sayıştay’ın nereye konumlandırılacağı mahkeme kararlarıyla değil anayasa değişikliğiyle çözümlenmesinin daha doğru olacağı kabul edilmektedir.

3.5. SAYIŞTAY’IN RAPORLAMA GÖREVİ

Kamuda hesap verilebilirlik anlayışını güçlendirmek, kamuoyunu doğru bilgilendirmek ve kamu kaynaklarının daha etkin ve verimli kullanılması sağlamak amacıyla idarelere yol gösterme açısından Sayıştay’ın önemli görevlerinden birinin raporlama görevi olduğudur (Asıl, 2019; Akdoğan, 2016; Turhan 2009).

6085 sayılı Sayıştay Kanunun 2. maddesinin 1. fıkrasının 5 bendinde; Sayıştay raporu; Yapılan denetim ve araştırmalar neticesinde hazırlanarak Sayıştay Başkanı aracılığıyla

Türkiye Büyük Millet Meclisi ile kamu kurum ve kuruluşlarına gönderilen rapor şeklinde tanımlanmaktadır (md 2/1-Ğ).

Sayıştay tarafından hazırlanan raporlar, yapılan denetim ve incelemeler neticesinde denetçiler veya denetçinin bağlı bulunduğu grup başkanlıklarınca tanzim edilen denetim raporları temel alınarak ortaya konulmaktadır. Söz konusu raporlar 6085 sayılı Sayıştay Kanununda sayılmıştır. 6085 sayılı kanunda bu raporlar; dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu, mali istatistikleri değerlendirme raporu, genel uygunluk bildirimi ve diğer raporlar olarak sayılmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanununda yer alan raporlama görevi Sayıştay'ın kurum olarak kamuoyu ve kurumlar nezdinde önemini arttıran önemli bir etken olduğu ileri sürülmektedir. Hazırlayacağı raporların şeffaf ve objektif olması Sayıştay'a olan güveni arttırmaktadır. Sayıştay tarafından hazırlanmış olan raporlar Meclise sunulmakta olduğundan Meclisinde idareyi denetleme görevini icra etmesine önemli katkılar sunmaktadır (Asıl, 2019; Akdoğan, 2016; Turhan 2009).

3.5.1. Genel Uygunluk Bildirimi

Sayıştay'ın yaptığı denetimleri Parlamento adına yaptığı daha önceki konularda değinilmişti. Genel uygunluk bildirimi Parlamentonun bütçeyi denetleme yollarından biridir. Sayıştay'ın genel uygunluk bildirimini hazırlaması Anayasa tarafından kendisine verilmiş bir görevdir. Genel uygunluk bildirim taslağı, denetim grup başkanlıkları tarafından yapılan denetimlerin neticesi ve faaliyet raporları esas alınarak hazırlandığını ifade etmek mümkündür. Ayrıca hazırlanmış olan raporların taslaklarına Sayıştay Genel Kurulu son halini vermektedir (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019, Sevinçler, 2018).

Sayıştay raporlarından biri olan Genel Uygunluk Bildirimi 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 41. maddesinde düzenlenmiştir. Genel Uygunluk Bildirimi; Sayıştay, merkezi idarenin bünyesinde yer alan kamu kurum ve kuruluşları için hazırlayacağı genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun teklifinin verilmesinden itibaren en geç yetmiş beş (75) gün içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktadır.

Genel uygunluk bildirimi taslağında; denetim grup başkanlıkları tarafından denetim neticeleri ve çalışma raporları baz alınarak düzenlenmektedir. Uygunluk ölçümünde bir karara varılması kesin hesap yasası teklifinde yer alan merkezi idare bütçe yasasının tatbiki sonuçları, kamu yönetim hesapları temel alınarak tespit edilen neticelerle karşılaştırılmaktadır. Bu kıyaslamada bunların uygunluk seviyesiyle beraber kamu kurum hesaplarını meydana getiren mali rapor ve tablolar ile kesin hesap kanunu teklifi ekinde yer alan cetvel ve belgelerin

güvenilirliği ve doğruluğu da değerlendirilmektedir. Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmesi gereken öteki hususlar da belirtilerek hazırlanan genel uygunluk bildirimi taslakları grup başkanlıkları tarafından Sayıştay Başkanlığına sunulmaktadır.

Genel uygunluk bildirimi tasarıları, Sayıştay Genel Kurulunda görüşüldükten sonra son hale getirilmektedir. Genel uygunluk bildiriminin müzakere edilmesi esnasında izahatlar da bulunması için ilgili kamu kurumunun üst yöneticisi ya da görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir. Bu görüşmeler esnasında Maliye Bakanlığı namına bir yetkili ile Sayıştay Başsavcısı da hazır bulunmaktadır.

Kesin hesap kanunu teklifi ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine gönderilmiş olması, içinde bulunulan seneye dair Sayıştay tarafından neticelendirilmemiş denetim ve hesap yargılamasına engel olmaz ve hesapların kesin hükme bağlandığı manasına da gelmemektedir. Genel uygunluk bildiriminin gönderilmesinin ardından kesin hesaplara ilişkin olarak meydana gelebilecek bulgular ilk genel uygunluk bildirimi ile birlikte ek olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır.

Kesin hesap kanunu tekliflerine, kesin hesapların ait olduğu senenin sonuna kadar kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının yerine getirilme düzeyini gösteren bir cetvel eklenmektedir şeklinde hüküm ifade etmektedir (m. 41).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 43. maddesinde; genel uygunluk bildirimi ile alakalı; Sayıştay, merkezî idarenin bünyesinde bulunan kamu kurum ve kuruluşları için hazırlayacağı genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun teklifinin verilmesinden itibaren en geç yetmiş beş (75) gün içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktadır. Genel uygunluk bildirimi; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanmaktadır.

Kesin hesap kanunu teklifi ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine gönderilmiş olması, içinde bulunulan yıla ait Sayıştay tarafından neticelendirilmemiş denetimlere engel olmaz ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmediği şeklinde açıklanmaktadır (m. 43).

