

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE BÜTÇE DENETİMİ VE SAYIŞTAY DENETİMİNİN ULUSAL
BOYUTU**

Burcu DURAK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2017

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE BÜTÇE DENETİMİ VE SAYIŞTAY DENETİMİNİN ULUSAL
BOYUTU**

Burcu DURAK

Danışman: Doç. Dr. Zuhale ERGEN

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Neslihan Coşkun KARADAĞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA / 2017

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma, jürimiz tarafından Maliye Ana Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Doç. Dr. Zuhale ERGEN
(Danışman)

Üye: Prof. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR

Üye: Doç. Dr. Neslihan Coşkun KARADAĞ

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylıyorum.

.../.../2017

Prof. Dr. H. Mahir FİSUNOĞLU
Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ETİK BEYANI

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. 22/12/2017

İMZA

Burcu DURAK

ÖZET

TÜRKİYE’DE BÜTÇE DENETİMİ VE SAYIŞTAY DENETİMİNİN ULUSAL BOYUTU

Burcu DURAK

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Ana Bilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Zuhale ERGEN

Aralık 2017, 140 sayfa

Bütçe hakkının etkin bir şekilde uygulanabilmesi için temel koşulların başında yürütme erki üzerinde etkin denetimin sağlanması gelmektedir. İşte parlamenter sistemlerin ortaya çıkması ve akabinde yürütme erkinin denetim gereksinimi tüm ülkelerde yüksek denetim kurumlarının vücut bulmasına neden olmuştur.

Ülkemizde Sayıştay olarak adlandırılan yüksek denetim kurumu parlamento adına yürütme erki faaliyetlerini denetleyerek sonuçları parlamentoya raporlamakta aynı zamanda kamu zararı söz konusu olduğunda ise yargılama daireleri vasıtasıyla yargılama fonksiyonunu icra etmektedir. Ülkemizde geçmişten günümüze çıkarılan bütün anayasalarda anayasal bir kurum olarak yer alan Sayıştay’ın yapısı, işleyişi, görevleri ve yetkileri 6085 sayılı Sayıştay kanununda düzenlenmiştir.

Bu tez çalışması ile kamu mali yönetiminde önemli bir unsur olan denetim kavramına değinilecek, ülkemizde 5018 sayılı kanun kapsamında yapılan bütçe denetimi faaliyeti açıklandıktan sonra 6085 sayılı kanun çerçevesinde Sayıştay açıklanmaya çalışılacaktır. Ardından Sayıştay denetiminin ulusal boyutu hakkında bilgi verilerek çalışma sonlandırılacaktır.

Anahtar kelimeler: Bütçe, Denetim, Bütçe Hakkı, Sayıştay, Yüksek Denetim

ABSTRACT

BUDGET CONTROL IN TURKEY AND NATIONAL EXTENT OF SUPREME AUDIT

Burcu DURAK

Master Thesis, Department of Public Finance

Supervisor: Assoc. Doc. Dr. Zuhall ERGEN

December 2017, 140 pages

Effective audit of the executive organ must be ensured so that the budget right can be used effectively. The emergence of parliamentary systems and then the regulatory requirement of the executive organ have led to the emergence of audit courts in all countries.

The supreme audit institution Which is called the audit court in our country supervises the activities of the executive organ on behalf of the parliament and reports the results to parliament. At the same time, in the case of public loss, has fulfilled the judicial function by means of judicial offices. The Tasks, rights, working, the structure of the Audit court which is a constitutional institution in our country are regulated by the law on the court of accounts numbered 6085.

With this thesis study, will be referred to the term of auditing in public financial management. Under the framework of Law, No 6085 will be attributed to the audit court after the budget audit activity made under Law No 5018 is announced. Then the work will be finalized by giving information about the national dimension of supervision conducted by the supreme audit institutions.

Keywords: Budget, Auditing, Budget Right, Audit Court, Supreme Audit

ÖNSÖZ

Yüksek lisans öğrenim sürecimde her zaman yanımda olarak akademik anlamda sağladığı katkı sunduğu öneri, gösterdiği ilgi manevi anlamda ise her koşulda tam desteğini hissettiğim değerli sayın hocam Doç. Dr. Zuhall ERGEN'e ve tüm değerli Maliye Bölümü Hocalarına teşekkürü bir borç bilirim.



İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	Sayfa
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
KISALTMALAR.....	vi
KISALTMALAR.....	xiii
TABLolar LİSTESİ.....	xiv

BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1. Denetim.....	4
1.1.1. Denetim Kavramı	4
1.1.2. Denetim'in Tarihsel Gelişimi.....	6
1.1.3. Denetim Türleri	8
1.1.3.1. Denetimin Yapıldığı Kesim Açısından Denetim Türleri	8
1.1.3.1.1. Özel Kesim Denetimi	8
1.1.3.1.2. Kamu Kesimi Denetimi	8
1.1.3.2. Denetimi Yapan Kurum Açısından Denetim Türleri.....	8
1.1.3.2.1. İç Denetim.....	9
1.1.3.2.2. Dış Denetim	9
1.1.3.2.3. Yüksek Denetim	9
1.2. Bütçe Kavramı ve Bütçe Hakkı	9
1.2.1. Bütçe Kavramı	9
1.2.2. Bütçe Hakkı	12
1.2.3. Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi.....	13
1.2.3.1. Dünyada Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi	14
1.2.3.1.1. İngiltere'de Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi.....	14
1.2.3.1.2. Fransa'da Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi.....	16
1.2.3.1.3. Almanya'da Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi.....	17
1.2.3.2. Türkiye'de Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi.....	18
1.2.3.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Bütçe Hakkının	
Tarihsel Gelişimi	18

1.2.3.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Bütçe Hakkının	
Tarihsel Gelişimi.....	21
1.3. Türkiye’de Bütçe Denetimi.....	25
1.3.1. 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Çerçevesinde Denetim Faaliyeti	
ve Kanunun İlga Oluşu.....	27
1.3.2. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Doğuşu ve Kanun	
Kapsamında Bütçe Denetimi.....	29
1.3.2.1. Bütçenin İdari Denetimi	32
1.3.2.1.1. İç Kontrol Kavramı ve Yapısı.....	33
1.3.2.1.1.1. İç Kontrol Sürecinde Görev Alan Aktörler... 35	
1.3.2.1.1.1.1. Merkezi Uyumlaştırma	
Birimi.....	35
1.3.2.1.1.1.2. Üst Yönetici	36
1.3.2.1.1.1.3. Mahalli Hizmetler Birimi	
Yöneticisi.....	37
1.3.2.1.1.1.4. Harcama Yetkilisi.....	37
1.3.2.1.1.1.5. Gerçekleştirme Görevlisi	38
1.3.2.1.1.1.6. Muhasebe Yetkilisi.....	39
1.3.2.1.1.2. İç Kontrolün Unsurları	40
1.3.2.1.1.2.1. Ön Mali Kontrol	41
1.3.2.1.1.2.2. İç Denetim.....	42
1.3.2.1.1.2.2.1. İç Denetim	
Türleri.....	47
1.3.2.2. Bütçenin Yasama Denetimi.....	48
1.3.2.2.1. Bütçenin Uygulanması Aşamasında Yapılan Yasama	
Denetimi.....	48
1.3.2.2.2. Bütçenin Uygulanmasından Sonra Yapılan Yasama	
Denetimi.....	50
1.3.2.2.2.1. 5018 Sayılı KMYK Kanunu Kapsamında	
Yasama Denetimi.....	50
1.3.2.3. Bütçenin Yargısal Denetimi	54
1.3.2.3.1. Dış Denetim	54

BÖLÜM II

SAYIŞTAY

2.1. Yüksek Denetim Kurumu Olan Sayıştayların Doğuşu ve Genel Özellikleri.....	57
2.2. Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi	58
2.2.1. Dünya'da Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi.....	58
2.2.1.1. Fransız Sayıştay'ının Tarihsel Gelişimi	60
2.2.1.2. İngiltere Sayıştay'ının Tarihsel Gelişimi	61
2.2.1.3. ABD Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi	62
2.2.1.4. İtalya Sayıştay'ının Tarihsel Gelişimi.....	62
2.2.1.5. Almanya Sayıştay'ının Tarihsel Gelişimi	63
2.2.2. Türkiye'de Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi.....	64
2.2.2.1. Osmanlı Döneminde Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi.....	64
2.2.2.2. Cumhuriyet Döneminden Günümüze Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi.....	65
2.3. Sayıştay'ın Anayasal ve Yasal Dayanağı	68
2.3.1. Sayıştay'ın Anayasal Dayanağı	68
2.3.1.1. 1876 Kanun-i Esasi de Sayıştay	68
2.3.1.2. 1924 Anayasasında Sayıştay	69
2.3.1.3. 1961 Anayasasında Sayıştay	69
2.3.1.4. 1982 Anayasasında Sayıştay	70
2.3.2. Sayıştay'ın Yasal Dayanağı.....	71
2.3.2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Sayıştay.....	71
2.3.2.2. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Çerçevesinde Sayıştay	72
2.4. Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı.....	73
2.4.1. Başkanlık, Yargı, Karar Organları ve Sayıştay Mensupları.....	73
2.4.1.1. Sayıştay Başkanlığı	75
2.4.1.1.1. Sayıştay Başkanı	75
2.4.1.1.2. Başkan Yardımcıları	75
2.4.1.2. Yargı ve Karar Organları	76
2.4.1.2.1. Daireler	76
2.4.1.2.2. Temyiz Kurulu	76
2.4.1.2.3. Genel Kurul	77

2.4.1.2.4. Daireler Kurulu	77
2.4.1.2.5. Rapor Değerlendirme Kurulu.....	78
2.4.1.2.6. Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulu.....	78
2.4.1.2.7. Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu	79
2.4.1.2.8. Yüksek Disiplin Kurulu.....	79
2.4.1.2.9. Başsavcılık.....	80
2.4.1.3. Sayıştay Mensupları.....	81
2.5. Sayıştay'ın Görevleri	82
2.5.1. Sayıştay'ın Denetim Görevi	83
2.5.1.1. Sayıştay'ın Düzenlilik Denetimi.....	84
2.5.1.1.1. Sayıştay Tarafından Yapılan Mali Denetim....	85
2.5.1.1.2. Sayıştay Tarafından Yapılan Uygunluk Denetimi.....	85
2.5.1.2. Sayıştay Tarafından Yapılan Performans Denetimi.....	86
2.5.2. Sayıştay'ın Raporlama Görevi	87
2.5.2.1. Genel Uygunluk Bildirimi	88
2.5.2.2. Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu.....	90
2.5.2.3. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu	91
2.5.2.4. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu	92
2.5.2.5. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Denetim Raporları.....	93
2.5.2.6. Diğer Raporlar	94
2.5.3. Sayıştay'ın Yargılama Görevi	94
2.5.4. Sayıştay'ın Görüş Bildirme ve Diğer Görevleri	98

BÖLÜM III

YÜKSEK DENETİMİN ULUSAL BOYUTU

3.1. Dünya'da Mevcut Sayıştay Örgütlenmeleri	99
3.1.1. Ofis Tipi Sayıştaylar (Anglo Sakson, Parlamenter Model)	99
3.1.1.1. Ofis Tipi Sayıştaylardan İngiltere Örneği	100
3.1.1.2. Ofis Tipi Sayıştaylardan Amerika Örneği.....	102
3.1.1.3. Ofis Tipi Sayıştaylardan Kanada Örneği.....	103
3.1.1.4. Ofis Tipi Sayıştaylardan İsveç Örneği.....	104
3.1.1.5. Ofis Tipi Sayıştaylardan Norveç Örneği	105

BÖLÜM IV**SONUÇ**

4.1. Sonuç 121

KAYNAKÇA..... 123

ÖZGEÇMİŞ140



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AFROSAI	: Afrika Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
ARABOSAI	: Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
ASOSAI	: Asya Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
CAROSAI	: Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
ECOSAI	: Ekonomik İşbirliği Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
EUROSAI	: Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
GAO	: Genel Hesap Verilebilirlik Ofisi
INCOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü Kongresi
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Örgütü
ISSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
KİT	: Kamu İktisadi Teşekkülleri
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
NAO	: Ulusal Denetim Ofisi
OLACEFS	: Latin Amerika ve Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
PASAI	: Pasifik Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ**Sayfa**

Tablo 1. Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı	74
---	----



BÖLÜM I

GİRİŞ

Tarihi çok eskilere dayanan denetim kavramı, insanın çevresindekiler üzerine hakimiyet kurma güdüsüyle ortaya çıkmış ve insanların topluluk halinde yaşamaya başlaması ile vazgeçilemez bir olgu olmuştur. Geçmişten günümüze gelinceye kadar siyasal, toplumsal, ekonomik ve kültürel sahada yaşanan gelişmeler ışığında denetim kavramına da farklı anlamlar yüklenmiş, demokratik yönetim şekillerinin ortaya çıkması ile birlikte denetimde günümüzdeki anlamını karşılamaya başlamıştır.

Tarihi milattan önceye dayanan denetim kavramının günümüzde kamu kesimi üzerinde kullanımı, “bütçe” olarak adlandırılan mali araç vasıtasıyladır. En genel ifade ile bütçe, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgedir. Önemli bir denetim aracı olarak kullanılan bütçeler sayesinde parlamento, yürütme erkininin yaptığı faaliyetleri kontrol edebilmektedir.

Bütçenin bir hak olarak yerleşmesi ise uzun yılları alan mücadeleler ve savaşlar sonucunda mümkün olabilmektedir. Kamu gelir ve giderlerinin çeşit, cins ve tutarını belirleme yetkisi olarak da ifade edilen bütçe hakkı, parlamenter yönetim şekillerinin oluşması ile kamu gelir ve giderlerini kullanma yetkisi verilen yürütme erkinin parlamento tarafından denetlenmesi sonucunda ortaya çıkmıştır. Özetle kamu kesimi üzerinde etkin denetimin sağlanması bütçe hakkıyla yakından ilişkili olup, bütçe hakkının etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını etkin denetim yapıp yapılmadığıyla anlayabiliriz.

Ülkemizde kamu kesimi denetiminin gelişim süreci, kamu mali yönetiminde başat kanun olarak itam edilen 1927 tarihli 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunu çerçevesinde şekillenmiş olup, ilgili kanun yaklaşık 80 yıl uygulamada kalmıştır. Çağımızda gerek ekonomik ve siyasal alanda gerekse toplumsal ve kültürel alanda sürekli bir değişim ve gelişimin yaşanması, dünya devletine doğru giden süreçte ülkeleri yaşanan değişim ve gelişime ayak uydurma mecburiyetinde bırakmıştır. Dünyada 1980’li yıllardan sonra yaşanan radikal değişim süreci ve esen küreselleşme rüzgarı tüm ülkeleri derinden etkilemiş ve dünya kamu mali yönetim ve kontrol alanında yeniden yapılanma sürecine girmiştir. Dünya ülkelerinde girilen değişim ve dönüşüm hareketi Türkiye’nin de bu rüzgara kapılmasını ve reform sürecine girmesini zorunlu kılmış ve

Mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun çağın gereklerini yakalayamaması, eksiklikleri barındırması gibi nedenlerle kamu mali yönetimi alanında yeni bir kanuna ihtiyaç duyulmuştur. Bu kapsamda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hazırlanarak kanun 2003 tarihinde yürürlüğe girmiş fakat bazı gecikmelerle 2006 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. Yaklaşık 80 yıl uygulamada kalan ve kamu mali yönetiminin anayasası olarak anılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunu uygulamadan kalkmıştır. Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemimiz 5018 sayılı KMYK kanunu çerçevesinde şekillenmiştir. Bu kanun kapsamında çeşitli düzenlemeler yapılmış tezimizin ana konusunu oluşturan bütçenin denetimi ise iç kontrol ve dış denetim şeklinde iki ayak üzerine oturtulmuştur. İlgili kanunda idari denetim iç kontrol kavramı çerçevesinde icra edilirken dış denetim ise yüksek yargısal kurum statüsünde olan Sayıştay tarafından icra edilmektedir.

Bütçenin dış denetim görevini üstlenen ve ülkemizde yüksek denetim kurumu niteliğine haiz tek kurum olan Sayıştay uluslararası literatürde yüksek denetim kurumu olarak ifade edilmekte olup, esasında parlamenter demokratik sistemin ortaya çıkması ile birlikte doğmuştur. Bütçe denetimi teknik bilgi ve uzmanlık gerektiren bir faaliyet olduğu için yasama organı adına bu faaliyeti yürüten kurum Sayıştay'dır. 5018 sayılı kanun Sayıştay'a dair yeni düzenlemeler getirmiş olup Sayıştay'ın denetim kapsamı genişletilmiş, performans denetiminin ağırlığı arttırılmış ve meclise raporlanması gereken rapor sayısı çeşitlendirilmiştir. KMYK kanunu ile getirilen yenilikleri mülga 832 sayılı Sayıştay kanunu karşılayamaz duruma gelince KMYK kanununa paralel bir Sayıştay kanunu yaratmak zorunlu hale gelmiş ve bu çerçevede 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. Yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemimiz 5018 sayılı kanun ve bununla tutarlı olarak hazırlanan 6085 sayılı kanun çerçevesinde şekillenmiştir. 6085 sayılı kanun ile birlikte Sayıştay'ın idari yapısında değişiklik yapılmış ve özellikle Sayıştay'a 1996 yılında verilen performans denetimi yapma yetkisi ilgili kanunda performans bilgisinin ölçümüne indirgenmiştir.

Ülkelerde ki hukuki anlayış çerçevesinde şekillenen Sayıştay tiplerine bakıldığında Ofis Tipi ve Kurul Tipi olmak üzere iki tip Sayıştay örgütlenmesi olduğu görülmektedir. Anglosakson geleneğini yürüten Common-Law hukuk sisteminin özümsemiği ülkelerde parlamento adına denetim yapmakla yükümlü olan Ofis Tipi Sayışlar, hem düzenlilik hem de performans denetimi yapmakta ve denetimleri sonucunda elde edilen bilgileri genel uygunluk bildirimi veya raporuyla parlamentoya sunmakla yetkilendirilmişlerdir. İngiltere, Amerika ve Kanada gibi ülkelerin benimsediği ofis tipi

Sayıştaylar'ın yargılama fonksiyonu bulunmamaktadır. Romano-Germanik ve Civil Law hukuk sistemlerini özümseyen ülkelerde var olan Kurul Tipi Sayıştaylar ise düzenlilik ve performans denetimi yanında raporlama ve yargılama görevlerini icra etmektedirler. Kurul Tipi Sayıştaylar kendi içinde yargılama fonksiyonu olan ve olmayanlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Belçika, İtalya, Fransa ve ülkemizin de aralarında bulunduğu Kurul Tipi Sayıştaylar Yargı yetkisine haizken Almanya, Hollanda, Japonya ve Avrupa Birliği Sayıştaylarının yargılama fonksiyonu bulunmamaktadır.

Tüm dünyada ekonomik ve siyasal sahada görülen küreselleşme eğilimi ve yeniden yapılanma girişimleri birçok alan gibi kamu denetimi alanını da derinden etkilemiştir. Dünyanın tek ve bir bütün olduğu fikri, dünyanın bir bölgesinde yaşanan siyasi, mali ve sosyal olayların dünyanın diğer bölgelerini etkileyeceği düşüncesi ülkeleri ortak hareket etme konusunda körüklemiş ve kamunun denetiminde ulusal boyutun yetersizliği nedeniyle küresel ölçekli yüksek denetim örgütüne ihtiyaç duyulmuştur. Bu kapsamda dünya Sayıştayları arasında ortak bir dil oluşturmak gayesiyle 1953 yılında uluslararası yüksek denetim kurumları örgütü olan INTOSAI kurulmuştur. Amacı dünya Sayıştayları arasındaki iletişimi güçlendirerek ortak bir yapı oluşturmaktır. Dünyanın yedi farklı bölgesinde yapılandırılan bölgesel çalışma örgütleri ve üç yılda bir düzenlenen kongreleriyle INTOSAI yüksek denetim alanında önemli başarılar elde etmiştir.

Bu kapsamda üç bölümden oluşan tezin denetim başlıklı birinci bölümünde denetim hakkında teorik bilgiye yer verilmiş olup, ülkemizde kamu mali yönetimi ve denetimine ışık tutan 5018 sayılı KMYK kanunu çerçevesinde kamu kesimi denetimi açıklanmaya çalışılmıştır. Birinci bölüm başlığı altında denetim kavramına, denetimin tarihsel gelişimine, denetim türlerine, bütçe ve bütçe hakkı kavramına, bütçe hakkının tarihsel gelişimine ve Türkiye'deki bütçe denetimine değinilmiştir.

Sayıştay başlıklı ikinci bölümünde Türk Sayıştay'ı kapsamlı bir biçimde incelenmiş olup, bu çerçevede ülkemizde ve dünyada Sayıştay'ın tarihsel gelişimine, Sayıştay'ın anayasal ve yasal dayanaklarına, Sayıştay'ın yetki görevleri ve teşkilat yapısına, Sayıştay'ın denetim kapsamına ve hazırlamakla mükellef olduğu raporlara değinilmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan yüksek denetimin ulusal boyutu başlıklı üçüncü bölümünde yüksek denetimin ulusal boyutuna değinilerek, dünyada mevcut Sayıştay

örgütlenmeleri hakkında bilgi verilmiş ve yüksek denetim konusunda rol oynayan uluslararası örgüt olan INTOSAI açıklanmaya çalışılmıştır.

1.1. Denetim

1.1.1. Denetim Kavramı

İnsanlık tarihi kadar eski bir geçmişe sahip olan denetim kavramı, insanın saymayı öğrenmesi ile başlamış, insanların toplum halinde yaşaması ile vazgeçilmez bir olgu haline gelmiş ve belirli kademeleri aşarak bu güne ulaşmıştır (Özer, 1997, s. 4). Elde edilen bulgulardan yola çıkarak denetimin tarihinin çok eski dönemlere dayandığını söylesek de bugünkü anlamda siyasal ve sosyo-ekonomik boyutlarıyla ele alınan denetimin doğuşu demokratik yönetim sistemlerinin yaygınlaşmasıyla başlamıştır. Çünkü demokratik oluşumların temeli, mutlak iktidarın yetkilerine kısıtlamalar getirilmesi ile kamusal eylem ve işlemler üzerinde halkın denetim ve gözetim yetkisi sağlamasına dayanmaktadır (Köse, 1999, s. 65).

Latince bir kökene dayalı olan, iştirme ya da dinleme anlamlarında kullanılan ve Anglo –Sakson ülkelerinde “auditing” olarak ifade edilen kavram dilimize denetim olarak aktarılmıştır (Bozkurt, 1998, s. 17). Denetim, teftiş, kontrol ve revizyon kelimelerini içine alan geniş kapsamlı bir kavramdır (Özyürek, 2012, s. 98). Denetim ve kontrol kelimeleri birbirlerine çok benzemekle birlikte aralarında çok küçük anlam farklılıkları bulunmaktadır. Uluslararası yazında denetim ve kontrol kelimeleri üzerinde bir kavram birliği sağlanmasına rağmen ülkemizde böyle bir kavram birliği söz konusu değildir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2011, s. 286).

Türk Dil Kurumu, “*denetimi*” “bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek”; “*kontrolü*”, “bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, denetlemek; “*teftişi*” ise “bir görevin yolunda yürütülüp yürütülmediğini anlamak için araştırmak, denetlemek” ve “*revizyonu*” “yeniden gözden geçirip düzeltme” şeklinde ifade etmektedir (TDK, 2017).

Denetim, kontrol (control), revizyon, teftiş (inspection) ve murakabe, tahkik, gözleme kelimelerinin çoğu kez eşanlamlı olarak kullanılması bir kavram kargaşasına yol açmaktadır. Bu kargaşa, bu hizmetleri icra eden görevlilerin yetkilerinin tanımlanmasında da problemlere neden olmuştur (Özer, 1997, s. 10). Latince kökene dayalı olan kontrol sözcüğü contra (mukabil, zıt) ve rotulus (lise, kağıt, defter)

sözcüklerinin birleşimi olan “Contrarotula” kelimesinden türemiştir. Kontrol, kayıtlar vasıtasıyla bir işin, eylemin doğru ve sistemli bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin ortaya çıkarılması için yapılan araştırma ve incelemelerdir (Altuğ, 2000, s. 1). Belirli amaçlara ulaşmak için alınan önlemler kontrol faaliyetini oluşturmaktadır (Başpınar, 2005, s. 36). Latince “*devidere*” sözcüğünden türeyen revizyon, gözden geçirme, yeniden inceleme anlamlarında kullanılmaktadır. Kontrol ve denetim kelimeleri ile eş anlamlı olarak kullanılan Latince “*Inspicere*” kelimesinden türeyen teftiş kelimesi ise incelemek, gözden geçirmek, yoklamak anlamlarına gelmektedir (Özer, 1997, s. 10). Teftiş yürütülen faaliyetlerin usulüne uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını tespit etmek amacıyla yapılan bir işlemdir (Başpınar, 2005, s. 36). Murakabe ise, Arapçada “*rakb*” kökünden gelmekte ve gözetiminde bulundurma, bakıp gözetme anlamlarında kullanılmaktadır (Altuğ, 2001, s. 1). Denetim aslında önceden murakabe olarak tanımlanan kelimenin bugün atfedilen halidir (Özdemir, 2015, s. 6).

Geçmişten günümüze gelinceye kadar hem devlet yönetiminde hem de iktisadi ve mali alanda yaşanan gelişmeler ışığında denetim kavramı farklı şekillerde tanımlanmıştır (Özdemir, 2015, s. 6). Bu yüzden denetim konusunda çok çeşitli tanımlamalar mevcuttur. Bunlardan bazıları şu şekildedir. Genel bir ifade ile denetim, bir işin veya bir eylemin kanunlar ve biçimsel kurallarla tutarlı olup olmadığını belirlemek için uygulamadan önce, uygulama sırasında ve uygulama dönemi bittikten sonra inceleme şeklinde yazılı ya da sözlü olarak yerine getirilen işlemler silsilesidir (Ayanoglu, 2013, s.72). Klasik ifade ile denetim yolsuzluğun önüne geçmek maksadıyla yapılan faaliyetlerin usulüne uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir (Seviğ, 1995, s. 9). Denetim esasında bir araştırma işlemidir. Yürütülen faaliyetlerin yasal düzenlemelere uygunluğu yanında, etkinlik kriteri çerçevesinde yürütülüp yürütülmediğinin araştırılmasıdır (Altuğ, 2004, s. 20). Denetim bir birey, kurum ya da bir kuruluşun şekli, işlerliği ve yaptığı faaliyetlerin kanun, tüzük, yönetmelik gibi daha önceden belirlenmiş ölçütler kapsamında incelenmesi ve bu ölçütlerle kıyaslandığında bir çelişki, yanlışlık, noksanlık ihtiva edip etmediğinin açıklığa kavuşturulması için yapılan bir gözden geçirme işlemidir (Altuğ, 2000, s. 3). Bir başka ifade ile denetim, ekonomik olay ve faaliyetlere ilişkin önermeleri önceden belirlenmiş kriter ve kıstaslara göre analiz etmek, bu kriter ve kıstaslara uygunluğun seviyesini araştırmak ve elde edilen bulguları ilgililere aktarmak maksadı ile objektif bir biçimde delil toplayan ve değerlendiren planlı ve programlı bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Erdoğan, 2006, s. 1).

Hukuki açıdan denetim, kamu kurumları ile özel hukuk hükümlerine göre oluşmuş kurumların yasa, yönetmelik, tüzük ve diğer hukuki hükümlerle tutarlı faaliyet gösterip göstermediklerinin incelenmesidir (Barçın, 2012, s. 6).

Modern anlamda denetim, ihtimale dayalı amaç ve ölçütler kapsamında ortaya çıkan sonuçların verimlilik, ekonomiklik ve tutumluluk düzeylerini ölçmek, kıyaslamak ve çıkan sonuçları değerlendirmek yani bir örgüt ya da kuruluşun yürüttüğü faaliyetlere dair beyan ettiği bilgilerin kabul edilmiş kıstaslara uygunluk seviyesini ortaya çıkarmak ve kaydetmek maksadıyla ekonomik faaliyet ve olaylara dair bilgilerin objektif bir biçimde toplanması, incelenmesi ve gerekli mercilere iletilmesi şeklinde yapılan eylemler bütünüdür (Korkut, 2007, s. 12-13). Bu bağlamda denetim, özellikle devlet kurumu içinde yer alan idarelerin yasalar çerçevesinde incelenmesidir.

1.1.2. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Tarihsel süreç içerisinde denetime ilişkin ilk bilgilere M.Ö. 3000 yılı civarında Ninova kentinde rastlanmaktadır (Köse, 2000, s. 34). Arşivlerdeki bulgulardan ve elde edilen kanıtlardan ulaşılan şudur ki; Mezopotamya’da devrin kralları tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek amacı ile bağımsız katiplere yetki vermiştir. Elde edilen bu bulgular bize o zamanlarda kamu mallarının hesabının ve muhasebesinin yapılması, hataların önlenmesi yanında yürütülen faaliyetlerde görev alanların görevlerini usulüne uygun bir biçimde yerine getirmelerini sağlamanın kaynağını da sunmaktadır (Özer, 1997, s. 4-5).

Yunan, Mısır ve Roma gibi eski uygarlıklarda da denetim kavramının etkin bir biçimde kullanıldığını söyleyebiliriz. Mısır ve Roma gibi medeniyetlerde kamuya ait hesapların incelendiğine ve bunun yanında mali denetimin geliştiğine dair bulgular mevcuttur. Ayrıca şehir devletlerinde oluşturulan organize denetim sistemi ile kamu sektöründe faaliyet gösteren yetkililere, halka bilgi verme sorumluluğu yüklenmiş böylece görevli memurların yolsuzluk yapmalarının önüne geçilmek istenmiştir (Bezirci ve Karasioğlu, 2010, s. 573). Yolsuzluklarla mücadele etmek amacıyla Roma ve Mısır uygarlıklarında para, idam ve hapis cezası gibi müeyyideler uygulanmıştır. (Parlak ve Parlak, 2012, s. 20) Roma, Mısır ve Yunan gibi medeniyetlerin yanında M.Ö 1122-256 yılları arasında Çin de hüküm süren Zhao Hanedanının devlet muhasebe sisteminin,

geniş çaplı bir bütçe düzenini kapsadığına ve bütün devlet birimlerinin kontrolünü içerdiğine dair bilgilere ulaşılmıştır (Avcı, 2014, s. 26).

Müslüman dünyasında denetim kavramının gelişim sürecine baktığımızda VII ve XIII yüzyıllar arasında kamu denetiminin ön plana çıktığını ve İslam halifelerinin özel kesim-kamu kesimi ayrımı gözetmeksizin bağımsız olarak muhasebe ve denetim birimleri oluşturduğuna dair bulgular mevcuttur. İslamiyet de ölümden sonra inanılan ahiret inancı, bireylerin dünyada sergiledikleri olumsuz hareketler neticesinde ahirette yaptıkları bu eylemlerin hesabını vereceklerine olan inançları ve Allaha karşı olan sorumluluklarının dünyadaki insanlara olan sorumlulukları ile aynı olduğu görüşü bireye farkındalık duygusu yüklemiştir (Özer, 1997, s. 5-6). Kutsal kitaplarda da denetime ilişkin olarak Yusuf Peygamberin Mısır Kralının rüyasını yorumlamasının ardından tahılların toplanması ve depolanması gibi görevlere getirilmesi ve bundan dolayı V.P Fillios'un, Yusuf Peygamberi denetçilerin başı olarak gördüğü gibi bilgiler yer almıştır (Turhan, 2009, s. 5).

Sanayi devrimine kadar bu şekilde işleyen denetim faaliyeti, sanayi devriminin gerçekleşmesi ve iktisadi yaşamın canlanması ile kamu tarafından alınan kararların ve yapılan eylemlerin denetimi farklı açılardan ele alınmaya başlamıştır. Bu ülkelerin anayasalarında da işlenmeye başlanmıştır (Kuluçlu, 2006, s. 3). Sanayi Devrimi akabinde Avrupa'da günümüz denetim sistemine benzer bir denetim sistemi oluşturulmuştur (Tek ve Çetinkaya, 2004, s. 3). Modern anlamda bir denetim sisteminin ortaya çıkması ise İkinci Dünya Savaşının ardından Amerika'da yaşanmıştır (Sezer ve Kavakoğlu, 2011, s. 43). İkinci dünya savaşından sonra hataları bulup ortaya çıkarmaya yoğunlaşan denetçi profili değişmiş ve bir meslek grubu olma güdüsüyle hareket eden denetçi profili benimsenmiştir. Belirli bir eğitime tabi tutulmak ve mesleki yeterliliğe sahip olmak denetçi olma koşulu olarak öne sürülmüştür (Kupalı, 1999, s. 34).

Türkiye'de denetim kavramının gelişimine baktığımızda cumhuriyet öncesi dönemde denetimin ne zaman ortaya çıktığı hususunda kesin bir bilgi mevcut olmamakta ancak devlet yönetiminde denetim hizmetlerinin bağımsız bir şekilde yürütüldüğüne dair bulgular vardır. Osmanlı devletinde devlet menfaatini korumak amacıyla her çeşit mali konularla ilgili kadılara tam yetki verilmiştir. II. Mahmut döneminden sonra merkezi hükümet modern anlamda şekillenmiş ve Avrupa örnek alınarak bakanlıklar oluşturulmuştur (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 575). Maliye

Teftiş Kurulu, İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu ve Adliye Teftiş Kurulu şeklinde denetim birimleri oluşturulmuş bu birimlerde görev yapan kişiler de müfettiş olarak adlandırılmıştır. Bu birimlerin oluşturulması ile birlikte denetim hizmeti bağımsız bir biçimde icra edilmiştir (Kandeğer ve Alıcı, 2012, s. 92). Bunun yanında mali alanda yeniden yapılanmalar başlamış sorun yaşayan birimleri denetlemek amacıyla çeşitli isimler altında komisyonlar oluşturulmuştur (Kış, 2013, s. 1393).

Cumhuriyetten sonraki dönemde asıl denetim faaliyeti, muhasebe hizmetlerinde bağımsız çalışan ve dürüst olarak görülen bazı kişilere vergi denetimi yapma görevi addedilmesiyle başlamaktadır. 1987 yılına gelinceye kadar ülkemizde finansal tabloların denetimi Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatı kapsamında işlemiştir. Ayrıca denetim kavramı ilk kez TTK’ da yer almıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 575).

1.1.3. Denetim Türleri

1.1.3.1. Denetimin Yapıldığı Kesim Açısından Denetim Türleri

Denetimin yapıldığı kesim açısından denetim türleri, özel kesim denetimi ve kamu kesimi denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.3.1.1. Özel Kesim Denetimi

Özel kesim denetimi, özel sektör şirketlerinin ya kendi içlerinde oluşturulan denetim birimlerince ya da dışarıdan bir denetim birimince denetlenmesi işlemidir.