3.5.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Dış denetim genel değerlendirme raporu, kamu kurumları tarafından Sayıştay'a gönderilen raporlar değerlendirmeye alınarak hazırlanan raporlardır. Sayıştay tarafından denetlenen tüm kurumlara (genel bütçeli kamu idareleri, mahalli idareler, sosyal güvelik kurumları ile diğer denetime tabi kurum ve kuruluşlar) yapılan denetimlerin sonuçlarına dış

denetim genel değerlendirme raporunda yer verilmektedir (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu 6085 sayılı Sayıştay kanunun 38. maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemede;

Kamu kurum ve kuruluşlarının düzenlilik ve performans denetimleri neticesinde denetim grup başkanlıkları tarafından hazırlanan denetim raporları, idareler bakımından bir araya getirilir ve bir benzeri Sayıştay Başkanlığı tarafından ilgili kamu kurumuna da iletilmektedir. Denetim raporları, kamu kurumunun üst yöneticisi tarafından, raporun teslim alındığı andan itibaren otuz gün (30) içinde yanıtlanmaktadır. Bu yanıtlar da dikkate alınarak tekrardan hazırlanan denetim raporları Sayıştay dairelerinin önerileri alınmak üzere raporun içinde bulunduğu yılın sonunu takip eden mayıs ayı bitimine kadar Sayıştay Başkanlığına sunulmaktadır. Bu raporlara kamu kurumlarının yanıtları da eklenmektedir. Daireler, raporlar ile ilgili önerilerini temmuz ayının on beşine (15) kadar Sayıştay Başkanlığına sunmaktadır. Daireler denetim raporları ile ilgili önerilerini hazırlarken, söz konusu raporların bu Kanunda öngörülen amaç, çerçeve ve sınırlar içinde olup olmadığı açısından araştırma yapar ve bu konulara uygun olmayan raporların düzeltilmesine ilişkin önerisini Sayıştay Başkanlığına sunmaktadır.

Daireler tarafından görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştay tarafında finansal konularda değinilmesi uygun görülen öteki hususları da içine alan dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınmaktadır. Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurul tarafından görüş bildirilen kamu kurumlarına ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanı tarafından genel uygunluk bildirimi ile beraber Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır.

Dış denetim sonuçları kurum veya konu bazında bağımsız raporlar halinde de hazırlanarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulabilmektedir.

Dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporu ve bu Kanunun 42 nci maddesinde belirtilen raporlar ve değerlendirmeler kapsamında Türkiye Büyük Millet Meclisi, kamu kaynağının temin edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu kurumlarının idari ve hesap verme sorumluluklarını görüşmektedir. Bu görüşmelere Sayıştay Başkanı veya denetimden mesul başkan yardımcısı ile kamu kurumlarının üst yöneticisi ya da vazifelendireceği yardımcısının ilgili bakanla beraber katılım sağlaması mecburidir.

Kamu iktisadi teşebbüsleri hariç tutulmak üzere kamu kurumlarının sermayesinin doğrudan doğruya veya dolaylı olarak yarısından fazlasına sahip oldukları kuruluş ve ortaklıklarının denetimi, bu idarelerin denetimi ile birlikte yapılır ve denetim neticesinde düzenlenen raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmakta bilgi ve gereği için ilgili

kamu kurumlarına gönderildiği belirtilmektedir (m. 38).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunun 68. maddesinde dış denetimle ilgili olarak; Sayıştay eliyle yapılacak harcama sonrasında yapılan dış denetimin amacı, genel idare kapsamındaki kamu kurumlarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, idarenin finansal faaliyet, karar ve işlemlerinin; yasalara, kurumsal hedef, gaye ve planlara uygun olması açısından araştırması ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır. Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim kriterleri hesaba katılarak;

Kamu kurum hesapları ve bu hesaplara ilişkin belgeler temel alınarak, finansal tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna dair finansal denetimi ile kamu kurumlarının gelir, gider ve mallarına ait finansal işlemlerinin yasalara ve öteki hukuksal düzenlemelere uygun olup olmadığının belirlenmesi,

Kamu kaynaklarının etkin, iktisadi ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans açısından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir. Dış denetim esnasında, kamu kurumlarının iç denetçileri tarafından hazırlanan raporlar, istenilmesi halinde Sayıştay denetmenlerinin bilgisine sunulmaktadır.

Denetimler neticesinde; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde açıklanan hususlarla ilgili hazırlanan raporlar, idareler bakımından konsolide edilir ve bir nüshası ilgili kamu kurumuna verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılmaktadır. Sayıştay, denetim raporları ve bu raporlara verilen yanıtları hesaba alarak hazırlayacağı dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktadır. Sayıştay tarafından hesapların kesin hükme bağlanması; genel idare içerisinde yer alan kamu kurumlarının gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla alakalı işlemlerinin kanuni düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir. Dış denetim ve hesapların kesin hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenleneceği belirtilmektedir (m. 68).

3.5.3. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

Faaliyet genel değerlendirme raporu, denetim grup başkanlıkları tarafından kamu idarelerine ait idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan Mahalli İdareler genel faaliyet raporu ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ait Genel faaliyet raporu dahil olmak üzere denetim sonucunda hazırlanan raporlarla birlikte faaliyet genel değerlendirme raporu ortaya çıkmaktadır (Akdoğan, 2016; Asıl, 2019).

6085 sayılı Sayıştay Kanunun 39. maddesinde faaliyet genel değerlendirme raporuyla ilgili olarak; Kamu kurumlarınca gönderilen yönetim faaliyet raporları, Çevre ve Şehircilik

Bakanlığınca düzenlenen yerel yönetimler genel faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenen genel faaliyet raporu denetim grup başkanlıkları tarafından denetim sonuçları da hesaba alınmak suretiyle değerlendirilmektedir.

Denetim grup başkanlıkları tarafından bu hususta düzenlenen değerlendirme raporları baz alınarak düzenlenen faaliyet genel değerlendirme raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınmasının ardından Sayıştay Başkanı tarafından yerel yönetimlere ait olanlar müstesna olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmakta ve bir nüshası Maliye Bakanlığına gönderilmektedir. Yerel yönetimlerin idare faaliyet raporlarına ilişkin Sayıştay değerlendirmesinin bir nüshası Çevre ve Şehircilik Bakanlığına, bir nüshası da ilgili yerel yönetimin meclisine gönderildiğine değinilmektedir (m. 39).