1.1.3.1.2. Kamu Kesimi Denetimi

Kamu kesimi denetimi, ya merkezi veya mahalli idareye bağlı bir şekilde ya da kamu kesimi içinde hiçbir yere bağlı olmadan faaliyetlerini yürüten denetçilerce kamu kesimi içerisinde yer alan birimlerin denetimidir (Demirbaş, 2001, s. 38).

1.1.3.2. Denetimi Yapan Kurum Açısından Denetim Türleri

Denetimi yapan kurum açısından denetim türleri iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.1.3.2.1. İç Denetim

İç denetim, belirli kurum, işletme ya da örgütün yaptıkları faaliyetlerin yine aynı kurum, işletme ya da örgüt içinden uzman kişilerce incelenmesi işlemidir (Arslan, 2010, s. 66). Kurum yönetimi tarafından yolsuzlukları, yapılacak hataları önlemek ve etkin olmayan faaliyetleri minimize etmek amacıyla aynı kurum bünyesinden görevlendirilen kişilerin yaptığı araştırma ve inceleme faaliyetidir (Tufan ve Görün, 2013, s. 117). Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından yapılan tanımlamaya göre iç denetim, kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak için tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir (Uzun, 2009, s. 1). İç denetim faaliyeti sayesinde kurumsal yönetim, iç kontrol yapısı ve risk yönetimi değerlendirilerek bu süreçlerin gelişmesine olanak tanınmaktadır (Türedi, Karakaya ve İldem, 2015, s. 65).

1.1.3.2.2. Dış Denetim

Dış denetim, kurumun, işletmenin ya da örgütün kendi dışından denetim organı tarafından denetlenmesi işlemidir. Kendi içinde düzenlilik ve performans denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.1.3.2.3. Yüksek Denetim

Yüksek denetim kurumları tarafından yapılan denetim türüne yüksek denetim denilmektedir. Uluslararası yazında ise yüksek denetim, kamunun dış denetimi anlamında kullanılmaktadır.

1.2. Bütçe Kavramı ve Bütçe Hakkı

1.2.1. Bütçe Kavramı

Kamu kesiminde yapılması öngörülen faaliyetleri ortaya çıkarmak ve bu faaliyetlerin yapılabilmesi için gerekli olan giderleri belirlemenin yanında bu faaliyetleri yerine getirebilmek için gerekli olan kaynağın nasıl sağlanacağını da bilinmesi gerekmektedir. Konuyu kamusal açıdan ele aldığımızda devletin yapmakla mükellef olduğu mali, iktisadi ve sosyal fonksiyonları icra edebilmesi için bu kapsamda bir bütçe

hazırlaması gerekmektedir (Akdoğan, 1997, s. 307). İşte devlet olmasının verdiği bu güce dayanarak gerekli kaynakları temin etmek, yapılacak hizmetleri öncelik sırasına göre dizmek, mevcut kaynaklar ile yapılacak hizmetleri karşılaştırmak devletin asli fonksiyonudur (Akgündüz, 1997, s. 167).

Batılı ülkelerde ortaya çıkıp gelişme gösteren ve Latince bir kökene dayalı olan bütçe, “bulga” kelimesinden türemiştir. 17. yüzyılda İngilizcede budget olarak ifade edilen terim Latince de para torbası, deri çanta, çekmece, kamu cüzdanı gibi anlamlara karşılık gelmektedir (Tügen, 2013, s. 1). İngiltere’de bütçe görüşmelerinin yapılacağı zaman Maliye Bakanının gerekli belge ve dokümanları deri bir çanta içinde meclise getirdiği ve bütçe tartışmalarının bu çantanın açılması ile başlatıldığı bilinmektedir (Mutluer, vd. 2011, s. 7). Bu yüzden parlamentonun, devletin masraflarını görüşmek üzere yapacağı özel toplantıya deri çantanın açılacağı toplantı anlamına gelen “opening of the budget cession” adı verilmiştir. Zamanla Bougette, budget halini almış, budget ise çantalıktan çıkarak bütçeyi ifade etmeye başlamıştır (Gürsoy, 1980, s. 1) Şu an bile İngiltere’de bütçe görüşmelerinin başlaması esnasında Maliye Bakanının yaptığı bütçeyi takdim konuşmasına “opening the budget” denilmektedir (Mutluer, vd. 2011, s. 7).

Kamu bütçesinin taşıdığı siyasi, mali, iktisadi ve hukuki niteliklerinden dolayı tanımı konusunda henüz bir birlik sağlanamamış ve çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Türk Dil Kurumu bütçeyi, devlet ve öteki kuruluş veya toplulukların belirli bir dönem içindeki gelir ve giderlerinin oranlama niceliklerini önceden belirleyen, onaylayan ve bu işlemlerin yapılmasına izin veren kanun veya karar şeklinde ifade etmiştir (TDK, 2017) Dünya genelinde yapılan tanımlamalara baktığımızda Fransız maliyeci Allix’e göre bütçe; *“devletin belli bir süre içindeki gelir ve harcamalarını tahmini olarak belirleyen, gelirlerin toplanmasına harcamaların yapılmasına izin veren bir tasarruftur.”* Bir başka Fransız maliyeci Rene Stourm’e göre bütçe, *” kamu gelir ve masraflarının mali yıl girmeden önce yapılan tahminleri ile bu tahminlerin tasvip edildiğini belirleyen bir parlamento tasarrufudur”*. Paul Lorey-Bealieu’a göre bütçe *“gelecekteki belirli bir döneme ilişkin olarak, devletin veya başka bir kurumun gelir ve gider tahminlerinin ne olacağını saptayıp, biçimi, niteliği belli cetveller haline getirilmesi, ardından gelirlerin toplanıp masrafların yapılması için yetkili makamlara bunların tasdik ettirilmesi ile ortaya çıkan mali dokümana verilen ad”* şeklinde tanımlamıştır (Edizdoğan, 1995, s. 4). Mutluer-Öner-Kesik bütçeyi; *“merkezi yönetime dahil kuruluşların belirli bir dönem içindeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanma esaslarını gösteren belge”*

olarak tanımlanmıştır (Mutluer, vd. 2011, s.8). Edizdoğan’a göre bütçe ise; *“ulusal ihtiyaçları karşılayan bir yönetim planı, iktisadi politikanın bir aracı, hükümetin kamu fonlarını nasıl kullanacağına dair yasama organına ve millete sunduğu mali bir rapor, önerileri eyleme dönüştürecek yasama kararlarının alınması için bir istek, ulusal hedefleri ve onlara ilişkin verileri incelemek için bir araya getirilen bir belge ve hükümet programlarının daha verimli ve etkin bir şekilde icrasını mümkün kılan bir araçtır”* (Edizdoğan, 1995, s. 6). Sayar’a göre bütçe; *“devlet, il ve belediye gibi kamu tüzel kişileri ile yarı resmi ya da özel teşekkül ve toplulukların, belirli bir dönem içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden bunların yapılmasına izin veren bir kanun, nizamname, kararname ya da idari bir tasarruftur”* (Sayar, 1980, s. 7). Feyzioğlu’n’a göre bütçe; *“devletin veya diğer kamu tüzel kişilerinin gelecek belirli bir dönem içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların yürütülüp uygulanmasına izin veren bir hukuki tasarruftur”* (Feyzioğlu, 1981, s. 15). Ay’a göre bütçe; *“devletin ve diğer kamu tüzel kişilerinin gelecek belli bir dönem içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden bunların yürütülüp uygulanmasına izin veren bir kanundur”* (Ay, 2014, s. 210). Erginay’a göre bütçe, *“devlet gelir ve giderlerinin karşılıklı olarak gösterildiği belgedir”* (Erginay, 1975, s. 189). Batirel’e göre bütçe, *“ kamu kesiminin gelecek bir dönem için kaynak harcama dengesini yansıtan ve parlamenter demokrasilerde yasama organının, yürütme organına kamu harcaması yapma ve kamu gelirlerini toplama konusunda verdiği yetkiyi gösteren belge”* şeklinde tanımlanmıştır (Batirel, 1984, s. 1). Pehlivan’a göre bütçe; *“devletin gelecek bir dönem için gelir ve gider dengesini gösteren ve parlamenter demokratik yönetim sistemi ile idare edilen ülkelerde yasama organının yürütme organına kamu gideri yapmak ve kamu gelirlerini toplamak hususunda verdiği yetkiyi gösteren belgedir”* (Pehlivan, 2002, s. 229).

Ülkemizde kamu mali yönetimi alanında çıkarılan kanunlar kapsamında bütçenin tanımına bakacak olursak 1927 yılında yürürlüğe giren ve 2003 yılına kadar yaklaşık seksen yıl uygulamada kalan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu bütçeyi *“devlet daire ve müesseselerinin yıllık gelir ve gider işlemlerini gösteren ve bunların yürütülüp uygulanmasına izin veren bir kanun”* şeklinde tanımlamıştır (Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 1927, Madde 5). Bu tanımlamaya göre bütçe, yürütme organına gelirlerin toplanması konusunda yetki, giderlerin yapılması konusunda izin veren bir kanundur.

2003 yılında kabul edilen, 2006 yılında tüm hükümleri ile uygulanmaya başlayan ve kamu mali yönetimi alanında milat olarak ifade edilen 5018 sayılı Kamu Mali

Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre bütçe, “*belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge*” biçiminde tanımlanmıştır (KMYKK, 2003, Madde:2).

Bütçe için yapılan değişik tanımlamalardan yola çıkarak bütçenin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz;

- Bütçe hükümetin gelirleri toplamasına izin, harcamaları yapmasına yetki veren bir yasadır.
- Bütçe, gelecek bir yılda devletin gelir ve gider öngörülerini gösteren bir dokümandır.
- Bütçe, hükümetin gelecek bir yılla ilişkili olarak uygulayacağı politikayı gösteren bir belgedir.
- Bütçe, devletin sosyal, siyasi, iktisadi ve mali araçlarını uygulamada kullandığı maliye politikası aracıdır.
- Bütçe, hükümetin yapmakla mükellef olduğu fonksiyonlarını icra edebilmesi için hazırlanan bir finansman cetvelidir.
- Bütçe, devletin bir yıl içinde yapacağı hizmetleri listeleyen ve belirli bir takvime göre yürürlüğe koyduğu bir belgedir.
- Bütçe, kamu mali işlemlerinin ayrıntılı ve şeffaf bir biçimde görünmesini sağlayan bir dokümandır (Orhaner, 2007, s. 34).

1.2.2. Bütçe Hakkı

Rasyonel ve sorgulayıcı insanoğlu, bütçenin bir hak olarak kavranmasında büyük rol oynamıştır. Tabi ki bütçenin bir hak olarak yerleşmesi uzun yılları alan kanlı mücadeleler ve savaşlar neticesinde gerçekleşmiştir. Otoriter rejime karşı edinilen bu hak bir anlamda kamu gelir ve giderlerinin çeşit ve tutarını belirleme yetkisi olarak tanımlanabilir (Canbay ve Gerger, 2012, s. 161). Tarihe baktığımızda bütçenin müessesleşmesinin ardından demokratik yönetim şekillerinin ortaya çıktığını ve demokrasi kavramının yönetim biçimlerinin ayrılmaz bir parçası haline geldiğini görmekteyiz (Karaman, 2015, s. 4).

Mutlak monarşiden demokrasiye geçişin anahtarı olan bütçe hakkı, yürütme organının bütçeyi öngörölmüş kanun hükümlerine, belirlenmiş kurallara uygun bir biçimde kullanıp kullanmadığının yasama organı olan parlamento tarafından

denetlenmesi şeklinde ifade edilebilir (Narter, 2012, s. 37). Bütçe hakkı konusunda yapılan tanımlamalara baktığımızda James Madisson a göre bütçe hakkı, her türlü problemin çözülmesi ile yansız ve faydalı bütün tedbirlerin uygulanması hususunda hiçbir yasal oluşumun milleti temsil eden vekillere sağlayamayacağı gücü sağlayan etkin, kusursuz bir araç ve vekiller aracılığıyla kapsam alanı gittikçe büyüyen bir vasıtaadır (Avcı, 2015, s. 70). Gürsoy'a göre bütçe hakkı, devletin yapmakla yükümlü olduğu hizmetlerin neler olacağına karar verilmesi, hangi hizmete ne kadar para ayrılacağına rasyonel ölçüde belirlenmesi, kamusal hizmetlerin temini için gerekli olan kaynakları toplamının halk üzerinde yaratacağı yükün ağırlığının ne olacağı gibi konularının belirlenmesi görevinin halka ve halkı temsil eden meclise verilmesi durumudur (Gürsoy, 1980, s. 56). Yani genel bir değişle bütçe hakkı, parlamento tarafından faaliyetlerini sürdürebilmesi için yürütme erkine harcama yapma ve gelir toplama yetkisinin verilmesi şeklinde ifade edilebilir (Çeliker, 2009, s. 3).

Kamusal hizmetlerin miktar ve bileşenini belirleme görevinin bütçe hakkı olarak ifade edilmesinden yola çıkarak bütçe hakkının üç faktörden oluştuğunu söyleyebiliriz. Bunlar;

- Kamusal ihtiyaçlar ve bunları kamu hizmetlerine konu yapma sorunu,
- Kamusal ihtiyaçları karşılamak için gerekli olan kamu gelirlerinin çeşidi ve bunları toplama sorunu,
- Karar yetkisini kimin, ne zaman ve nasıl kullanacağı sorunu,

Yukarıda ifade edilen üç faktörün kesişim noktası tercih ve kararlarla ilgili olmalarıdır. Bütçe hakkı aslında, toplumun çıkarını maksimize edecek tercihleri uygulayan siyasi karar mekanizmasıdır (Edizdoğan, 1995, s. 18-19).

1.2.3. Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi

Parlamente sistemlerin ortaya çıkmasıyla birlikte halkın mali alanda söz sahibi olma girişimleri olarak ifade edilen bütçe hakkı, yaklaşık olarak 800 yıl süren demokrasi savaşı sonucunda elde edilmiştir (Yılmaz ve Biçer, 2010, s. 202). Yöneticilerin keyfi bir biçimde vergi salmalarına gösterilen halk tepkisi neticesinde elde edilen bu hak ile demokrasinin gelişimi aynı çizgide ilerlemiştir (Gürsoy, 1980, s. 57; Canbay ve Gerger, 2012, s. 161). Bütçe hakkının gelişim süreci üç etapta tamamlanmıştır. Bunlar, Vergi Alma Hakkı, Harcama Yapma Hakkı ve Her Yıl Bütçeyi Tasdik Hakkıdır (Batirel, 1984, s. 5) .

Birinci etapta vergi ve diğer kamu gelirlerinin meclisin onayından geçilmek koşuluyla alınabilir hale gelmesi yani milletin iradesi göz önüne alınarak vergi toplanması sağlanmıştır. Böylece bütçenin gelir bölümü yasal bir zemine oturtulmuştur. İkinci etapta gelirden sonra giderlerin, harcamaların yapılması konusunda da meclis onayının gerekliliği benimsenmiştir. En son aşama olan üçüncü aşamada ise devletin gelir ve giderlerine ait tasdik işlemlerinin meclis tarafından yıllık olarak onaylanması karara bağlanmıştır (Bağlı, 2012, s. 40).

1.2.3.1. Dünyada Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi

1.2.3.1.1. İngiltere’de Bütçe Hakkının Tarihi Gelişimi

Bütçe hakkına dair ilk hareketler İngiltere’de ortaya çıkmış, sonrasında Amerika ve Batı Avrupa’ya yayılmıştır (Edizdoğan, Gümüş, Çetinkaya, 2016, s. 368). İngiltere’de saray ve halk arasındaki ilk kıvılcımın hangi tarihte ateşlendiği tam olarak bilinmemekle birlikte İngiliz tarihçiler ilk yazılı belgenin Magna Carta olduğu konusunda hemfikirlerdir (Gürsoy, 1980, s. 58). İngiltere, Fransa gibi imparatorlukla yönetilen ülkelerde Krallık hazinesi vergi ve resimlerle, kralın mülk gelirlerinden oluşmakta ve krallar keyfi olarak vergi ve diğer gelirleri salmaktaydı. Krallığın mülk gelirleri ile karşılanan kamu giderlerinin zaman ilerledikçe artış ve çeşitlilik göstermesi sonucunda bu gelirler yetersiz kalmaya başlayınca krallar artan giderleri finanse etmek amacı ile halktan sık sık vergi toplamaya girişmişlerdir. Kralların keyfi vergi toplaması sonucunda ilk kez İngiltere’de Kral John tarafından kabul edilen Magna Carta Libertatum (1215) (Büyük Ferman Anlaşması) ile vergi toplama parlamentonun rızasına bağlanmıştır (Erginay, 1975, s. 191-192).

Magna Carta’nın 12. maddesinde: “*Hükümdar kendini esaretten kurtarmak, oğluna asalet ünvanı tayin etmek ve bir defaya mahsus olmak üzere büyük kızını evlendirmek için halktan harcamalara katılma payı (vergi) isteyebilir. Bu durum dışında kalan hallerde ancak genel meclisin kararı üzerine halk vergi ödemeye çağrılabilir. Halkı vergi ödemeye zorlayan irade ister kraldan ister Genel Meclisten gelsin yükleyeceği yükün makul(uygun) ve mutedil (ılımlı) olması gerekir*”. Magna Carta Batı dünyasında bütçe hakkına ilişkin ilk yazılı belgedir (Tüğen, 2013, s. 6). Büyük Ferman anlaşması ile edinilen bu hak sadece bütçedeki gelir kısmına ilişkindir ve bu vesika ile birinci aşama olan gelir toplama yetkisinin millet iradesine bırakılması gerçekleşmiştir (Aksoy, 1994,

s.430). Bütçe Hakkı ile ilgili bu ilk hareket ilerleyen yıllarda büyük kanlı mücadelelerin başlangıç noktasını oluşturmuştur (Uluatam, 1997, s. 117).

Magna Carta'dan sonra 1381 Wat Tyler İsyanı ile 1629 tarihli Hampden İsyanı keyfi bir biçimde vergi toplamaya karşı başlatılan önemli hareketleri oluşturmaktadır (Canbay ve Gerger, 2012, s. 167). Vergi vb gelirlerin toplanabilmesinin genel meclisin iznine bağlı olmasından dolayı bu durum kral ve meclis arasında sık sık anlaşmazlıklara sebep olmuştur. İlerleyen yıllarda genel meclis yerini parlamentolara bırakmıştır. Kral I. Charles halktan zorla vergi toplama yoluna gitmiş ve vergi salma hususunda parlamentodan izin alamadığı gerekçesiyle parlamentoyu birkaç kez feshetmiştir. Kralın bu hareketinden ötürü parlamento 1628 tarihli Haklar Dilekçesi (Petition of Rights) isimli vergi ikazında bulunmuştur. Yapılan ikaz ile kralın zorunlu borçlanması itiraz edilmiş ve vergi alma yetkisinin çiğnendiği ifade edilmiştir. İmparator, yapılan bu uyarıya uymayarak parlamentoyu fesh etmiş ve donanma (Ship Money) vergisi adı altında vergi salmıştır (Yılmazcan, 2000, s. 164). 17.yy da meclise meydan okuyarak vergi koyan I. Charles idam edilmiş ve yerine geçen II. Charles parlamento denetiminin sıkı ve gereksiz olduğunu söyleyince 1688 ayaklanması gerçekleşmiş ve bu ayaklanmayı bütçe hakkını kapsayan ikinci önemli metin olan 1688 Haklar Yasası (Bill of Rights) izlemiştir (Gürsoy, 1980, s. 59). 1627 yılında Petition of Rights ve adından 1688 yılında Bill of Rights (Haklar Kanunu) bu mücadelenin sacayakları olmuştur. Parlamentaoya, bütçenin giderlerini detaylara inmeden belirleme yetkisi veren Haklar Kanunu ile bütçe hakkının ikinci aşaması tamamlanmıştır (Uluatam, 1997, s. 117). Büyük Özgürlük anlaşmasında vergi ve benzeri gelirlerin meclis onayı olmadan toplanamayacağının kabul edilmesi sonucunda gelirlerin toplanması konusunda belirleyici olan halk, Haklar Yasası ile vergilerin toplanmasında söz sahibi olmak yanında vergilerin ne zaman, nerede ve ne ölçüde uygulanacağı hususunda da karar mercii olmuştur (Akyel ve Baş, 2010, s. 375).

Bütçe hakkının elde edilmesinde önemli dönüm noktalarından ikincisini oluşturan Bill of Rights (Haklar Kanunu) ile birlikte millet iradesinin egemenliği açıkça görülmüş, devlet hazinesi ile kral hazinesi net bir biçimde ayrılmıştır. Sonuç olarak, kamu gelir ve giderlerini belirleme yetkisi halk iradesine bırakılmıştır (Bağlı, 2014, s. 42). Sonradan imparator ve hanedanlığın gelir ve harcamalarını içeren “Civil List” olarak adlandırılan bir cetvel düzenlenmiş ve imparatorluğun giderleri kısıtlanarak denetim kapsamına alınmıştır. Başlarda sadece askeri harcamaların denetimi ile

başlayan süreç genişleme göstererek imparatorluk harcamalarını da kapsam dahiline almış ve devlet harcamaları ile imparatorluk harcamaları ayrılmıştır. Ayrıca denetim yetkisinin tam anlamıyla kullanılması açısından Avam Kamarasının Lordlar Kamarasına üstünlüğü de kabul edilmiştir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014, s. 25).

Kralların yaptıkları ekonomik faaliyetlerin tam anlamıyla denetimi ise, 1760'dan sonra Kral III. George'un kraliyetin gelirlerinden vazgeçip meclis tarafından her yıl düzenli olarak kendisine bahşedilen miktarda gelire razı gelmesiyle gerçekleşmiştir. Parlamantonun böyle bir yetkiye sahip olması bütçe hakkının kullanımı açısından büyük önem arz etmektedir (Başoğlu, 2014, s.33-34). 1787 yılında kabul edilen Consolidated Fund Act (Konsolide Edilmiş Fon Kanunu) ile giderlerin detaylı bir ölçüde denetimini kapsayan yasama denetimi önemli bir aşama kaydetmiştir (Uluatam, 1997, s.117). Sonuç olarak devletin gelir ve giderlerinin idame yetkisinin halkın vekili olan meclisin yetki ve iznine bağlanması ile birlikte modern anlamda bütçe hakkı ya da bütçe hukukunun temellerinin atıldığı söylenebilir (Erginay, 1975, s.191-192). Ayrıca bu yasa ile bütçeler devletin tüm gelir ve giderlerini içine alacak şekilde genellik ilkesine uygun ve yıllık olarak hazırlanmaya başlamıştır. 1802 tarihinde bütçe kanununa ekli gelir ve gider cetvellerinin eklenmesi usulü getirilerek bütçenin birlik ilkesinin uygulamaya konmasıyla bütçe hakkının üç unsuru tamamlanmıştır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014, s. 26). 1802 tarihinin başlarında devletin ekonomik halini yansıtan rapor açıklanmış ve 1822 yılından itibaren ise bu rapor parlamentoya arz edilmeye başlanmıştır. Bu kapsamda 1822 yılının tam anlamıyla bütçe hakkının kullanımı açısından önemli bir yıl olduğunu söyleyebiliriz (Başoğlu, 2014, s. 33-34).

1.2.3.1.2. Fransa'da Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi

İngiltere dışında bütçe hakkının gelişimine bakıldığında Fransa'da hükümdarlar, vergi salma hakkının kendilerine Tanrı tarafından bahşedildiğini öne sürerek uzun yıllar vergi salmışlardır. 14. yüzyılda hükümdarlara vergi salarken "Etats Generaux" olarak adlandırılan meclisten onay alma zorunluluğu getirilmesine rağmen 1789 Fransız İhtilaline kadar bu söz konusu olmamıştır (Dileyici, Özkıvrak, 2010, s. 35-36). İhtilalden sonra Fransa'da meclisin rızası olmadan vergi ve benzeri yükümlülüklerin konulamayacağı belirtilerek, millet iradesine dayalı olarak vergi alınacağı, vergi salma hakkının milleti temsil eden parlamentoya ait olduğu net ve açık bir şekilde açıklanmıştır. 1791 ve 1793 anayasalarında giderlerin onaylanması konusunda yasal

düzenlemeler yapılmış fakat başarıya ulaşamamıştır. Fransız İhtilali sonrası meclisin yetkisinin sadece vergi ve kamu gelirlerini kapsadığı giderler ve harcamaların bu kapsama alınmadığı söylenebilir. Bu nedenle İhtilal hareketinden sonra dahi tam anlamıyla bir bütçe hakkının vukuu bulunduğunu söylemek imkansızdır. Bütçenin modern anlamda hazırlanıp, giderlerin meclis denetimi kapsamına alınması ancak Napolyon'dan sonraki Yenilenme Döneminde olmuştur (Çataloluk, 2008, s. 87-88).

Bu dönemde bakanlıklara kendilerine verilen ödenekler ile tutarlı giderde bulunma prensibi getirilmiş ve 1862 yılında “Genel Kamusal Muhasebe Kararnamesi” çıkarılmıştır (Dileyici, Özkıvrak, 2010, s. 35-36). Bu “Kamusal Muhasebe Kararnamesinde” bütçe, devlet ve diğer kamu birimlerinin gelir ve giderlerini her yıl düzenli bir biçimde tahmin edip, uygulayan bir yasa şeklinde açıklanmıştır. Bu kararname ile birlikte tam anlamıyla bir bütçe hakkının vuku bulunduğu söylenebilir (Bülbül, 2014, s. 4). 1875 anayasasının uygulamaya konması ile parlamentonun bütçe kapsamındaki bütün detaylara karışmaya yetkili olduğu anayasal olarak da kabul edilmiştir. Ancak parlamentonun gereksiz bir biçimde bütçenin hazırlık ve uygulama evrelerine müdahalesi sorunların ortaya çıkmasına sebep olmuştur (Tüğen, 2013, s. 8). 1934-1936 yıllarında bütçe hakkının parlamento aleyhine dönmeye başlamış ve 1940 tarihinde tamamıyla hükümete geçmiş kısa süre sonra 1946 anayasasına konan “ bütçeyi millet meclisi onaylar” hükmü ile bütçe hakkı tekrardan esas sahibi olan parlamentoya verilmiştir. Esasında Fransa’da bütçe hakkı İngiltere’den daha geç oluşsa da Fransız bütçe sisteminin başta ülkemiz olmak üzere birçok Kıta Avrupası ülkesine örnek teşkil ettiği bir gerçektir (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014, s. 29).

1.2.3.1.3. Almanya’da Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi

Almanya’da orta çağda, devlet kamusal hizmetleri icra edebilmek için gerekli sermayeyi vergilerden elde etmiştir. Fakat kamusal ihtiyaçların giderek artış göstermesi sonucunda devlet bu gereksinimleri karşılayabilmek için yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duymuştur. Devlet yeni gelir kaynaklarını ayrıcalıklı sınıf olan genellikle şövalye ve ruhban kesimden oluşan bugünkü anlamda meclis fikrinden uzak olan genel meclisin rızasını alarak saldıgı vergilerle temin etmiştir. Ancak 16. ve 17. yüzyıllarda bu koşula pekte uyulmamış, meclisin rızası alınmadan da vergi salınmıştır. Bu durum 18. yüzyılda da devam edince 19. yüzyılda Almanya’nın Bavyera ve Saksonya gibi bazı eyaletlerinde tepkiler, isyanlar ve karşı çıkmalar başlamıştır. Bu isyanlar sonucunda

1791 ve 1793 anayasalarından ilham alınarak “*landtag*” olarak adlandırılan meclise kamu gelir ve harcamalarını belirleme yetkisi verilmiştir. İşte bu hareket ile bütçe hakkı esas sahibi olan meclise bırakılmıştır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2014, s. 29-30).

1.2.3.2. Türkiye’de Bütçe Hakkının Tarihsel gelişimi

Türkiye’de gerçek anlamda bir bütçenin hazırlanması, uygulanması ve denetimi ancak 19. yüzyılın sonlarında gerçekleşebilmiştir. Bu anlamda Türkiye, bütçe hazırlama ve uygulama konusunda batının yaklaşık olarak 800 yıl gerisinden gelmiştir (Edizdoğan, 1995, s. 25). Türkiye’de bütçe hakkının gelişim dönemini Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet sonrası dönem olmak üzere iki dönem halinde incelenebilir (Dileyici ve Özkıvrak, 2010, s. 36).

1.2.3.2.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi

Osmanlı İmparatorluğunda bütçe hakkının gelişimine baktığımızda Osmanlı hükümdarları kendilerini dünyada Allah’ın vekili olarak gördükleri için gerek siyasal gerekse mali idareye sahip olmuşlar ve bundan dolayı bütçe hakkı da hükümdarlara ait olmuştur. Osmanlı devletinde Tanzimat’ın ilanına kadar geçen süre zarfında bütçe hakkı padişahlar tarafından kullanılmış ancak 19. yüzyılın sonlarına doğru bu hak milletin temsilcilerine geçmiştir (Yılmazcan, 2000, s. 165). Cumhuriyet öncesi dönemde bütçe hakkı ile ilgili yaşanan gelişmeler batıdaki gibi halk iradesini kabul ettirme çabaları sonucunda değil yenilikçi devlet adamlarının girişimleri neticesinde yaşanmıştır. Osmanlı İmparatorluğunu kurtarmak, yabancı devletlerden borç alımını sağlamak amacıyla bütçe hakkı kapsamında önemli adımlar atılmıştır (Taşpınar, 2014, s. 182). Bu adımlar daha çok Fransız Anayasasındaki hükümler esas alınarak belirlenmiştir.

Osmanlı İmparatorluğunun yeniden yapılandırma girişimleri neticesinde bütçe düzenine ilişkin yapılan ilk uygulamalara 1837 yılında Selçuklulardan kalma bir kurum olan Defterdarlığın, Maliye Bakanlığına dönüştürülmesi ve devamlı bütçe hazırlama sürecine girilmiş olması örnek olarak verilebilir. Ardından 1859 yılında oluşturulan Maliye Komisyonu Osmanlının ilk bütçesini hazırlama girişimlerinde bulunmuş ancak ilk bütçe ancak 1863 yılında hazırlanmıştır (Uluatam, 1997, s. 117-118).

Ülkemizde Tanzimat’tan önce bütçenin gelişimine baktığımızda gelir ve giderlerin kayda alındığı defterlerin mevcut olduğunu ve bütçelerin defterdarlıklar tarafından hazırlandığını görmekteyiz (Pehlivan, 2002, s. 238; Parlak ve Parlak, 2012, s. 22). Bütçe

tabiri yerine Muvazene (denge) defteri ya da muvazene-i umumiye (genel denge) tabirlerinin kullanıldığı Osmanlıda, 1864'den itibaren muvazene-i umumiye kavramının yanında bütçe tabiri de kullanılmaya başlanmıştır (Pehlivan, 2002, s. 238). İslam mali usullerine göre hazırlanıp uygulamaya konan ve Tahsis-i varidat usulünün uygulandığı yani gelirlerin hangi kaynaklardan temin edileceği ve harcamaların hangi alanlara yapılacağından önceden belli olduğu bir sistemin deneyim edildiği İmparatorlukta gelirleri şeri ve örfi vergilerden temin edilen bir şeriat bütçesi olduğundan dolayı bunu gerçek ve modern anlamda bir bütçe olarak nitelendirilemez (Çiçek ve Dikmen, 2015, s. 83-85).

Osmanlı Devletinde modern anlamda bütçe hazırlanmasına dair ilkeleri gün yüzüne çıkaran ilk uygulama 1855 yılında Hazine-i Celilenin Muvazene Defterinin Suret-i Tazminine Dair 13 maddelik bütçe nizamnamesidir. Bu nizamnamede devlet bütçesinin hazırlanma, gözden geçirilme, onaylanma, yürütülme ve denetlenme konuları net ve açık bir biçimde açıklanmıştır. Nizamnamede süreç şu şekilde işlemektedir. Yıllık olarak bütçenin gelir ve gider kısmı ayrı ayrı defterlere yazılmak suretiyle mali yılbaşı olan Mart ayından en az iki ay önce Maliye Bakanı aracılığıyla yönetime sunulacak, hükümet tarafından ilk hazırlıklar tamamlandıktan sonra, gelir ve gider defterleri ile tasarı gözden geçirilmek üzere Meclis-i Tanzimat'a gönderilecektir. Daha sonradan bütün bakanların hazır bulunacağı bir mecliste bütçe okunacak, her birimin mali durumu tartışılıp dairelerin gelir ve giderleri konusunda çoğunluk sağlandığı takdirde onaylama işlemi yapılacaktır (Varcan, 1993, s. 67). Bu nizamname bütçe sürecine ilişkin önemli bilgiler içermesinin yanında bütçeyi hazırlama ve tasdik etme görevini tayin ile oluşturulan meclise vermesi ile bütçe hakkı konusunda önemli bir adım atılmasına aracılık etmiştir (Çiçek ve Dikmen, 2015, s. 96). Nizamnamede üzerinde durulması gereken diğer bir husus da giderlerin çok fazla dile getirilmesi, gelirlerin belirlenmesi durumunun göz ardı edilmesidir. Bu yaklaşım bize Osmanlı bütçesinde gider kontrollü bir yapının mevcudiyetini açıkça göstermektedir. 1855 tarihli nizamnamenin ardından 1871 ve 1876 yıllarında nizamnameler hazırlanmıştır. Hazırlanan bu nizamnamelere bakıldığında 1871 nizamnamesi, 1855 nizamnamesinin birebir aynısı olmakla birlikte aralarındaki tek fark bütçe denetiminin Sayıştay tarafından yapılması hususunda olduğunu görmekteyiz. 1874 yılındaki nizamnamede ise bütçe hazırlama ve uygulama konusunda bazı farklılıklar olmuştur (Topçu, 2014, s. 31-33).

1856 yılında kurulan Islahatı Maliye Komisyonu, ilk bütçeyi hazırlama girişimine başlamış ve 1863-1864 yılı bütçesi hazırlanmıştır. Osmanlının ilk bütçesi olarak kabul edilen 1863-1864 yılı bütçesi esasında ülkenin ekonomik durumunu yabancı ülkelere tanıtmak ve onlardan borç alınmasını sağlamak maksadıyla oluşturulmuştur. Yani bu dönemde hazırlanan bütçe hukuki, siyasi ve teknik açıdan gerçek anlamda bir bütçe olarak nitelendirilemez (Tüğen, 2013, s. 33).