Bu maddede belirtilen mahalli idarelere ait raporların ilgili Bakanlığa ve mahalli idarenin meclisine gönderilmesi neticesinde kamuoyuna duyurulmuş olması şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin ön planda tutulduğunun göstergesi kabul edilmektedir (Akdoğan, 2016; Sakıncı, 2016; Taytak, 2016).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun 41. maddesinde Faaliyet genel değerlendirme raporu ile ilgili, “Üst idareciler ve bütçe ile ödenek tahsisi yapılan harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her sene faaliyet raporu hazırlanmaktadır. Üst idareci, harcama yetkililerince düzenlenen birim faaliyet raporlarını baz alarak, kurumunun faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu hazırlayarak kamuoyuna açıklamaktadır. Merkezî idare kapsamındaki kamu kurumları ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer nüshasını Sayıştay’a ve Cumhurbaşkanlığına göndermektedir. Yerel yönetimler tarafından düzenlenen idare faaliyet raporlarının birer nüshası Sayıştay ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığına gönderilmektedir. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, bu raporları baz alarak kendi görüşlerinin de yer aldığı yerel yönetimler genel faaliyet raporunu hazırlamakta ve kamuoyuna açıklamaktadır. Raporun birer sureti Sayıştay’a ve Cumhurbaşkanlığına gönderilmektedir.

Merkezî idare içerisinde yer alan kurumlar ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıl içindeki faaliyet sonuçları, Cumhurbaşkanlığınca düzenlenecek genel faaliyet raporunda gösterilmektedir. Bu raporda, yerel yönetimlerin finansal yapılarıyla ilgili genel değerlendirmelere de yer verilmektedir. Cumhurbaşkanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklamakta ve bir suretini Sayıştay’a göndermektedir.

Sayıştay, yerel yönetimlerin raporlarının haricinde idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını hesaba alarak

düşüncelerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler etrafında, kamu kaynağının edinilmesine ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu kurumlarının idare ve hesap verme sorumluluklarını görüşmektedir. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla beraber katılım göstermesi mecburidir.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare ile ilgili genel bilgilerle beraber; kullanılan kaynakları, bütçe amaç ve gerçekleştirmeleri ile oluşan sapmaların sebeplerini, varlık ve sorumlulukları ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ile ilgili bilgileri de içine alan finansal bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yapılan faaliyetleri ve performans bilgilerini içine alacak şekilde düzenlenmektedir.

Bu raporlarda bulunacak hususlar, raporların düzenlenmesi, ilgili kurumlara verilmesi, kamuoyuna izah edilmesi ve bu işlemlere ilişkin süreler ve öteki usul ve esaslar, Sayıştay'ın görüşü alınarak Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenmesi şeklinde hükümlere yer verilmektedir (m. 41).

3.5.4. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

5018 sayılı KMYKK 53. maddesinde mali istatistiklerin hazırlanması ve açıklanması ile ilgili olarak; genel idare içerisinde yer alan kamu idarelerine ait finansal veriler, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından toparlanmaktadır. Merkezî idare kapsamının dışında yer alan kamu kurumları finansal istatistiklerini önceden tayin edilmiş standartlara uygun bir biçimde hazırlamakta ve tespit edilen süreler içinde Hazine ve Maliye Bakanlığına göndermektedir. Merkezî idare içerisinde yer alan kamu kurumlarına ait finansal veriler, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından aylık olarak yayımlanmaktadır. Sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimlere ait finansal veriler ile merkezî idare kapsamındaki kamu kurumlarına ait finansal veriler Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından birleştirilerek, genel idare içerisinde yer alan kamu kurumlarına ait finansal veriler elde edilmekte ve üçer aylık dönemler açısından yayımlanmaktadır.

Finansal verilerin anlaşılabilir ve kullanıcılar için rahatça ulaşılabilir olması gereklidir. (Ek fıkra: 24.7.2008-5793/34 Md.) 52 nci maddenin son fıkrası gereğince belirlenen kamu kurumlarından, finansal verilere esas istatistiklerini zamanında göndermeyenlere Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bir ay ek süre verilmektedir. Ek süre sonucunda da verilerin gönderilmemesi durumunda, Hazine ve Maliye Bakanlığının isteği üzerine, ilgili kamu kurumunu üst yöneticileri tarafından mali hizmetler birimi yöneticisi ile muhasebe yetkilisine,

her türlü aylık, ödenek, zam ve tazminat dâhil yapılan bir aylık net ödemeler toplamı tutarında idari para cezası verilmektedir. İdari para cezasının uygulanmış olması bilgi verme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. İdari para cezaları, bu Kanunun 73 üncü maddesi hükümlerine göre tahsil edilmektedir (m. 53).

Aynı kanunun 54. maddesinde mali istatistiklerin değerlendirilmesine ilişkin olarak; bir seneye ait finansal istatistikler bir sonraki yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden tespit edilmiş kriterlere uygunluk açısından Sayıştay tarafından değerlendirilmektedir ve bu amaçla hazırlanan değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine ve Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilmektedir. Bu raporda yer alan değerlendirmelerle ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanı gerekli önlemleri alacağı şeklinde açıklanmaktadır (md 54).

6085 sayılı Sayıştay Kanunun 40. maddesinde finansal verilerin değerlendirme raporuyla ilgili; Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan bir seneye ait malî istatistikler sonraki senenin yılın mart ayı içinde; düzenleme, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden tespit edilmiş kriterlere uygunluk açısından denetim grup başkanlıkları tarafından değerlendirilmektedir.

Bu maksatla hazırlanan değerlendirme raporu, Sayıştay Başkanı tarafından Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır ve Maliye Bakanlığına gönderilmektedir. Bu raporda yer alan değerlendirmelerle ilgili olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri almaktadır şeklinde raporlara değinilmektedir (m. 40).

Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 38. maddesinde; Finansal istatistikleri değerlendirme raporu, Kanunun 40 ıncı maddesinde belirtilen usul ve esaslara dayalı bir şekilde düzenlenerek Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmakta ve bir sureti de Maliye Bakanlığına gönderilmektedir. Mali istatistikleri değerlendirme raporu, ilgili rehberde belirlenen usul ve esaslar açısından Maliye Bakanlığının denetimini gerçekleştiren grup başkanlığı tarafından hazırlanacağı şeklinde açıklanmaktadır (m. 38).

3.5.5. KİT (Değerlendirme) Raporu

6085 sayılı Sayıştay Kanunundan önce KİT'ler Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından denetlenmekteydi. 6085 sayılı kanundan sonra ise, Sayıştay grup başkanlıkları tarafından KİT'lere yapılan denetimlerin sonunda hazırlanan yıllık denetim raporları ilgili KİT'e ve ilişkili olduğu bakanlığa gönderilmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunun 43. maddesinde, KİT'lerin denetlenmesi ve denetleme sonunda hazırlanması gereken raporlar konusunda; Denetim grup başkanlıkları tarafından bu yasanın 4 üncü maddesinin son fıkrası dâhilinde ki mevcut müessesenin denetimi neticesinde düzenlenen yıllık denetim raporları, en geç içinde bulunduğu senenin sonunu izleyen eylül ayının sonuna kadar Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilmektedir. Rapor Değerlendirme Kurulu, ekim ayının bitimine kadar rapora son halini vermektedir. Bu raporlar, Sayıştay Başkanlığı tarafından denetlemeye tabi tutulan müesseseye bir örneğini ve bir örneğini de ilgili bakanlığa göndermektedir. Müesseseler hazırladıkları cevaplarını varsa yönetim kurullarından yoksa sorumlu organlarından teyit ettirmek kaydıyla, raporun alındığı tarihten itibaren otuz (30) gün içerisinde Sayıştay'a ve ilgili bakanlığa göndermektedir. İlgili bakanlık bu yanıtları bakanlığın görüşü ile beraber en geç on beş (15) gün içerisinde Sayıştay'a göndermektedir. Denetlenmiş olan müesseselere ilişkin senelik denetim raporları, müessese ve bakanlıklardan gelen cevaplar en geç içinde olduğu yılın sonunu izleyen yılın sonuna kadar Sayıştay Başkanı aracılığıyla, 3346 sayılı Kanun hükümleri kapsamında ilgili komisyonda müzakere edilmesi için Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır. Bu raporlar ayrıca ilgili yerlere gönderilmektedir. Bu çerçevede, denetlenmiş olan müesseselerin, senelik çalışma sonuçlarını içermekte olan genel rapor, kamuoyunun bilgi sahibi olmasını sağlamak maksadıyla her sene duyurulmaktadır (m. 43).

Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nin beşinci bölümünde bahsedilen denetime tabi müesseselerin tespiti başlıklı 30. maddesinde; Yapılan Denetimlerin 3346 sayılı yasaya uygun olarak yürütecek müesseseler, her sene ocak ayında Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulunca yapılacak senelik denetim programında saptanarak ilgili kuruluşlara duyurulmakta ve Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır.

Denetimler esnasında sermaye hakkı değişikliği, satış, devir, birleşme ve özelleştirme sebepleriyle bulundukları yer ve denetim kapsamı içerisindeki yeri değişen müesseselerin saptanması halinde, durum ilgili denetim grubu tarafından Başkanlığa bildirilmektedir. Yıl içerisinde denetimin sınırlarında ortaya çıkabilecek farklılıklar ocak ayı olmadan bulunarak ilgili müesseselere duyurulmaktadır ve Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır şeklinde açıklanmaktadır (m. 30).

Aynı yönetmeliğin devamında kamu iktisadi teşebbüslerinin denetim esasları başlıklı 31. maddesinde; Kamu iktisadi teşebbüsleri; ekonomik, finansal, idari, hukuki ve teknik açılardan daimi olarak denetlenmektedir. Yapılan bu denetimlerde;

1-) Denetime tabi tutulan müesseselerin yasalarında ya da konumlarında belirtilen hedef ve esaslara, kalkınma planı ve programlarına riayet edilip edilmediği,

- 2-) Şirketlerin bütçelerinin gerekliliklere, faaliyetlerinin bütçelere; maliyet bilanço ve sonuç hesaplarının dönem işlerine uyumluluğu ve gerçekliği,
- 3-) Modern işletmecilik kurallarına riayet edilip edilmediği,
- 4-) Yapılan işlemlerin kurallarla uyumluluğu,
- 5-) Verimlilik ve kârlılık prensiplerine riayet edilip edilmediği,
- 6-) Şirketin zarara uğrayıp uğramadığı, konuları detaylı incelenerek raporlanmaktadır şeklinde KİT'lerin denetim esasları saptanmaktadır.

Kamu iktisadi teşebbüslerinin ayrıca senelik denetim raporları bulunmakta olup denetim yönetmeliği 32. maddesinde; Her yıl, denetlenen kuruluşun işlem, bilanço, sonuç hesapları ve yönetim kurullarının ibra edilmesi, ibra edilmemesi veya genel görüşmeye sunulmasına esas olacak görüşleri içeren, gerekçeli ve karşılaştırmalı rapor hazırlanmaktadır. Şekil, içerik ve bölümleri rehberlerde ifade edilen ve kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimleri neticesinde düzenlenecek Yıllık Raporlar, denetim ekibi içerisinde kurulacak gruplarda vazifeli meslek mensuplarınca birlikte hazırlanmaktadır. Denetmenlerin raporun hangi kısmında vazifeli oldukları iş akış çizelgesinde ve rapor sunum yazısında belirtilmektedir.

Denetimi yapan ekipler ve oluşturulan denetim gruplarının Yıllık Rapor verme tarihleri anılan bölümlerin senelik iş akış çizelgelerinde belirtilmektedir. Raporun verilme tarihleri, bu kapsamdaki bütün Yıllık Raporların hukuk kurallarıyla öngörülen safhalar ve sürelerden geçerek süresinde istişare edilerek kabul görülmesini sağlayacak biçimde belirlenmektedir.

Yıllık rapordaki mali tablolar ve mali bünye araştırması; denetime tabi müesseselerin içinde bulundukları sektörün uymak zorunda olduğu mevzuat ile ilgili düzenleyici iktidar aracılığıyla yayımlanan muhasebeleştirme ve mali raporlama usul ve esaslarına dair yönetmelik, tebliğ, genelge, karar ve açıklamalar çerçevesinde yapılmaktadır. Yıllık Raporda, müessesenin bilançosu ile gereken durumlarda Sayıştay'ca hazırlanan değişken bilanço ile beraber yer almaktadır.

Yıllık raporlarda herhangi bir konunun denetim kurulları tarafından araştırılması ya da soruşturulması istenilmesi durumunda konuyla alakalı detaylı bir çalışma ve gerekli belgelere raporda yer verilmektedir.

Kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimleri neticesinde düzenlenecek Yıllık Raporlar, en geç denetimin yapıldığı yılın sonunu takip eden eylül ayı sonuna kadar Başkanlığa sunulmaktadır.