Osmanlı da bütçe hakkının gelişme sürecinde yaşanan dönüm noktalarından bir diğeri ise 1876 yılında Kanuni Esasi ile bütçe hakkının halk temsilcilerinin iştirak ettiği bir meclis olan Meclis-i Umumi'ye devredilmesi konusudur (Yılmaz ve Biçer, 2010, s.204). Kanuni Esasi olarak adlandırılan ilk anayasada Kesin Hesap Kanun Tasarılarının en geç dört yıl sonra meclise sunulması ile gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılmasında görevlendirilenlerin yaptıkları faaliyetleri usulüne ve mevzuata uygun bir şekilde yapıp yapmadıklarını denetlemek maksadıyla Divan-ı Muhasebat kurulması üzerinde durulmuştur (Narter, 2012, s. 41). Bütçe sürecinin işleyişine dair hükümler Kanun-i Esasinin 64. 97. 98. 99. 100. 101. ve 102. maddelerinde ifade edilmiştir. Bu maddelerde bütçe yapma hakkının Meclis-i Mebusan ve Heyet-i Ayan'a ait olduğu belirtilmiştir. 102. Maddede padişaha bütçeyi onaylama ve önceki bütçenin bir yıl daha uygulanması sağlama görevi verilmiş, 98. ve 102. Maddelerde bütçenin “yıllık olma ilkesi” ve “gelir ve giderlerin bölümler itibariyle onaylanması ilkesi” vurgulanmıştır (Çiçek ve Dikmen, 2015, s. 93). Kanuni Esasideki bu hükümlerden yola çıkarak bütçe hakkının kapsamının genişletildiğini ancak bu hakkı negatif yönde etkileyecek bazı düzenlemelere de yer verildiğini söylenebilir. Örneğin, parlamentonun bütçe tasarısını onaylamaması durumunda hükümetin parlamentoyu feshedebilmesi ve ayrıca yönetimin çıkarılacak kararname ile kendini parlamento olarak görebilme durumu bütçe hakkını olumsuz yönde etkileyecek bir karardır. Fakat bu kanunun uygulamaya konması ile kaldırılması bir olmuş, 1908 yılında ikinci meşrutiyet ilan edilene kadar 1876 Kanuni esasi ile bütçeye ilişkin getirilen yenilikler kanuni açıdan var olsa da fiili açıdan uygulanamamıştır. Yani bütçe, kanuni temelini 1876 Kanuni Esasi ile sağlamış fakat fiilen uygulanma fırsatı bulamadan ilga olmuştur (Çiçek ve Dikmen, 2015, s. 94).

Bütçe hakkının uygulamaya konmasında temel gelişme II. Meşrutiyet döneminde yaşanmıştır (Taşpınar, 2014, s. 182). 1908 tarihli II. Meşrutiyet ile birlikte Anayasa tekrar uygulamaya konmuş, bütçe projesi hazırlanarak millet meclisine verilmiş ve meclis tarafından onanmıştır. Bu bütçe projesi ülkemizde modern anlamda bütçe hazırlanması ve uygulanmasının ilk örneği oluşturmaktadır.

Hazırlanması, onaylanması ve uygulanması ile bütçe hakkının gerçek anlamıyla uygulandığı ilk bütçe ikinci meşrutiyet döneminde kabul edilen 1909 yılı bütçesidir ve akabinde 1910 yılında çıkarılan Muhasebe-i Umumiye kanunu ile getirilen yenilikler pekiştirilmiş ve sürekli hale getirilmiştir. Yapılan bu düzenlemeler neticesinde bütçeler ilk kez genellik ve birlik ilkesine uygun bir şekilde oluşturulmuş fakat Birinci Cihan Harbinin patlak vermesi ile bu ilkeler tam anlamıyla uygulanamamıştır (Öner, 2007, s. 3-4). Bütçe hakkı ve bütçe kavramı I. Dünya Savaşı nedeniyle cumhuriyetin ilanına kadar gündeme gelmemiştir (Meriç, 1993, s. 229).

1.2.3.2.2. Cumhuriyet Sonrası Dönemde Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi

Cumhuriyet döneminin ilk modern bütçesi olma özelliği gösteren 1924 yılı bütçesi ile Türkiye'de siyasi, mali ve kanuni açıdan modern bir bütçe uygulamasına geçilmiştir (Sakal, 2003, s. 95). 1927 yılında kamu mali yönetim ve denetim alanında düzenlemeleri içeren ve 1910 tarihli Muhasebe-i Umumiye kanununun revize edilmiş şekli olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu uygulamaya konmuştur (Orhan, 1994, s. 9).

Konuyu anayasal açıdan ele aldığımızda ise cumhuriyet döneminin ilk anayasası olma özelliğini gösteren 1924 Anayasası ile bütçeye ve bütçe hakkına ilişkin net ve kesin hükümlerin ifade edildiği söylenebilir.

1924 anayasasının 95. maddesinde “*Bütçe Kanunu tasarısı ve buna bağlı bütçeler ve cetvellerle katma bütçelerin Meclise bütçe yılı başından en az üç ay önce sunulacağı*” ifadesi ile bütçe kanun tasarısının meclise sunulma süresi, 96. maddede “*Devlet mallarının bütçe dışı harcanamayacağı*”, 97. maddede Bütçe Kanununun geçerliğinin bir yıl olduğu yani bütçenin yıllık olarak hazırlanacağı ifade edilmiştir. 98. maddede “*Kesin hesap kanunu, ilişkin olduğu yıl bütçesinin hesap dönemi içinde elde edilen gelirle gene o yılki ödemelerin gerçekleşmiş tutarını gösterir kanundur. Bunun şekli ve bölümleri Bütçe Kanunu ile tam karşılıklı olacaktır*” ifadesiyle kesin hesap kanunu tanımlanmıştır. 99. maddede “*Her yılın kesin hesap kanunu tasarısının o yılın sonundan başlayarak en geç ikinci yıl Kasım ayı başına kadar Büyük Millet Meclisine sunulacağı*” ifadesi ile bütçeyi inceleme ve denetleme hakkının TBMM’ye ait olduğu 100. maddede “*Büyük Millet Meclisine bağlı ve Devletin gelirlerini ve giderlerini özel kanuna göre denetlemekle görevli bir Sayıştay kurulacağı*” ve 101. maddede

“Sayıştay’ın, genel uygunluk bildirimine ilişkin kesin hesap kanununun Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmesinden başlayarak en geç altı ay içinde Meclise sunacağı” belirtilmiştir. 1924 anayasasında belirtilen bu hükümlerden yola çıkarak bugünkü anlamı ile bütçe hakkının tam olarak uygulama olanağı bulunduğu söylenebilir (Selen ve Tarhan, 2014, s. 9).

27 Mayıs 1960 tarihinde yaşanan askeri darbe sonucunda 1961 yılında yeni bir darbe anayasası hazırlanarak uygulamaya konmuştur. 1960 ihtilali sonrası uygulamaya konan 1961 anayasasının bütçeye ve bütçe hakkına ilişkin getirdiği hükümler 94. 126. ve 128. maddelerde yer almıştır.

94. maddede “Genel ve Katma Bütçe tasarıları ile Milli bütçe tahminlerini gösteren rapor, mali yılbaşından en az üç ay önce, Bakanlar Kurulu tarafından, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur” hükmünde belirtildiği üzere, bütçe tasarısına milli bütçe tahmin raporu eklenmesi koşulu getirilmesi ile klasik anlamda bütçe hakkı yerine modern iktisat ve maliye görüşleriyle tutarlı olarak tüm milli ekonomiyi kapsayan milli bir bütçe oluşturulması hedeflenmiştir (Narter, 2012, s. 42). “Türkiye Büyük Millet Meclisi üyeleri, bütçe kanunu tasarılarının genel kurullarda görüşülmesi sırasında gider artırıcı veya belli gelirleri azaltıcı teklifler yapamazlar” ifadesi ile milletvekillerinin bütçe ödeneklerinde değişiklik teklif etme hakları anayasal olarak kısıtlanmıştır.

126. maddede “Devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamaları yıllık bütçelerle yapılır. Kanun, kalkınma plânları ile ilgili yatırımlar veya bir yıldan fazla sürecek iş ve hizmetler için özel süre ve usuller koyabilir. Genel ve katma bütçelerin nasıl yapılacağı ve uygulanacağı kanunla gösterilir. Bütçe kanununa bütçe ile ilgili hükümler dışında hiçbir hüküm konulamaz” ifadesi ile modern bütçe anlayışına hizmet eden plan bütçe ilişkisi kurulmuştur.

128. Maddede “Kesin hesap kanunun tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları malî yılın sonundan başlayarak en geç bir yıl sonra, Bakanlar Kurulunca, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç altı ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar” ifadesi ile kesin hesap kanun tasarılarının Büyük Millet Meclisine sunulma ve görüşülme süreci yanında bütçe hakkının etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını denetleme görevi üstlenen

Sayıştay tarafından hazırlanan genel uygunluk bildiriminin meclise sunulma süreci açıklanmıştır.

12 Eylül 1980 Askeri darbesi ile 1961 Anayasası uygulamadan kalkmış, 1982 yılında yeni bir Anayasa hazırlanarak yürürlüğe girmiştir. 1982 Anayasası ile bütçeye ilişkin yapılan değişiklik Bütçe Kanun tasarısı ve Kesin Hesap Kanun tasarılarının meclise sunulma süreleri konusunda olmuştur (Tüğen, 2013, s. 19). 1982 anayasasının bütçeye ilişkin hükümleri 161, 162, 163 ve 164. maddelerde yer almış, bütçe hakkının TBMM'ye ait olduğu anayasanın 87. 160. 162. ve 164. maddelerinde belirtilmiştir (Taşpınar, 2014, s. 184). Anayasamızda ifade edilen Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır hükmü ile vergi hakkının ulus temsilcilerine tanındığını göstermektedir. Devlet bütçe ve kesin hesap tasarılarını görüşmek ve kabul etmek yalnız TBMM'nin görevleri kapsamındadır. Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere vergi alma ve bütçe hakkı yasama organı olan TBMM'nin görevleri kapsamındadır (Batirel, 1984, s. 6).

87. maddede Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri arasında, bütçe ve kesin hesap kanun tasarılarını görüşülmesi ve kabul edilmesi ibaresi ile TBMM'nin görev ve yetkileri net bir biçimde açıklanmıştır.

160. maddede “*Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir*” hükmünde yer alan TBMM adına denetlemek ibaresi bütçe hakkının parlamentoya ait olduğuna açıklık getirmektedir. 2005 yılında yapılan düzenleme ile mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin karara bağlanması görevi Sayıştay'a verilmiştir.

1982 Anayasasının 1961 anayasasına göre getirdiği en önemli yenilik Kesin Hesap Kanun Tasarısı ile ilgili olan ve TBMM'ne bütçe hakkını etkin bir şekilde kullanma imkanı tanıyan 164. maddedir.

164. madde “*Kesin hesap kanunu tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları malî yılın sonundan başlayarak, en geç yedi ay sonra, Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar*” şeklinde bilgileri

içermektedir. Bu madde ile kesin hesap kanun tasarılarının meclise sunulma süresi kısaltılmıştır. Sürelerin kısaltılmasıyla Kesin Hesap Kanun tasarılarının görüşülmesi ve onaylanması sırasında yaşanan gecikmelerin önüne geçilmek istenmiştir¹ (Tügen, 2013, s.19).

“Kesin hesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Bütçe Komisyonu gündemine alınır. Bütçe Komisyonu, bütçe kanunu tasarısıyla kesin hesap kanunu tasarısını Genel Kurula birlikte sunar, Genel Kurul, kesin hesap kanunu tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlar” hükmü ile kesin hesap kanun tasarılarının yeni yıl bütçe tasarıları ile birlikte bütçe komisyonunda gündeme alınması ve genel kurulda birlikte görüşülmesi karara bağlanmıştır.

“Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay tarafından sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez” ifadesi ile kesin hesap kanun tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin TBMM’ne verilmesinin Sayıştay’ın denetim ve hesap yargılaması yapmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir.

2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesi ile 2005 yılında 5428 sayılı kanunla 1982 Anayasasının 160, 161, 162 ve 163. maddelerinde yer alan “genel ve katma bütçe” ibaresi “merkezi yönetim bütçesi” şeklinde genişletilmiştir. 5018 sayılı kanun ile bütçe hakkının etkin kullanımını sağlamak amacıyla bütçenin kapsamı genişletilmiş, uluslararası uygulamalar ışığında denetim kapsamına genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idareleri dahil edilmiştir. Böylece parlamentonun bütçe hakkını kullanma kapasitesi arttırılmıştır (Aktan, 2008, s. 108).

2003 yılında yürürlüğe giren ve 2006 yılından itibaren uygulamaya konan KMYK kanununun Kamu Maliyesinin Temel İlkeleri başlıklı 5. Maddesinin d bendinde ifade edildiği üzere *“Kamu mali yönetimi Türkiye Büyük Millet Meclisinin bütçe hakkına uygun şekilde yürütülür”* ibaresi ile TBMM’nin sahip olduğu bütçe hakkının altı çizilmiştir (Taşpınar, 2014, s. 184). Ayrıca ilk kez 1996 yılında 4149 sayılı kanunla kamu kurumlarına tahsis edilen ödeneklerin verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkelerine

¹ 5018 sayılı yasa ile birlikte 1982 anayasasının 164. Maddesinde “...yedi ay sonra...” olan kısım “...altı ay sonra...” şeklinde değiştirilmiştir.

uygun bir biçimde kullanılıp kullanılmadığının tespiti için Sayıştay'a verilen performans denetimi yapma yetkisinin kapsamı tüm kamu kurumları nezdinde genişletilmiştir. Bu karar bütçe hakkının tam anlamıyla kullanımı açısından büyük bir öneme sahiptir. Çünkü parlamentonun devletin vücut bulmuş hali olarak nitelendirilen siyasal iktidara verdiği kamu gelirlerini toplama ve kamusal harcamaları yapma yetkisinin usulüne ve kanunlara uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi yanında etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının da denetim kapsamına alınması bütçe hakkının etkinliğini arttırmıştır.

1.3. Türkiye’de Bütçe Denetimi

Bütçe hakkının etkin bir biçimde kullanılabilmesi için yapılması gereken işlemlerin başında denetim faaliyeti gelmektedir. Birbirlerinin tamamlayıcısı niteliğinde olan bütçe ve denetim kavramlarını birbirinden ayrı düşünmek mümkün değildir. Bütçe denetimi, meclis tarafından yürütmeye verilen bütçeyi uygulama hakkının usulüne ve öngörölmüş kanuni ilkelerle tutarlı bir biçimde kullanılıp kullanılmadığının yasama organı olan meclis tarafından araştırılmasıdır (Orhan, 1994, s. 49). Bir başka ifade ile yasama organı tarafından yürütme organına verilen harcama yapma ve gelir toplama hakkının, alınan görevin amacına uygun kullanılıp kullanılmadığının açıklığa kavuşturulmasıdır (Edizdoğan, 1995, s. 263-264). İşte bütün bu açıklığa kavuşturma ve araştırma işlemleri bütçenin etkin bir şekilde denetlenmesi ile yerine getirilmektedir (Orhan, 1994, s. 49). Yürütme organı yaptığı faaliyetler kapsamında meclise ve halka hesap vermekle yükümlüdür. Bu hesap verme işlemi, yürütme organının hazırladığı faaliyet raporları ile yüksek denetim kurumu olan Sayıştay'ın hazırladığı değerlendirme raporları ve genel uygunluk bildirimi çerçevesinde yapılmaktadır (Bağlı, 2008, s. 483).

Ülkemizde bütçe denetimi konusunda yapılması elzem bir takım işlemler vardır ve bu işlemler bütçe denetiminde etkin rol oynayan yasama, yürütme ve yargı erkleri tarafından yerine getirilmektedir (Ay, 2014, s. 239). Günümüzde devlet bütçesine ilişkin süreçlerin genellikle yasama ve yürütme organı ile dış denetim birimlerince gerçekleştirildiğini söyleyebiliriz (Altay, 2015, s. 172). Bu organlar aracılığıyla denetlenen bütçe adını da yine bu organlardan alarak yasama, yürütme ve yargı denetimi şeklinde üç gruba ayrılmıştır. Yürütme organı nezdinde icra edilen idari denetim kendi içinde ön mali kontrol ve iç denetim olmak üzere iki alt başlığa ayrılmakta, yargısal denetim ise yüksek yargısal kurum statüsündeki Sayıştay tarafından

yerine getirilmektedir. Son denetim türü ise milletin temsilcisi olan parlamento tarafından yapılan yasama denetimidir. Parlamento bütçenin uygulanması sırasında denetim yetkisini soru, genel görüşme, meclis araştırması, meclis soruşturması gibi usullerle yerine getirirken harcama sonrası denetim yetkisini ise faaliyet raporları ve kesin hesap kanun tasarısı üzerinden icra etmektedir² (Gök ve Akar, 2014, s. 49-50).

Kamusal gelirlerin toplanmasını, harcamaların yapılmasını, kamu mallarının ve borçlarının idaresini içine alan etkin bir kamu mali yönetim sistemi ülkeler açısından olmazsa olmazlardandır. Bütün ülkeler etkin, verimli, disiplinli, saydam bir kamu mali yönetimi ve denetim sistemini hedeflemektedirler. Etkin bir kamu mali yönetimi hem içinde bulunduğu ülke açısından hem de diğer ülkeler açısından büyük önem arz etmektedir. Çünkü küreselleşen dünyada ülkeler aynı dili konuşmak adına uluslararası standartlara göre hazırlanmış kamu mali yönetim sistemi oluşturma gayesiyle hareket etmektedirler (Gülşen, 2006, s. 1). Günümüz dünyasının temel savı haline gelen küreselleşme ekonomik, toplumsal, siyasal ve kültürel alanların yanında daha birçok alanda yaşanan birbirine benzeşme ve bütünleşme gidişatını tanımlamaktadır. Bu gidişat kapsamında tüm evrende yaşanan büyük değişim mali yapıyı da etkilemiş ve tüm dünyada olduğu gibi Türk mali yapısı da bir dönüşüm sürecine girmiştir (Köse, 2003, s. 3). Küreselleşme ile birlikte kamu yönetiminin şekli, hedefleri ve fonksiyonları devamlı gelişme gösterirken, bütçenin de yapısında ve alanında önemli değişiklikler yaşanmış ve bununla tutarlı olarak bütçenin denetimi de kamu yönetiminin geçirdiği bu evrimden etkilenecek devamlı gelişme göstermiş ve değişmiştir (Akyel ve Köse, 2010, s. 11).

Türk kamu yönetimindeki dönüşüm süreci 1980'li yıllardan sonra yeşermeye başlasa da asıl gelişmeler 2000'li yıllardan sonra yaşanmıştır. 2004 yılında 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun hazırlanmış fakat dönemin cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer tarafından tekrar görüşülmek üzere TBMM'ne gönderilmiştir. Sonrasında hazırlanan ve kamu mali yönetimi ve denetimi alanında milat kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile köklü değişim yönünde adımlar atılmıştır (Batmaz, 2015, s. 12).

Esasında Türk kamu mali yönetim ve denetim sisteminin başatı 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve 1934 yılında yürürlüğe giren 2514 sayılı Divanı Muhasebat kanunudur. Divanı Muhasebat kanunu 33 yıl uygulandıktan sonra 1967 yılında kabul edilen 832 Sayıştay kanunu ile yürürlükten

² 3 Kasım 2019 tarihinde yürürlüğe girmesi beklenen 18 maddeyi içeren anayasa değişikliği ile Meclisin gensoru yetkisi kaldırılmıştır.

kaldırılmıştır. Ülkenin iktisadi ve mali alanda yaşadığı evrime ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamak amacı ile 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay kanunda değişiklik yapan 4149 sayılı kanun ile Sayıştay'a kamu kaynaklarının verimli, etkin ve ekonomik bir biçimde kullanılıp kullanılmadığını denetleme ve sonucu TBMM'ye bildirme yetkisi yani performans denetimi yapma yetkisi tanınmıştır. 2003 yılında yürürlüğe giren ve 2006 yılında uygulanmaya başlayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetim ve denetimi alanında radikal değişiklikler gözlenmiş ve bu kanun ile yaklaşık 80 yıl uygulamada olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 5018 sayılı kanunun tamamlayıcısı niteliğinde olan 832 sayılı Sayıştay kanununu ilga eden 6085 sayılı Sayıştay kanunu 2010 yılında uygulamaya konmuştur. Böylece yeni kamu mali yönetim ve denetim sistemi, 5018 sayılı KMYK kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu kapsamında şekillenmiştir. İlgili kanun ile Sayıştay dış denetimi uygulayan ve yargılama fonksiyonu bulunan bir denetim ve yargı organı olmanın yanında raporlama yapan bir müessese görünümüne bürünmüş, Sayıştay'ın denetim kapsamı tüm kamu kurumlarını içine alacak şekilde genişletilmiş ve Sayıştay'ın hazırlayacağı rapor sayısı artırılmıştır (Söyler, 2012, s. 62).

1.3.1. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Çerçevesinde Denetim Faaliyeti ve Kanunun İlga Oluşu

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanununda bütçenin denetimi, idari, yasama ve yargı denetimi olmak üzere üç şekilde yapılmaktaydı. İdari denetim faaliyeti Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından, yasama denetimi TBMM nezdinde ve yargısal denetim ise Sayıştay tarafından yürütülmekteydi. Ayrıca bütçe denetiminde gider ve gelirlerin denetimi şeklinde bir ayırmda söz konusuydu. Gelirlerin idari denetimi, gelirlerin kendi yasalarına ve Vergi Usul Kanununda belirtilen hükümlere göre tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil edilip edilmediğinin denetimidir. Yani esasında vergi tahsil ve tahakkuk memurlarının yetkilerini kanunlarla tutarlı kullanıp kullanmadıklarının incelenmesi gelirlerin denetimini oluşturmaktadır. Giderlerin idari denetimi ise giderlerin tahakkuk, taahhüt, ödeme emrine bağlanması ve ödeme aşamasında yapılan denetimini kapsamaktadır. Bütçenin yargısal denetimi, bütçe uygulaması sırasında sorumluluk üstlenen ita amiri, tahakkuk memuru ve saymanların yaptıkları kanunlara aykırı ve yanlış işlemleri gün yüzüne çıkarmak amacıyla yapılan bir denetim türüken Teşri-i Denetim olarak da ifade edilen yasama denetimi ise

bütçenin usule uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığının yasama organı olan parlamento tarafından denetimidir (Aksoy, 1994, s. 468).

Ülkemizde kamu mali yönetim sistemi hakkında cumhuriyet döneminden sonra yapılan ilk düzenleme 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunudur. Aslına bakacak olursak 1050 sayılı kanunun temel taşı cumhuriyet öncesi dönemde ilk modern bütçe olarak kabul edilen 1909 yılı bütçesinin akabinde 1910 yılında Fransız Muhasebe-i Umumiye kanunundan esinlenerek çıkarılan ve yine aynı ismi taşıyan Muhasebe-i Umumiye kanunu oluşturmaktadır. Yani modern anlamda bir bütçe geliştirme çabası aslında daha önceleri uygulanmaya başlanmış fakat kısa sürede alelacele düzenlenen 1910 sayılı kanunun birçok eksiklikleri barındırmasından dolayı Fransa, Belçika, İtalya gibi ülkelerin mali yapıları ele alınarak daha kapsamlı bir kanun hazırlama girişimine başlanmış ve 1927 yılında Muhasebe-i Umumiye kanunu hazırlanmıştır (Ergen, 2016, s. 98). Yapılan bazı değişikliklerle yaklaşık 80 yıl uygulamada kalan kanun, kamu mali yönetimi alanında çıkarılan ana kanun vasfına sahip olmakla birlikte bu kanun mali mevzuatın anayasası olarak da nitelendirilebilir. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile Osmanlı İmparatorluğunun mali yönetim şeklinin büyük bir kısmı Cumhuriyet Döneminde de sürdürülmeye çalışılmış ancak Osmanlıdan kalma bir mali sistemle sürdürülmeye çalışılan bu yönetim yapısı dünyada kamu mali yönetimi ve denetim sisteminde yaşanan gelişmelere ayak uyduramaz hale gelmiş ve bilhassa İkinci Dünya Savaşından sonra günün koşullarına cevap veremez hale gelen bu kanunla ilgili modern çağı yakalamak amacıyla bir takım düzenlemeler yapılsa da verim alınamamıştır (Kolçak, 2006, s. 368; Bağbaşıoğlu, 2006, s. 19). Yasada mevcut koşullarla tutarlı değişiklikler yapılmadığından mali disiplinsizlik boy göstermiş, ekonomik krizlerle ülke yüzleşmiş ve fonların, döner sermayelerin, bütçeden yardım alan kuruluşların bütçe dışında tutulması, kayıt dışı bir bütçe oluşmasına yol açmıştır (Mutluer, vd. 2011, s. 75; Uysal, 2010, s. 41). Yaşanan bütün bu olumsuzluklar mali mevzuatla ilgili yeni bir kanun hazırlanmasını zorunlu kılmıştır. 2003 yılında yaklaşık 80 yıl uygulamada kalan 1050 sayılı kanun ilga olmuş ve 5018 sayılı KMYKK yürürlüğe girmiştir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa yönelik eleştiriler;

- 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanununda denetim faaliyetinin sadece hukuka ve mevzuata uygunluk denetimi şeklinde yapılması, kamu kurumlarının yerine getirdikleri hizmetlerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri ile

doğru orantılı olacak şekilde yapılıp yapılmadığının açıklığa kavuşturulması anlamına gelen performans denetiminin yapılmaması,

- Çağdaş kamu mali yönetim anlayışının temel taşlarını oluşturan stratejik plan, performans programı ve çok yıllık bütçeleme ilkelerine dayalı olarak bütçelerin hazırlanmaması,
- Merkezi ve hiyerarşik bir yapının mevcudiyeti,
- Parlamentonun bütçe sürecinde etkin olmaması, bütçe hakkının tam anlamıyla etkin bir biçimde kullanılamaması
- Dar bir kapsama sahip olması sadece genel bütçeli idareler, katma bütçeli idareler ve yerel yönetimleri kapsama alınırken sosyal güvenlik kurumlarının ve düzenleyici denetleyici kurumların kapsam dışında tutması,
- Denetim elemanlarının vasıflarının tanımlanmasında karışıklıkların olması ve yetki- sorumluluk dengesinin kurulamaması,
- Bütçenin mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerinden uzak olması
- Sayıştay'ın denetim kapsamının dar olması birçok kurumun denetim dışında tutulması gibi birçok nedenden ötürü bu kanun günün koşullarını karşılayamaz hale gelmiştir. Bu yüzden kamu mali yönetiminin eksikliklerini giderecek, çağın koşullarına ayak uyduracak yeni bir kanuna ihtiyaç duyulmuştur (Kesik, 2005, s. 132; Kolçak, 2006, s. 371; Önen ve Özmen, 2011, s. 94-95).

1.3.2. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Doğuşu ve Kanun Kapsamında Bütçe Denetimi

Geleneksel kamu yönetiminde, yönetim kavramının süreç odaklı olması denetim kavramının da süreç odaklı algılanmasına yol açmış ve kamu kurumları tarafından yürütülen faaliyetlerin uygunluk ve düzenlilik denetimi çerçevesinde değerlendirilmesine neden olmuştur. Geleneksel kamu yönetiminde kabul gören bu yaklaşım kamu kurumlarını verimsizliğe sürüklemiş ve yeni bir kamu mali yönetim anlayışına ihtiyaç duyulmuştur (Al, 2007, s. 47). Keynesyen ve klasik teorilerin önemini yitirmeye, liberal yaklaşımın ön plana çıkmaya başladığı 1970'li yıllardan sonra ekonomi ve yönetim anlayışında önemli değişiklikler yaşanmıştır. Devletin ekonomi üzerindeki rolü konusunda farklı anlayışlar hakim olmuş, süreç odaklılığın aksine devletin daha sonuç odaklı ve performansa dayalı faaliyet göstermesi hedeflenmiştir. Özel sektör ilkelerinden yola çıkan etkin bir kamu yönetimi gayesiyle tüm dünyada yeni

kamu yönetimi anlayışı gündeme gelmiş bu anlayış kamu mali yönetimini de etkilemiştir (Mutluer, Öner ve Coşkun, 2015, s. 33).

Küreselleşme ile birlikte tüm dünyada kamu mali yönetimi ve denetimi alanında yaşanan gelişmeler ülkemizde de bu değişim ve gelişimlere ayak uydurma zorunluluğunu gündeme getirmiştir. Türk kamu mali yönetim sisteminde değişimi kaçınılmaz hale getiren dört ana açık meydana gelmiştir. Bunlar sırasıyla stratejik açık, bütçe açığı, performans açığı ve güven açığıdır. Önünü göremeyen stratejik plan yapmaktan uzak kamu kurumları, kendilerine aktarılan ödeneklerinden daha fazla gider yapmakta ve etkin kaynak kullanımı sağlamayarak bütçe açığına neden olmakta, milletin isteklerini göz ardı ederek performans açığına sebebiyet vermekte ve bu etkin olmayan kamu idareleri görevlerini suistimal edip yolsuzluklara karıştıklarında ise halkın güveninin yitirilmesine neden olarak güven açığına yol açmaktadırlar (Bilge ve Kiracı, 2011, s. 153). Kamu mali yönetimi alanında devrim yaşanmasına karşılaşılan bu açıkların yanında iç ve dış kaynaklı bazı etkenlerde neden olmuştur. Mevcut yapının günün koşullarına ayak uyduramaması, 1980'li yıllardan sonra yaşanan radikal değişimler, 1990'lı yıllardan sonra yaşanan krizler, kamu kaynaklarının etkili, tutumlu ve verimli kullanımı konusunda artan duyarlılık iç etmenleri oluştururken, Avrupa Birliğine uyum süreci neticesinde Avrupa ile uyumlu bir mali yapı oluşturma öngörüsü, IMF ve Dünya Bankası ile ilişkilerin çerçevesi dış etkenleri oluşturmuştur. Bu nedenle karşılaşılan iç ve dış kaynaklı bu faktörler çerçevesinde Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında, Katılım Ortaklığı Belgesinde, 59. Hükümet Programında, acil eylem planında ve diğer birçok yapılan çalışmalarda kamu mali yönetiminin yeniden şekillenme gerekliliği gündeme gelmiştir (Barun, Ekinci & Temizel, 2007, s. 122).

Dünyada kamu mali yönetiminde yaşanan bu yeniden şekillenme süreci ülkemizde de kamu mali yönetim ve denetim alanında köklü değişiklikler yapılmasını zorunlu kılmış ve 5018 sayılı KMYKK hazırlanmıştır. Esasında 5018 sayılı KMYK kanunu, kamu mali yönetimi alanında kredi talep etmek amacıyla 2000 yılında Dünya Bankasına verilen bir niyet mektubudur. Bu mektupta kamu harcamalarının ve mali yapının yeniden gözden geçirilerek gerekli çalışmaların yapılacağı belirtilmiş ve 2001 yılında çalışmaların sonuna gelinerek, bu çalışma temelinde KMYK Kanunu hazırlanmıştır. (Kolçak, 2006, s. 369-370) Kanun 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş fakat bazı maddelerin değiştirilmesi gündeme gelmiş ve 22.11.2005 tarihinde ve 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerle

Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun yayınlanmıştır. Bu gecikmelerden dolayı 5018 sayılı KMYKK ancak 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girebilmiştir (Acar, 2007, s. 103).

5018 sayılı Kanun'un amacı ilk maddede açıklanmaktadır. Kanuna göre; *“Kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verilebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünün düzenlenmesidir”* (KMYKK, 2003, Madde 1). Kanunun birinci maddesinden anlaşılabacağı üzere kanun, kamu kaynaklarının etkin, tutumlu ve verimli bir biçimde elde edilmesi ve kullanılmasının gerekliliği yanında mali saydamlık, mali disiplin, şeffaflık ve hesap verilebilirlik gibi modern kavramlarının ön plana çıkarma amacı taşımaktadır.

Kanunun kapsamı ikinci maddede açıklanmıştır. 1050 sayılı kanun ile kıyasladığında kanun kapsamının genişlediği söylenebilir. *“Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsar. Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu kanun hükümlerine tâbidir”* (KMYKK, 2003, Madde 2).

İlgili kanunun üçüncü maddesinde genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ayrılmıştır.

Kanuna göre genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşmaktadır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, 5018 sayılı kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerini kapsarken, Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar, bu kanuna ekli (III) sayılı cetvelde yer alan kurumları ve Sosyal Güvenlik Kurumları ise bu kanuna ekli (IV) sayılı cetvelde yer alan kamu kurumları kapsamaktadır. İlgili kanunda mahalli idareler, yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler şeklinde tanımlanmıştır (KMYKK, 2003, Madde 3).

5018 sayılı kanun denetim faaliyetini, iç kontrol ve dış denetim olmak üzere iki ayağa oturtmuştur. Birinci ayağı oluşturan iç kontrol faaliyeti de kendi içinde iç denetim

ve ön mali kontrol olmak üzere iki unsura ayrılmıştır. 5018 sayılı kanunun 63. Maddesinde “İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” şeklinde ifade edilmiştir. Tüm kamu idarelerince iç denetim faaliyeti, uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi şeklinde yapılmaktadır (Güler, 2010, s. 146). Harcama öncesi kontrol faaliyeti olan ön mali kontrol ise ilgili kanunun 58. Maddesinde “*harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontroller*” şeklinde tanımlanmıştır.

Uluslararası yazında yüksek denetim olarak ifade edilen dış denetim ise, denetlenen kurumun haricinde ve ondan bağımsız bir şekilde iç kontrol sisteminin kalitesi, idarenin mali tabloları, yapılan hesap ve işlemlerin gerçeği yansıtmaması, kurumun etkinliği ve verimliliği hususunda güvence sağlayan bir denetim şeklinde tanımlanmıştır (Mutluer, vd. 2011, s. 297). Türkiye’de dış denetim yetkisi verilen tek kurum olma özelliğini gösteren Sayıştay yüksek denetim kurumu olmasının yanında kararları kesin hükme bağlayan bir yargı mercii olma özelliği de göstermektedir (Akyel, 2010, s. 17). Kanunun 68. Maddesi dış denetime ayrılmıştır. Kanuna göre, “*Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır*” şeklinde ifade edilmiştir.

1.3.2.1. Bütçenin İdari Denetimi

Bütçenin uygulanması sırasında hükümetin yetkili mercileri tarafından yürütülen bir faaliyet olan idari denetim, harcamalar yapılmadan önce yapılabildiği gibi, harcamalar yapıldıktan sonraki giderler ile ilgili doküman ve hesaplar üzerinden de yürütülebilmektedir (Edizdoğan, 1995, s. 266). Esasında kamu kurumlarının idari sorumlulukları bünyesinde gerçekleştirilen bir denetim türü olan idari denetim faaliyeti, 5018 sayılı kanunda iç kontrol sistemi kapsamında yürütülmekte ve iç kontrol sistemi de kendi içerisinde ön mali kontrol ve iç denetim şeklinde iki unsura ayrılmaktadır.