Rapor Değerlendirme Kurulunda son haline getirilerek tasdik edilen Yıllık Raporlar, varsa gereken düzeltme işlemleri, raporu düzenleyen denetim ekibi tarafından en son Ekim ayı bitimine dek tamamlanmasının ardından Başkanlık tarafından Denetlenen Kuruluş, ilgili Bakanlık ve Türkiye Büyük Millet Meclisine gönderilmektedir. Bu raporlar aynı zamanda ilgili diğer kurum ve kuruluşlara gönderilerek senelik raporlar hazırlanmaktadır (md 31-32).

Sayıştay denetim yönetmeliğinin 33. maddesinde Kamu iktisadi teşebbüsleri genel raporu düzenleneceği bildirilmiştir. Bu raporlarda; Kamu iktisadi teşebbüslerinin yıllık faaliyetlerinin neticeleri, Türkiye ekonomisi içindeki yeri ile genel ve ortak sorunlarının beraber ele alındığı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu düzenlenmektedir. Bu raporda bulunması zorunlu öteki hususlar ile raporun şekil ve içeriği hazırlanan denetim rehberlerinde belirlenmektedir.

Yıllık denetim plan ve programlarında Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporunun hazırlanması işi Başkanlık tarafından herhangi bir denetim veya denetim destek ekibine verilmektedir. Lüzum görülmesi durumunda ise, ideal sayıda meslek çalışanı, raporu hazırlamak için ayrıyeten görevlendirilmektedir.

Yıllık raporlardan genel rapora eklenecek malumatlar, yıllık raporun ilgili bölümlerini hazırlayan denetçiler tarafından veri sistemine girilmektedir. Sisteme veri girişleri yapılamayan yıllık raporlar görüşülmemektedir.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporuna, Rapor Değerlendirme Kurulu tarafından içinde bulundukları seneyi takip eden senenin sonuna değin son hali verilmektedir, on beş (15) gün içerisinde Başkanlığın internet sitesinde yayımlanmaktadır (m. 33).

Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile ilgili hazırlanan bu rapor teşebbüslerin Türkiye ekonomisi içerisindeki yerini, etkisini ve ortak sorunların çözümünde yararlanmak üzere hazırlanmaktadır (Bayrak, 2012; Avcı, 2012).

Sayıştay denetim yönetmeliğinde yer alan Kamu iktisadi teşebbüsleri diğer raporları başlıklı 34. maddesinde diğer raporlarla ilgili olarak; Raporlama zamanı beklenilmesi durumunda telafisi zor sonuçlar olacağı önceden tahmin edilen hususlarla ilgili Başkanlık Onayı alınarak denetim ve araştırma yapılabilir. Bu denetim ve araştırma neticesinde düzenlenen rapora Rapor Değerlendirme Kurulu tarafından Başkanlıkça belirlenen sürede hızlı bir şekilde son hali verilmektedir. Başkanlık bu raporlarda yer alan hususların denetimi ya da soruşturulması için hazırlanan raporları ilgili kurumlara ve denetlenen kamu kurumuna gönderdiği belirtilmektedir (m. 34).

3.5.6. Diğer Raporlar

Sayıştay, 6085 sayılı Sayıştay kanunu ve Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde yer alan raporların haricinde başka raporlar hazırlayabilmektedir. Bu hususa 6085 sayılı Sayıştay kanunun 42. maddesinde; Sayıştay tarafından yapılan denetim ve araştırmalar neticesinde ortaya konulan ve bu yasanın öteki maddelerinde tahmin edilenler dışında kalan raporlardır. Konunun muhatabı olan Daire ve Rapor Değerlendirme Kurulu Sayıştay Başkanınca tespit edilen süreler içerisinde söz konusu raporlar ile ilgili görüş bildirmektedir. Sayıştay Başkanı, söz konusu raporları Türkiye Büyük Millet Meclisine sunmakta ya da denetime konu olan kamu kurumuna iletmek şeklinde yapılmaktadır (m. 42).

Sayıştay denetim yönetmeliğinin 40. maddesinde diğer raporlarla ilgili olarak; Denetim ve araştırmalar neticesinde ortaya konulan ve denetim yönetmeliğinin öteki maddelerinde tahmin edilenler haricinde kalan raporlardır. Aşağıda yer verilen denetim ve araştırmalar neticesinde hazırlanan raporları diğer raporlar kısmında değerlendirilmektedir;

- 1-) Sayıştay eliyle hazırlanan plan, program, tasarı ve konu temelinde yapılan denetim ve araştırmalar neticesinde hazırlanan raporlar,
- 2-) Kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını, etkin, iktisadi ve verimli kullanılıp kullanılmadıklarına dair yapılan denetimler neticesinde düzenlenen raporlar,
- 3-) 6085 numaralı Sayıştay Yasasının 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi gereğince yapılan denetimler neticesinde hazırlanan raporlar,
- 4-) 6085 numaralı Sayıştay Yasasının 4 üncü maddesinin ikinci fıkrası gereğince yapılan denetimler neticesinden hazırlanan raporlar,
- 5-) Sayıştay'a yasalar tarafından verilen öteki araştırma, inceleme, denetleme faaliyetleri neticesinde hazırlanan raporlar, diğer raporlar kısmında olan raporlardır.

Hazırlanan bu raporlar, denetim grup başkanlıkları tarafından Başkanlığa sunulmaktadır. Konunun muhatabı Daire ve Rapor Değerlendirme Kurulu, Sayıştay Başkanınca tayin edilen süreler içerisinde bu raporlar ile ilgili görüş bildirmektedir. Sayıştay Başkanı tarafından bu raporlar ilgisine göre Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulmaktadır ya da denetlenen ilgili kamu kurumuna göndermekte olduğu raporlardır (m. 40).

3.6. SAYIŞTAY'IN GÖRÜŞ BİLDİRME VE DİĞER GÖREVLERİ

Sayıştay'ın Anayasal görevi gereği Türkiye Büyük Millet Meclisi adına kamu kurum ve kuruluşlarını mali açıdan denetimlerini yapmak ve yapmış olduğu denetim sonucunda yapılan mali işlemlerden dolayı ortaya çıkan hukuka aykırılık teşkil eden durumları kesin hükme bağlamak suretiyle ilgili rapor veya raporları Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunmakla yükümlüdür. Bu görev ve sorumluluklarının dışında danışma, görüş bildirme gibi farklı işlevleri de vardır (Asıl, 2019).

6085 sayılı Sayıştay kanunun 27/4. maddesinde; Genel idarenin içerisinde yer almakta olan kamu kurum ve kuruluşlarınca finansal mevzularda hazırlanacak yönetmelikler ve yönetmelik vasfına haiz mevzuatın doğru işlemlerini sağlayan işlemler, Sayıştay'ın müzakereci fikirlerine başvurularak yürürlüğe geçilmektedir. Sayıştay, fikrini isteğin yapıldığı tarihten başlayarak çalışmama süresi dışında en geç otuz gün içerisinde bildirilmelidir. Bu sürenin üzerine çıkıldığı durumlarda, Sayıştay tarafından hazırlanan faaliyet raporunda gerekçesi muhakkak yer almaktadır denilerek Sayıştay'ın görüşünün alınması gerektiği bildirilmiştir (m. 27/4).

6085 sayılı Sayıştay Kanunun genel kurul başlıklı 25. maddesinin 2. fıkrasının C bendinde; Bu kanun gereğince hazırlanacak yönetmelikler hakkında görüş bildiği yer alırken aynı maddenin devamında, Ç bendinde; Sayıştay'a ilişkin kanun teklifleri hakkında görüş bildirdiği belirtilmiştir (m. 25/2-C).

SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetim olgusu, geçmişte olduğu gibi bugünde mevcut örgütlerin başarısına katkı sunan ve kalitesini arttırmakta olup devletler içinde büyük öneme sahiptir. Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) 13. yüzyılda İngiltere’de kabul edilen “Magna Carta” sözleşmesine kadar uzanan ve demokrasinin temelini oluşturan bütçe hakkının halk tarafından kullanılmaya başlamasıyla 14. yüzyılda ilk olarak İngiltere’de “Auditor Exchequer” adıyla kurulmuştur. Daha sonra başta diğer Avrupa ülkeleri olmak üzere birçok ülkede kurulmaya başlamıştır. Sayıştay, Türkiye Devleti’ne Osmanlı’dan intikal etmiş kurumlardan biridir. Ayrıca Türkiye Cumhuriyeti kurulduğu günden bu yana yürürlükte bulunan tüm anayasalarda yerini almıştır. Günden güne harcamaları artan kamu idaresinin daha şeffaf olmasına katkı sunması ve mali saydamlığının artmasını sağlama görevi Sayıştay kurumunun hem iş yükünü artırmakta hem de halk nezdinde hükümetin denetlenmesi düşüncesinin daha da önem kazanmasına katkı sunmaktadır. 2010 yılında çıkarılan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştay’a bütün kamu kurumlarını denetleme yetkisi vermiş ayrıca KİT’leri denetlemekle görevli Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu kapatılarak görevleri Sayıştay’a devredilmiştir. Yüksek Denetim Kurumu olan Sayıştay, herhangi bir yere bağlı olmayan bağımsız bir kurum olup denetimlerini bağımsız ve tarafsız bir şekilde yerine getirmektedir hem de yaptığı denetimleri TBMM adına yapmaktadır. Toplumda ve kamu kurumlarında Sayıştay’ın yolsuzlukları bulma ve hüküm verme mercii olarak görülmektedir. Sayıştay aksine yolsuzlukları tespit etme makamı değil mali düzenin doğru ve sağlıklı bir şekilde yürümesini sağlamakla görevlidir. Yaptığı denetimler neticesinde karşılaştığı yolsuzluklar ve kamu zararlarına ilişkin gerekli işlemleri tesis etse de yolsuzlukları tespit aracı olmadığı kabul edilmelidir.

Günümüzde Sayıştay’ın Anayasa’da yargı erkleri arasında sayılmamış olması, kendisine ait bir hesap yargılaması Usul Kanunu’nun bulunmaması Sayıştay’ın bir yüksek mahkeme olup olmadığı yönündeki tartışmalarında sürmesine neden olmaktadır. Sayıştay’ın bir yüksek mahkeme olup olmadığı görüşü diğer yüksek yargı organları arasında da farklı düşüncelerin ortaya konulmasına neden olmuştur. Anayasa’nın 142. maddesinde de belirtildiği üzere mahkemelerin kuruluş, görev ve yetkileri kanunla düzenlenir. Sayıştay’ın yüksek mahkeme olup olmadığına ilişkin bir Anayasa değişikliğiyle çözüme kavuşturulabilecektir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’n 23. maddesinde, Dairelerin 1 başkan ve 6 üyeden oluşan bir hesap mahkemesi olduğu belirtilmiştir. Aynı maddenin 3. fıkrasında, “...Ayrıca ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı açıklamalarda bulunmak

üzere çağrılabilir” hükmü yer alırken 4. fıkrasında, “Yargılamaya esas raporların görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunmak üzere ilgili grup başkanı, raporu düzenleyen denetçi, sorumlular ve ahizler çağrılabilir” hükümlerine yer verilmiştir. İki madde incelendiğinde cümlelerin sonunda “çağrılabilir” ifadesi yer almaktadır. Burada anlaşıldığı üzere sorumluların kendilerini sözlü olarak savunmaları dairenin inisiyatifine bırakılmıştır. Bu uygulamanın Anayasanın 36. maddesinde ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde belirtilen “adil yargılanma” hakkına ters bir uygulama olduğunu ifade etmek mümkündür. 6085 sayılı kanunun 23. maddesinin 3. ve 4. fıkrasında adil yargılanma hakkının gözetilerek yeniden düzenlenmesi gerektiğini belirtmek gerekmektedir.

Sayıştay ilamlarının infazında söz konusu ilamlarla sorumlu tutulan kişilerin neden oldukları kamu zararını ödemeleri ve daha sonra bu ödedikleri tutarı da sebepsiz zenginleşmeye ilişkin hükümlerden dolayı ahzine rücu etmeleri gerekirken, kamu zararını doğrudan ahzinden tahsil etme yoluna giderek ahizlerin idarelerin re’ sen yaptıkları bu işlemlere karşı idari ve adli yargı yoluna başvurmalarına sebep olmaktadır. Bu durum hesap yargısı ve idari ve adli yargı mercileri arasında hüküm açısından uyumsuzluk sorununun ortaya çıkmasına yol açabilmektedir. Bu sorunu ise Anayasanın 158. maddesinde yer alan Uyuşmazlık Mahkemesi’nin hesap yargısı ile yaşanan uyumsuzluklarda da hakem olarak tayin edilmesi çözüm olabileceği değerlendirilmektedir.