Mali faaliyetler sona ermeden ya da ödemeler yapılmadan önce olası bütün hata ve yanlışlıkların önüne geçmek maksadıyla yapılan bütün kontrol işlemleri ön mali kontrol kapsamına girmektedir (Gök ve Akar, 2014, s. 49). İç denetim ise, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin incelenerek gerekli değerlendirmelerin yapıldığı bir denetim türüdür. Bu denetim türünde kurum içerisinde yapılan denetimlerin etkin olup olmadığının ölçülmesi ve gerekli değerlendirmelerin yapılması işlemleri, iç denetimin etkili bir yönetim kontrol vasıtası olduğunu göstermektedir (Güredin, 1994, s. 15).

AB’de idari denetimin karşılığı olarak iç kontrol kavramı kullanılmaktadır. Ülkemizde de 5018 sayılı kanun ile birlikte AB tasnifine uygun olarak denetim kavramı yerine kontrol kavramı kullanılmaya başlanmış ve yönetsel denetim iç kontrol bünyesinde düzenlenmiştir.

1.3.2.1.1. İç Kontrol Kavramı ve Yapısı

Kurumun hedeflerine ulaşmak maksadıyla kullandığı bir vasıta olan iç kontrol kavramı, kurum yönetiminin temel taşlarından birini oluşturmaktadır (Güner, 2009, s. 188). 1999 yılı AB Helsinki Zirvesi’nde Türkiye’ye adaylık statüsünün tanınmasının ardından yoğun ve kapsamlı çalışmaların hız kazandığı bir uyum süreci başlamış ve 2001 tarihinde Katılım Ortaklığı Belgesi ve 2000 yılı ilerleme raporunda Türk Kamu İç Kontrol Sistemine dair telkinler yer almıştır. Müktesebatı oluşturan 35 temel konudan 32 sayılı mali kontrol fasılı, etkin mali yönetim ve kontrol sistemi oluşturulması, hesap verilebilirliğin ve mali saydamlığın artırılması gibi konuları ele almaktadır (Uzunay, 2007, s. 22-23; Acar, 2001, s. 82).

Çağdaş kamu yönetimi anlatışında güdülen amaç, strateji, politika ve hedeflerle uyumlu bir şekilde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanımını sağlamak aynı zamanda şeffaf ve hesap verilebilir olmaktır. Bu amaçları gerçekleştirmeyi sağlayan sistem sonuç odaklı yönetim ve önleyici denetim sistemidir (Uzun, 2009). İşte Türkiye’de bu amaçları gerçekleştirme güdüsüyle 5018 sayılı kanun uygulamaya konmuş ve iç kontrol kavramı sistemimize dahil edilmiştir. Eski uygulamada müfettiş, denetmen gibi kamu görevlilerince çok basit uygulamalarla, düzenli olmayan bir biçimde, belirsiz sürelerde yapılan iç denetim faaliyeti yeni sistemle birlikte devamlı olarak, bir plan çerçevesinde, belirli zaman dilimlerinde, bu

iş için yetişmiş uzman yetkililer tarafından yerine getirilen bir faaliyete dönüşerek kurumsal bir yapı kazanmıştır (Söyler, 2012, s. 82).

İdarenin yönetim sorumluluğu kapsamında icra edilen iç kontrol, mali kontrol faaliyetleri yanında idarenin örgütsel yapısını, işleyişini, görev ve sorumluluklarını da kapsam dahiline alan bir faaliyettir. 5018 sayılı kanunun 55. Maddesinde İç kontrol; *“idarenin belirli amaçlarına, politikalarına ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür”* şeklinde tanımlanmıştır (KMYKK, 2003, Madde 55).

Yukarıdaki ifadeden yola çıkarak iç kontrolün sadece mali iş ve işlemleri kapsamadığını bunun yanında kamu kurumlarının iç denetimini de içeren kontroller demetini ve yapılan işlemlerin etkin, tutumlu ve verimli bir biçimde yapılıp yapılmadığını açıklığa kavuşturan sistemi de kapsadığını söyleyebiliriz (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 222).

İç kontrolün amacı ilgili kanunun 56. Maddede şu şekilde açıklanmıştır;

- a) *“Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,*
- b) *Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,*
- c) *Her türlü malî karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,*
- d) *Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,*
- e) *Varlıkların kötüye kullanılması ve israfını önlemek ve kayıplara karşı korunmasını, sağlamak”* şeklinde ifade edilmiştir. (KMYKK, 2003, Madde 56)

İç kontrolün yapısı ve işleyişi ise 5018 sayılı kanunun 57. Maddesinde açıklanmıştır. Kanuna göre;

“Kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrol sistemlerinin harcama birimleri, muhasebe ve malî hizmetler ile ön malî kontrol ve iç denetimden oluşur

Yeterli ve etkili bir kontrol sisteminin oluşturulabilmesi için; mesleki değerlere ve dürüst yönetim anlayışına sahip olunması, malî yetki ve sorumlulukların bilgili ve yeterli yöneticilerle personele verilmesi, belirlenmiş standartlara uyulmasının sağlanması, mevzuata aykırı faaliyetlerin önlenmesi ve kapsamlı bir yönetim anlayışı ile uygun bir çalışma ortamının ve saydamlığın sağlanması bakımından ilgili idarelerin üst yöneticileri ile diğer yöneticileri tarafından görev, yetki ve sorumluluklar göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli önlemler alınır” şeklinde belirtilmiştir (KMYKK, 2003, Madde 57).

1.3.2.1.1.1. İç Kontrol Sürecinde Görev Alan Aktörler

5018 sayılı kanunun getirdiği yeni düzenlemelerden biri de kamu mali yönetim ve kontrol sisteminde görev alan birimlerin üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, merkezi uyumlaştırma birimi, muhasebe yetkilisi ve mali hizmetler birimi şeklinde birimlere ayrılarak sorumlulukların bu birimler arasında paylaştırılmasıdır (Bağlı, 2008, s. 487). 1050 sayılı kanunda kusursuz sorumluluk ilkesi hakim olduğundan dolayı yapılan harcamalardan saymanı ve tahakkuk memurunu sorumlu tutan bir yapı mevcutken 5018 sayılı kanunda kusurlu sorumluluk ilkesi benimsenmiş ve yapılan giderlerle ilgili ita amiri, sayman, tahakkuk memuru yerine gerçekleştirme görevlisi, muhasebe yetkilisi ve harcama yetkilisi sorumlu tutulmuştur (Çolak, 2006, s. 224).

İlgili kanunda iç kontrol sürecinde yer alan görevliler ve sorumlulukları net bir şekilde ifade edilmiş olup, kanun maddeleri çerçevesinde sorumlular aşağıda açıklanmıştır.

1.3.2.1.1.1.1. Merkezi Uyumlaştırma Birimi

Mali yönetim ve iç kontrol alanında merkezi uyumlaştırma görevi Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilirken, iç denetim sistemine ilişkin faaliyetler İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yerine getirilmektedir.

Merkezi uyumlaştırma biriminin aşağıdaki görevleri icra etmektedir;

- İç kontrol ve ön mali kontrole ilişkin yöntem ve teknikleri belirleyerek, ilişkili olduğu yönetmeliği düzenlemek,
- İç kontrol ve ön mali kontrol sistemini kurumlardan sağlanan rapor ve bilgi kapsamında izlemek, değerlendirmek ve uyumlaştırmak,
- Eğitim planı düzenleyerek eğitimlerin sunulmasına imkan tanımak ve ilişkili kurum ve bireylere bilgi vermek,
- İdareler arasında düzen temin ederek, yol gösterici bir fonksiyon üstlenmek,
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Sayıştay ve kamu idareleriyle ortak çalışmak şeklinde ifade edilebilir (Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, 7-8).

1.3.2.1.1.1.2. Üst Yönetici

5018 sayılı kanunun 11. Maddesinde üst yönetici kavramı açıklanmıştır. Kanunda bakanlıklarda müsteşarın, diğer kamu idarelerinde en üst yöneticinin, il özel idarelerinde valinin ve belediyelerde belediye başkanının üst yönetici olduğu belirtilmiştir. İlgili maddede “*Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana, mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumlu olan üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler*” şeklinde ifade edilmiştir (KMYKK, 2003, Madde 11). 5018 sayılı kanunda üst yöneticilerin harcama sürecine dahil edilmemeleri nedeniyle yapılan harcamalardan ötürü sorumlulukları bulunmamaktadır. Üst yöneticilerin sorumluluğu iç kontrol sisteminin kurulması ve gözetilmesi yanında ortaya çıkan aksaklıkları gidererek kamu zararı söz konusu olduğunda bunun takip ve tahsilini sağlamak noktasındadır (Bozkurt, 2009, s. 36; Küçük, 2010, s. 135).

Bakana karşı sorumlulukları olan üst yöneticiler, yukarıda sayılan sorumlulukları çerçevesinde faaliyet raporları düzenlemektedirler. Üst yöneticiler aynı zamanda bu sorumlulukları icra ettiklerini göstermek üzere iç denetim raporları temelinde

oluşturulan iç kontrol güvence beyanlarını düzenleyerek idari faaliyet raporuna eklemektedirler (Gürdal ve Çıplak, 2014, s. 214).

1.3.2.1.1.1.3. Mahalli Hizmetler Birimi Yöneticisi

Mahalli hizmetler birimi yöneticisi, ön mali kontrole ve iç kontrole dair faaliyetlerin etkin ve verimli yürütülmesinde görev almaktadır. Mali hizmetler birimi yöneticisi, idarede yapılan işlemlerin mali mevzuata uygun bir şekilde yapıldığını, kamusal kaynakların etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri ile tutarlı bir şekilde kullanıldığını ve ayrıca tedbir ve önlem alınmasının gerekli olduğu durumlarda bu durumun üst yöneticiye iletilmesine dair bilgiyi idare faaliyet raporuna eklemektedir.

Mali hizmetler birimi yöneticisinin görevleri şu şekilde sıralanabilir;

- ✓ Birimi yöneten mali hizmetler birimi yöneticisi, birimde görev yapacak personelin işe alınması, gerekli bilgilerin bu personellere verilmesi hususunda eğitim düzenlenmesine dair faaliyetleri yürütmektedir.
- ✓ Yapılacak hizmetlerin hızlı, etkin ve verimli bir şekilde işlenmesini sağlamak amacıyla görev dağılımı yapmaktadır.
- ✓ İç kontrol sürecinin etkin işleyebilmesi için üst yönetici ve harcama yetkilisine danışmanlık yaparak gerekli hususlarda onlara bilgi vermektedir.
- ✓ İç kontrol faaliyetinin harcama birimlerinde etkin bir biçimde yürütülmesi için gerekli hazırlıkları yaparak üst yöneticinin onayına arz etmektedir.
- ✓ Mali hizmetlerin şeffaf, belirli bir plan dahilinde ve ilgili prosedürle tutarlı bir biçimde işlenmesini sağlamak için tedbirler almaktadır (Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, 16-17).

1.3.2.1.1.1.4. Harcama Yetkilisi

Emir ve komutları ile yönlendirdikleri memurlar aracılığıyla kamusal faaliyeti yürüten ve mukabilinde bütçe giderini ödeten idarecilere harcama yetkilisi denilmektedir. Bütçe ile ödenek verilen her bir birimin üst yöneticisi harcama yetkilisi olarak adlandırılmaktadır (Bayar, 2008, s. 16).

Kamu idarelerinin harcama yapabilmesinin koşulu harcama yetkilisi tarafından harcama talimatı verilmesidir. Harcama talimatında yapılacak iş veya hizmetin sebebi, gerekçesi, ne kadar sürede yapılacağı, meblağı, yapılacak hizmetin kapsamı, ne

miktarda bir bütçe ile yapılacağı, ne şekilde yapılacağı ve bu işin gerçekleştirilmesinde rol oynayanlara dair bilgiler mevcuttur (Üstün vd, 2011, s. 383).

Harcama yetkililerinin sorumluluğu, verdikleri harcama talimatlarının kanun, tüzük, yönetmelik ve mevzuata uygunluğu, gelirlerin tahsili, harcamaların idamesi, ödeneklerin etkin, ekonomik ve verimli kullanımı ve varlıkların yönetimi noktasında doğmaktadır. 1050 sayılı kanunda ita amiri, 5018 sayılı kanunda harcama yetkilisi olarak ifade edilmiştir. Harcama yetkilisinin sorumluluğu esasında mali sorumluluktur ancak gerektiği durumlarda idari ve cezai sorumluluğu da bulunmaktadır (Küçük, 2010, s.138-139).

5018 sayılı kanunun 31. Maddesi harcama yetkiline ayrılmıştır. Kanuna göre bütçeyle ödenek tahsis edilen her bir birim harcama birimi ve her bir harcama biriminin en üst yöneticisi de harcama yetkilisi olarak ifade edilmiştir. Herhangi bir nedenle harcama yetkilisinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda harcama yetkisi, üst yönetici ya da üst yöneticinin görevlendirdiği kişilerce, mahalli idarelerde İçişleri Bakanlığı tarafından diğer idarelerde ise Maliye Bakanlığının onayı ile kullanılmaktadır.

“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde; idareler, merkez ve merkez dışı birimler ve görev unvanları itibarıyla harcama yetkililerinin belirlenmesine, harcama yetkisinin bir üst yönetim kademesinde birleştirilmesine ve devredilmesine ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir ve harcama yetkisinin devredilmesi, yetkiyi devreden idarî sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Harcama yetkilileri bütçede öngörülen ödenekleri kadar, ödenek gönderme belgesiyle kendisine ödenek verilen harcama yetkilileri ise tahsis edilen ödenek tutarında harcama yapabilir” şeklinde ifade edilmiştir (KMYKK, 2003, Madde 31).

Kanunun 31. maddesinden yola çıkarak iki tür harcama yetkilisi olduğunu söyleyebiliriz. İlk tür bütçeyle ödenek tahsis edilen merkez birimlerinin en üst yöneticisiyken diğeri ödenek gönderme belgesi ile ödenek tahsis edilen merkez dışı birimin en üst yöneticisidir (Candan, 2006, s. 54).

1.3.2.1.1.1.5. Gerçekleştirme Görevlisi

1050 sayılı muhasebe-i Umumiye kanununda tahakkuk memurunu ifade eden gerçekleştirme görevlisi, 5018 sayılı kanun çerçevesinde yapılan bazı değişikliklerle

kamu mali yönetim ve kontrol sistemimize girmiştir (Küçük, 2010, s. 140). Kanunun 33. Maddesinde ifade edildiği üzere “*Gerçekleştirme görevlisi, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler*” şeklinde ifade edilmiştir (KMYKK, 2003, Madde 33). Gerçekleştirme görevlilerinin sorumluluğu, kanun maddesinden anlaşıldığı üzere mali sorumluluktur.

Harcamaların yapılmasında görevli olan ve yaptığı işlemler nedeniyle Sayıştay’a karşı mali sorumluluğu olan yetkililer gerçekleştirme görevlisi olarak tanımlanmaktadır (Üstün vd, 2011, s. 385). Harcama yetkilileri tarafından harcama talimatı verilmesinin ardından söz konusu konu mal ise malın satın alınması, hizmet ise hizmetin yerine getirilme sürecine girilmektedir. Kanun hükmünde belirtildiği üzere giderlerin gerçekleştirilmesi süreci, harcama yetkililerince belirlenen yetkili tarafından oluşturulan ödeme emri belgesinin harcama yetkilisince imzalanması ve meblağın hak sahibine verilmesi ile sonlanmaktadır (Çolak, 2006, s. 229).

1.3.2.1.1.1.6. Muhasebe Yetkilisi

Gelirlerin tahsil edilmesi, giderler için ödemelerin yapılması, nakit ve nakitle ilgili emanetlerin alınması, saklanması, ilgili mercilere ya da bireylere iletilmesi, mali faaliyetlerin kayıt altına alınması ve bunlara ilişkin raporlar tutulması şeklinde yapılan işlemlere muhasebe hizmetleri denilmektedir. Muhasebe yetkilisinin sorumluluğu da bu faaliyetlerin usulüne, mevzuata, kanuni düzenlemelere uygun bir şekilde yapılması noktasında doğan mali sorumluluktur (Kızılkaya, 2006, s. 220).

Muhasebe yetkilisinin yetki ve sorumlulukları kanunun 61. Maddesinde düzenlenmiştir.

Kanuna göre, “Muhasebe yetkilisi, yukarıda ifade edilen hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. 9.12.1994 tarihli ve 4059 sayılı Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe hizmetleri Maliye Bakanlığınca yürütülmekte, muhasebe yetkilileri gerekli bilgi ve raporları düzenli olarak kamu idarelerine vermektedirler.

“*Muhasebe yetkilileri ödeme aşamasında, ödeme emri belgesi ve eki belgeler üzerinde;*

a) Yetkililerin imzasını,

b) Ödemeye ilişkin ilgili mevzuatında sayılan belgelerin tamam olmasını,

- c) Maddi hata bulunup bulunmadığını,
d) Hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri,

Kontrol etmekle yükümlüdür.

Muhasebe yetkilileri, ilgili mevzuatında düzenlenmiş belgeler dışında belge arayamaz. Yukarıda sayılan konulara ilişkin hata veya eksiklik bulunması halinde ödeme yapamaz. Belgesi eksik veya hatalı olan ödeme emri belgeleri, düzeltilmek veya tamamlanmak üzere en geç bir iş günü içinde gerekçeleriyle birlikte harcama yetkilisine yazılı olarak gönderilir. Hataların düzeltilmesi veya eksikliklerin giderilmesi halinde ödeme işlemi gerçekleştirilir. Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur” şeklinde açıklanmıştır. (KMYKK, 2003, Madde 61) Kanun hükmü gereği muhasebe yetkilisinin sorumluluğu incelemekle yükümlü oldukları belgelerle sınırlıdır (Candan, 2006, s.59).