Sayıştay Kanununda ve Sayıştay’ın verdiği ilamların sonunda avukatlık vekâlet ücretine hükmedilmemesinden dolayı avukatlarında bu alanda faaliyet gösterme konusunda isteksiz olmalarına ve yürütülen yargılama sürecine katkı sunmamalarına neden olmaktadır. Bu sorunun ortadan kaldırılması yapılacak bir yasal düzenlemeyle çözüme kavuşacağı savunulmaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunun 55. maddesinin 8. fıkrasında, Temyiz kurulunun alınmış bir kararı bozması halinde bu kararda ısrar eden dairenin almış olduğu karar tekrardan temyiz kuruluna gitmesi usul açısından çok sağlıklı bir sistem olmadığı ortadadır. Adli davalarda 1. derece mahkemesi veya Bölge Adliye Mahkemeleri vermiş oldukları kararda ısrar etmeleri halinde dava ilgili dairede incelenmeyip Yargıtay Hukuk Genel Kurulu tarafından incelenmektedir. Benzeri uygulama idari ve vergi davaları içinde geçerlidir. Sayıştay’ın da bir hesap yargısı olması nedeniyle dairelerin temyiz edilen kararda ısrar etmeleri halinde Temyiz Kurulu’na değil de Sayıştay Genel Kurulu’na itiraz edebilmeleri için kanuni değişikliğin yeterli olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar C. Ve Altun N. (2020), Sayıştay Denetiminin Etkinliği Üzerine Bir Değerlendirme (Şanlıurfa Büyükşehir Belediyesi Örneği), Pearson Journal Of Social Sciences & Humanities, <http://www.pearsonjournal.com/>, Doi Number: <http://dx.doi.org/10.46872/pj.71>
- Ağar, S. (2007), Geçmişten Bugüne Mali İdare, TBB Dergisi, Sayı: 73, Sayfa: 372-432
- Akdemir T. Ve Yeşilyurt Ş. (2022), Osmanlı Divan-ı Muhasebatının 19. Yüzyıl Avrupa Yüksek Denetim Kurumlarıyla İlk Mukayesesi, Sayıştay Dergisi, Sayı: 125, Sayfa: 1-26
- Akdoğan, B. (2016) *İdarenin Denetim Yollarından Biri Olarak Sayıştay Denetimi*, [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Akpınar, E. (2006) *Kamu Yönetiminde Denetim Olgusu ve Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetlenmesi* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Aksoy M., Öz Y. Ve Geçgel B. (2019), Sayıştay Hesap Yargısı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, No: 115
- Akyel R. Ve Baş H. (2010), Kamu Yönetimi ve Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu, Maliye Dergisi, Sayı: 158, Sayfa: 374-387
- Albaş, C. (2006) *Avrupa Birliği’nde Sayıştay Denetimi ve Türk Sayıştayı* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Altun, H. H. (2006) *Sayıştay* [Yayımlanmış Yüksek Lisans tezi]. Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Arslan, G. (2012) *Türkiye’de Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

- Asıl, A. (2019) *Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay'ın Yeri ve Sayıştay Denetimi* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Balyemez, A. S. (2018), Sayıştay Performans Denetimlerinin Uygulama ve Sonuçları Üzerine Bir Tartışma, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 10/2, Sayfa: 276-311, orcid.org/0000-0002-7052-2993
- Barçın H. B. (2011), *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Dış Denetim ve Bilimler Değerlendirilmesi*, [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Barçın H. B. (2011), Sayıştay Tarafından Gerçekleştirilecek Mali Denetim ve Mali Denetimin Sağlayıcıları, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı: 155, Sayfa: 32-36
- Bayar D. (2005), Sayıştayın Anatomisi, *Maliye Dergisi*, Mayıs-Aralık Sayı: 149, Sayfa: 63-81
- Bayrak M. Ve Avcı M. A. (2012), Yüksek Denetim Kuruluşlarının Denetim Kapsamı, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 86, Sayfa: 101-113
- Bezirci M. ve Karasioğlu, F. (2011), Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi, *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), Sayfa: 571-592
- Bozdoğan, T. , Tayyar, N. ve Öner Ş. (2016), Yeni Kamu Mali Yönetim Anlayışı Perspektifinde Türkiye’de Kamu Kurumları Mali Performanslarının AHP ve TOPSIS Yöntemleriyle Değerlendirilmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(2), Sayfa: 477-514
- Bozkurt P. (2013), Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler, *Kamu İç Denetçileri Derneği, Denetişim*, Sayfa: 56-62
- Candan, E. (2012), Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Kurumsal Aktörleri: İşlevsel ve Yapısal Bir Analiz, *Kamu İç Denetçileri Derneği Denetişim Dergisi*, Sayı: 9, Sayfa: 33-54

- Çakır, M. A. (2019), Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 29(153), Sayfa: 279-289
- Demir, A. (2013) *Kamu Yönetiminde Denetim ve Türkiye’de Kamu Yönetiminin Denetim Yöntemleri* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Mustafa Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Demirbaş T. (2001), Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması (1.Baskı), T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları
- Demirci, Ö. (2017) *Hesap Verebilirlik Mekanizmasının İşleyişinde Türk Sayıştay’ının Rolü ve Değişen Önemi* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Denek, S. (2022) *Yeni Kamu Yönetimi Sonrası Türk Kamu Yönetiminde Arayışlar* [Yayımlanmış Doktora Tezi]. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Devlet Memurları Kanunu (1965), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 12056, 23.07.1965
- Doğan, K. C. (2015), Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim ve Kamu Yönetimindeki Yeri, Ombudsman Akademik Dergisi, Sayı: 3, Sayfa: 107-141
- Durak, B. (2017) *Türkiye’de Bütçe Denetimi ve Sayıştay Denetiminin Ulusal Boyutu* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Düzenlilik Denetimi Rehberi (2018), T.C. Sayıştay Başkanlığı, Sayfa: 1-205
- Ela M. Ve Türkyener C. M. (2015), Türkiye’de Sayıştayın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, Cilt: 52, Sayı: 602, Sayfa: 25-42
- Erçiçek, M. (2016) *Türkiye’de Denetimin Gelişimi ve Yeni Gelişmeler Işığında Denetimin Dönen Varlıklara Etkisi ve Bir Uygulama* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

- Eriok, R. E. (2003) *Kamu Maliyesinde Yüksek Denetim ve Türkiye’de Sayıştay’ın Klasik Denetimi* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Geçgel B. (2014), Sayıştayın Yargı Yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 93, Sayfa: 31-42
- Gncler M. A. (1995), *Sayıştay Yargılaması* [Yayımlanmış Doktora Tezi]. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Görgün, E. (2011) *Türk Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Denetimi* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Güçlü, A. O. (1995) *ağdaş Performans Denetimi Açısından Türk Sayıştayı* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Güçlü, E. (2015) *Türkiye’de Bağımsız Denetim Gelişim Süreci* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- İ Denetçilerin alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 26226, 12.07.2006
- Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (2012), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 28338, 29.06.2012
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 25326, 24.12.2003
- Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun (2004), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 5227, 15.07.2004
- Kansu, M. (2020) *Osmanlı İmparatorluğu Muhasebe Sistemi ve Vergi uygulamaları* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

- Kılınç, İ. (2012) *Türk Kamu Mali Yönetim Sisteminde Hesap Verme Sorumluluğu ve Sayıştay Denetimi* [Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Kış S. (2012), Divan-ı Muhasebatın Tesis Süreci ve İlişkileri Hakkında Bazı tespitler, T.C. Sayıştay Dergisi, Sayı: 87, Sayfa: 39-60
- Köse H. Ö. (2007), Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim (2. Baskı), T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları
- Köse H. Ö. (2007), Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler ve Sayıştayın Konumu, Sayıştay Dergisi, Sayı: 65, Sayfa: 111-150
- Kubalı D. (1999), Performans Denetimi, Amme İdaresi Dergisi, Sayı: 1, Sayfa: 31-62
- Kuluçlu E. (2011), Sayıştayın Denetim, Yargılama ve Raporlama Görevleri Açısından Kamu Zararı Kavramı, Sayıştay Dergisi, Sayı: 82, Sayfa: 53-80
- Kural M. K. (2023), Kamu Kurumlarının Denetiminde Sayıştayın Önemi: Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Öneriler, [Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Metin, U. (2017) *Devlet Bütçesinin Gelişimi, Uygulanması ve Sayıştay Denetimi* [Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Özer, H. (1997), Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, T.C. Sayıştay Başkanlığı 153. Yıl Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Sayfa: 1-219
- Parlak M. Ve Parlak Z. (2012), Osmanlı Mali Sistemi ve Divan-ı Muhasebata Giden Yol, Sayıştay Dergisi, Sayı: 87, Sayfa: 19-38

Sayıştay Başkanlığı Harcamalarının Denetimine İlişkin Usul ve Esaslar (2021), Başkanlık Divanı, Karar No: 46, Tarih: 25.02.2021

Sayıştay Denetim Yönetmeliği (2011), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 28145, 17.12.2011

Sayıştay Kanunu (2010), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 27790, 19.12.2010

Sevinçler, B. (2018) *Sayıştay'ın Anayasal Konumu ve Yargı Fonksiyonu* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Söyler İ. (2012), Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştay'ın Rolü, Sayıştay Dergisi, Sayı: 87, Sayfa: 61-96

T.C. Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Tanıtım Kitapçığı, https://sayistay.gov.tr/files/937_Sayistay_Tanitim_TR_v2_prs.pdf, (Erişim Tarihi: 28.09.2022)

T.C. Sayıştay Başkanlığı (1997), Mali Yönetim ve Kontrollerin Denetimi, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıl Dönümü Yayınları, Yayın No:8

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2014), Denetimde Kalite Yönetimi Rehberi, Sayfa: 1-70

Taşır A. (2017), Sayıştay'ın Anayasal Konumu Üzerinde Tartışmalar, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı: 133, Sayfa: 81-96

Taytak M. Ve Sakınç S. (2016), Kamu Giderlerinde Etkinliğin Sağlanmasında Hesap Yargılamasının Rolü ve Etkinliği, Maliye Dergisi, Sayı:170, Sayfa: 1-23

Taytak M. Ve Sakınç S. (2018), Sayıştay'ın Yargılama Fonksiyonu ve Sayıştay Yargısında Kanun Yolları, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi, 2018, 5 (1), Sayfa: 81-105

Turhan, M. (2009) *Sayıştayın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Türk Dil Kurumu (1932), *Türk Dil Kurumu Sözlükleri*, <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 01.03.2024)

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982), T.C. Resmi Gazete, Sayı: 17863 (Mükerrer), 09.11.1982

Tüzemen B. Ve Demirel A. G. (2020), Türk Yöneticilerine Göre Henri FAYOL'un Yönetim Prensiplerinin Günümüzdeki Geçerliliği Üzerine Pilot Bir Çalışma, İletişim Fakültesi Dergisi, Cilt:21, Sayı: 1, Sayfa: 1-30, doi: 10.24889/ifede.685573

Uğur, G. S. (2012) *AB Sayıştay ve Türk Sayıştay'ının Bütçe Süreçlerindeki Rollerinin Karşılaştırılması* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ün, L. (2020) *Türkiye'de Hükümet Sistemlerinin Kamu Yönetimine Etkileri Bağlamında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi* [Yayımlanmış Doktora Tezi]. Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Uysal, O. (2010) *Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Etkinliği Bakımından Sayıştay'ın Rolü* [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Uz, A. (2005), Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay'ın Yargısal Kimliği, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayfa: 361-374

Yalçın S. (2017), Yüksek Denetim Kurumlarının Kurumsal Yapısı ve Mali Performans (1. Baskı), T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Yayın No:114

Yaman A. (2018), Kamu Yönetiminde Performans Denetiminin İş Süreçlerine Etkisi, Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt; 9, Sayı; 17, Sayfa: 281-295

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı (2011), 2011/461 sayılı kararı

Yenisu E., Şahin F. Ve Öztekkeli H. (2019), Yönetim Düşüncesinin Evriminde Sistem Kuramının Etkileri: Kavramsal Bir Çözümleme, Akademi Sosyal Bilimler Dergisi, Vol/Cilt:6, No/Sayı:18, Sayfa: 514-527

Yücel, K. (2022) *Hükümet Sistemleri ve Yüksek Denetim: Sayıştay'ın Konumu Üzerine Bir İnceleme* [Yayınlanmış Doktora Tezi]. Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Zekioğlu, M. (2009) *Türkiye'de Kamu Mali Yönetimi Reformu ve Yeni Bütçe Sistemi* [Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü



ÖZGEÇMİŞ