1.3.2.1.1.2. İç Kontrolün Unsurları

1978 tarihinde İç Denetçiler Enstitüsünün yayınladığı İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları isimli raporda iç kontrol faaliyeti kapsamlı bir biçimde işlenmiş ve iç denetimin kapsamının, idarenin iç kontrol yapısının etkinliğinin ve uygunluğunun incelenmesi ve soruşturulmasından meydana geldiği belirtilmiştir. Geniş bir kapsama sahip olan iç kontrol kavramı iç denetimi de kapsamı içine almakta ve dar anlamıyla denetim kavramının haricinde kontrol faaliyetlerinin tümünden oluşmaktadır (Kızılboğa ve Özşahin, 2013, s. 226). İç denetimle iç kontrolün genellikle karıştırılmasından yola çıkarak iç kontrolü sorunlar ortaya çıkmadan önce gerekli tedbirlerin alınması şeklinde tanımlayabiliriz. İç denetim ise, idare tarafından yürütülen faaliyetlerin yine idare içerisinde bir kişi tarafından denetlenmesi şeklinde ifade edebiliriz (Önen ve Özmen, 2011, s. 105). İç denetim faaliyeti, yönetim tarafından kurulan iç kontrol sisteminin olması gerekenden ne derece sapma gösterdiğini belirlemede ve sistemin fonksiyonlarını ne derece icra ettiğini tespit etme konusunda danışmanlık ve güvence sağlayan bir mekanizmadır (Başpınar, 2006, s. 26).

İç kontrol sistemi hataların, yanlışlıkların gün yüzüne çıkarılıp engellenmesinde tek başına yeterli olmamaktadır. Bu nedenle ülkemizde de kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin anayasası olan 5018 sayılı kanun, ön mali kontrolü ve iç denetimi iç kontrol sürecinin önemli iki sacayağı olarak ele almıştır (Alçın, 2009, s. 67). İç kontrol sürecinin etkin işleyebilmesi için gerekli olan temel araçlardan biri olan iç denetim

mekanizması ile iç kontrol sisteminden istenileni verip vermediği tespit edilmektedir (Aslan, 2010, s. 70).

1.3.2.1.1.2.1.Ön Mali Kontrol (Harcama Öncesi Mali Kontrol)

Ön mali kontrol, mali karar ve işlemleri kapsayan kontrol faaliyetlerinin bütününe verilen addır. Ödenğin aktarılması, ihale işlemleri, sözleşmeler, mal veya hizmetin teslimi, ödeme emrine bağlanması, ödeme belgesi düzenlenmesi gibi işlemlerden oluşmaktadır (Demirhan, 2010, s. 98). İşlemler başlamadan önce yapıldığı için bu kontrol faaliyetine önleyici kontrol faaliyeti de denilmekte ve idarelerin yönetim sorumluluğu çerçevesinde, harcama birimleri ve mali hizmetler birimi nezdinde yürütülmektedir (Bülbül, 2014, s. 149).

1050 sayılı Kanun harcama öncesi kontrol süreci;

- 1- Taahhüt ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığı tarafından vizeye tabi tutulması
- 2- Sayıştay'ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize ederek, sözleşmeleri tescil etmesi biçiminde şekillenmiştir.

Bu uygulama, bazen yapılacak işlemlerin gecikmesine neden olmakta ve kamu kurumlarının etkinliğini ve hızını sekteye uğratmaktaydı (Önen ve Özmen, 2011, s. 95). 5018 sayılı kanun ile birlikte Maliye Bakanlığının taahhüt ve sözleşmeleri vize etmesi uygulamasına ve Sayıştay tarafından yapılan vize ve tescil uygulamasına son verilmiş ve harcama öncesi kontrol, iç kontrol sisteminin bir unsuru olacak şekilde düzenlenmiştir (Arslan, 2004, s. 27-28). Genel ve katma bütçe kapsamındaki idarelerde görev yapan Maliye Bakanlığı birimlerinin belirli yetkileri idarelere devredilerek, bu birimler tarafından ödeme öncesinde yapılan uygunluk denetimine son verilmiş ve ön mali kontrol işlemleri ödeme safhasında yerine getirilen kontrol yerine taahhüt safhasında yapılan ön mali kontrol faaliyetine dönüşmüştür. Bu görevler, Mali Yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi, mali hizmetler birimi, harcama birimleri ve mali kontrol yetkilileri bünyesinde yerine getirilmektedir. Sürecin işleyişine ilişkin yöntem Merkezi Uyumlaştırma Birimi nezdinde tanımlanmakta, mali faaliyetler, mali hizmetler birimi ve harcama birimleri kapsamında gerçekleştirilmekte ve belirlenen sahalarda mali kontrol görevlilerinin vize vermesiyle ön mali kontrol süreci tamamlanmaktadır (Arcagök, 2005, s. 95). Yani idareler tarafından yapılan ön mali kontrol süreci iki aşamada gerçekleşmektedir. Mali hizmetler ve harcama birimleri

tarafından işlemin yapılması aşamasında süreç kontrolü yapılmakta ve sonrasında mali kontrol yetkilileri tarafından taahhüt safhasında vize verilerek ön mali kontrol süreci tamamlanmaktadır (Arcagök, 2005, s. 92-95). Kurumların mali kontrol işlemlerine idare içinden birinin müdahil olması ile sürecin daha hızlı ilerleyeceğini ve idarenin yönetsel sorumluluğunun artacağını söyleyebiliriz

5018 sayılı kanunun 58. maddesinde iç kontrolün bir unsuru olarak düzenlenen ön mali kontrol, *“harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar* şeklinde ifade edilmiştir.

Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girişilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur, Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevinin, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür ve harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılacak asgarî kontroller, malî hizmetler birimi tarafından ön malî kontrole tâbi tutulacak malî karar ve işlemlerin usûl ve esasları ile ön malî kontrole ilişkin standart ve yöntemleri Maliye Bakanlığınca belirlenir ve Kamu idareleri, bu standart ve yöntemlere aykırı olmamak şartıyla bu konuda düzenleme yapabilir” şeklinde açıklanmıştır (KMYKK, 2003, Madde 58).

Harcama öncesi kontrol olan ön mali kontrol faaliyeti, kamu kurumunun mali kontrol yetkilisince yerine getirilmektedir. Ön mali kontrol yetkilisi, harcama talimatlarının kullanılabilir ödenek tutarına, harcama programlarına uygunluğuna, harcamaların ilgili kanunlara uygunluğuna ilişkin verdikleri vize ve uygun görüşten sorumludurlar (Demir, 2006, s. 275).

1.3.2.1.1.2.2. İç Denetim

1994 yılında özel sektör vasıtasıyla ülkemizde kullanılmaya başlanan iç denetim mekanizması, 5018 sayılı KMYK Kanunu ile kamu sektörünün kapsamına girmiştir (Okur, 2010, s. 577). Tıpkı iç kontrol faaliyeti gibi iç denetim faaliyeti de 5018 sayılı kanun ile kurumsal bir yapıya kavuşmuştur. Eski sistemde hiyerarşik kademedeki müfettiş, denetmen, kontrolör gibi görevliler tarafından zamansız, sistematik olmayan bir şekilde ve zorunlu olmayarak icra edilen denetim faaliyeti yeni kanun ile sistematik, devamlı ve periyodik bir yapıya kavuşmuştur (Söyler, 2012, s. 85). Kısacası 5018 sayılı

kanun ile birlikte ilk kez kamuda iç kontrol ve iç denetim sisteminde uluslararası standartlarla tutarlı olacak şekilde kanuni düzenlemeler yapılmıştır (Aslan, 2010, s. 78).

Etkin bir iç kontrol sisteminin sağlıklı işleyebilmesinin etkin bir iç denetim mekanizmasına bağlı olmasından dolayı iç denetim faaliyeti, iç kontrolün bir unsuru olarak ele alınmıştır (Keleş, 2006, s. 269). İç denetim, herhangi bir idarenin yürüttüğü faaliyetlerin yine aynı idare içinde yer alan denetim elemanlarınca denetlenmesi işlemine verilen addır (Akçay, 2014, s. 3). Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından yapılan tanımlamada iç denetim şu şekilde ifade edilmiştir; idare tarafından yürütülen faaliyetleri geliştirmek ve idareye değer katmak maksadıyla oluşturulmuş bağımsız ve nesnel güvence sağlama ve danışmanlık hizmetidir (Acar ve Şahin, 2009, s. 90). Uluslararası iç denetim enstitüsü tarafından yapılan tanımdan yola çıkarak iç denetim faaliyetinin güvence sağlama ve danışmanlık olmak üzere iki unsuru kapsadığını söyleyebiliriz. İç denetim faaliyeti, kamu idarelerinin üst yöneticilerine güven telkin etmekte ve idare kapsamındaki birimlere danışmanlık fonksiyonu sunmaktadır (Güler, 2010, s. 146). Üst yöneticiye, harcama yetkililerine, Sayıştay'a ve halka gerekli bilgiyi temin ederek güvence sağlama fonksiyonunu yerine getirirken idarenin faaliyet sürecinin aksamadan işleyebilmesine ve sürecin geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunarak, iç denetçilerin deneyim ve bilgisinden yararlanılarak danışmanlık görevini yerine getirmektedir (Güler, 2011, s. 176).

İç denetim, sistematik bir tutum ile kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin kalitesini ve etkinliğini arttırmak maksadıyla kurumun misyonunun şekillenmesine yardımcı olmaktadır (Karadağ, 2013, s. 13). İç denetim faaliyeti idarenin diğer faaliyetlerinden bağımsız bir biçimde, kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olan, sistemli ve disiplinli bir süreci kapsamaktadır (Keleş, 2006, s. 261).

5018 sayılı Kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67'inci maddelerinde iç denetim, iç denetçinin görevleri, iç denetçinin nitelikleri ve atanması, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve bu kurulun görevleri düzenlenmiştir.

5018 sayılı kanunun 63. Maddesinde iç denetim faaliyeti Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından yapılan tanımla tutarlı olarak şu şekilde ifade edilmiştir.

“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence

sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmektedir (KMYKK, 2003, Madde 63). Ayrıca ilgili kanunun ikinci fıkrasında iç denetim faaliyetinin, iç denetçiler tarafından yapılacağı, kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun da uygun görüşü alınarak, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabileceği belirtilmiştir.

İç denetçinin görevleri kanunun 64. maddesinde ifade edilmiştir. Kanuna göre Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanmakta ve üst yönetici tarafından onaylanmaktadır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirmektedir. Bunlar;

“a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

d) İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi yukarıda ifade edilen bu görevleri, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirmektedir.

İç denetçi, bu görevlerini yerine getirirken görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunmakta ve bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler

birimine verilmektedir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmektedir” (KMYKK, 2003, Madde 64).

İç denetçinin nitelikleri ve atanması 65. Maddede belirtilmiştir. Madde hükmüne göre;

“İç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekir;

- a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.
- c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.
- d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacaklar, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitime tâbi tutulur, eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, malî kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilmekte ve iç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç denetçiler, bakanlıklar ve bağlı idarelerde, üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanır ve aynı usûlle görevden alınır. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir” (KMYKK, 2003, Madde 65).

Kanunun 66. Maddesinde iç denetim koordinasyon kurulunun hangi kuruma bağlı olacağı, üyelerinin kaç kişiden ve kimlerden oluşacağı, kaç yıl süreyle görev yapacakları ve kim tarafından atanacakları konularına yer verilmiştir.

“Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşur, üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanır. Bunların 67 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek niteliklere sahip olması şarttır. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şartı aranır. Üyeler, bu sürenin sonunda yeniden atanabilirler.

Gerekli görülen hallerde İç Denetim Koordinasyon Kurulu, oy hakkı olmamak kaydıyla teknik yardım almak ve danışmak amacıyla uzman kişileri de toplantılara davet edebilir. Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon Kurulunun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle düzenlenir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunda görevlendirilenlerin asli görevleri devam eder. Başkan ve üyelerine, ayda dörtten fazla olmamak üzere her toplantı günü için (3000) gösterge rakamının memur aylık katsayısıyla çarpımı sonucu bulunacak tutar üzerinden toplantı ücreti ödenir” şeklinde açıklanmıştır (KMYKK, 2003, Madde 66).

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri 67. maddede ifade edilmiştir. 67. Madde uyarınca iç denetim koordinasyon kurulu aşağıda sayılan görevleri yapmakla yükümlüdür.

“İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.*
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.*
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.*
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.*
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.*
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.*
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.*

- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.*
- i) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.*
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.*
- k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.*
- l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek” olarak açıklanmıştır (KMYKK, 2003, Madde 67).*

1.3.2.1.1.2.2.1. İç Denetim türleri

İç denetim kendi içinde uygunluk denetimi, performans denetimi, mali denetim, bilgi teknolojileri denetimi ve sistem denetimi olmak üzere beş şekilde sıralanmaktadır.

Uygunluk Denetimi: Kamu idareleri tarafından yapılan faaliyet ve işlemlerin kanun, tüzük ve yönetmelik yanında yönetim tarafından benimsenen politikalara uygun olup olmadığının denetimidir (Başpınar, 2006, s. 26). Ülkemizde uygulanan bir denetim türü olan uygunluk denetimi, uygulamada iç ve dış denetçiler ile müfettiş kontrolör gibi görevliler tarafından icra edilmektedir (Karaarslan, 2006, s. 337)

Performans Denetimi: Kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin etkin, verimli ve ekonomik ilkeler kapsamında yapılıp yapılmadığının bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir (Akçay, 2014, s. 4).

Mali Denetim: Kamu idarelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerin, hesap ve işlemlerinin, tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına ve mevzuata uygunluğunun denetimidir (Mutluer, vd. 2011, s. 289).

Bilgi Teknolojileri Denetimi: Denetim kapsamına alınan kamu idaresinin elektronik bilgi sistemlerinin güvenilirliğinin ve gizliliğinin teminat altına alınması için yapılan denetim faaliyetidir (Mutluer, vd. 2011, s. 291). Denetlenen birimlerin bilgi sistemlerinde yer alan verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini irdelemek içinde kullanılmaktadır. Türkiye’de elektronik belge yönetim sistemine geçiş ile birlikte bu denetim sistemi önemli aşamalar kaydetmiştir (Karaarslan, 2006, s. 336).

Sistem Denetimi: Denetlenen kurum tarafından yürütülen faaliyetlerin analizini kapsamaktadır (Gök, 2015, s. 495). Sistem denetimi ile denetlenen kurumun mali sisteminde yer alan noksanlıklar belirlenerek, giderilmeye çalışılmaktadır. Sistem denetimi bunların yanında yapılan iş ve işlemlerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk

kriterlerine ve kanuni hükümlere uygunluğunu incelemektedir (Karaarslan, 2006, s. 337).

1.3.2.2. Bütçenin Yasama Denetimi

Kamu gelir ve giderlerini kullanma izin ve yetkisini siyasal erge veren parlamento, alınan bu yetkinin mevzuata kanuni hükümlere uygun kullanılıp kullanılmadığını denetlemek durumundadır. Bu bağlamda yasama organı tarafından siyasal iktidara verilen bütçeyi kullanma yetkisi bağlı yetki olarak nitelendirilebilir. Yasama denetimi, bütçenin yasama organı olan TBMM tarafından denetlenmesi anlamına gelmektedir. Yasama organı tarafından yapılan ilk denetim bütçe tasarısının incelenmesidir. Bunun yanında yasama organı bütçenin uygulanması sırasında soru, meclis araştırması, genel görüşme ve meclis soruşturması yollarından birini kullanarak bütçenin uygulanması sırasında yürütme organını denetlenmektedir. Ancak TBMM'nin bütçe uygulamasından sonra yaptığı denetim faaliyeti en önemlisidir. TBMM bütçe uygulama dönemi sonunda kesin hesap kanun tasarısı üzerinden denetim faaliyetini icra etmektedir (Edizdoğan, 1995, s. 276). Modern demokrasilerde bütçe uygulama döneminden sonra Kesin Hesap Kanun Tasarısı üzerinden yapılan denetim faaliyeti son derece önemlidir çünkü bir tahmin niteliğinde olan bütçenin gerçekleşmiş somut sonuçları Kesin Hesap Kanun Tasarısında gösterilmektedir (Konukman, 2000, s. 145).

Parlamento tarafından yapılan denetim faaliyeti sayesinde siyasal iktidarın görevini kötüye kullanması, mevcut yasal ve anayasal düzenlemelere aykırı hareket etmesi engellenmiş olmaktadır. Yasama denetimi ile kamusal kaynakların mevzuata ve kanuni hükümlere uygun kullanılıp kullanılmadığı hususunda siyasal iktidar kontrol edilirken diğer taraftan da kamu mali yönetiminde verimlilik etkinlik ve tutumluluk kriterleri de sağlanmakta ve siyasal erkin uyguladığı politikaların yasama erki tarafından izlenmesi yoluyla yönetimde saydamlık ve şeffaflık da temin edilmektedir (Gençkaya, 2012, s. 68-69).

1.3.2.2.1. Bütçenin Uygulanması Aşamasında Yapılan Yasama Denetimi

Anayasamızın 98, 99 ve 100 üncü maddeleri yasama organına kamu yönetimini kendi geleneksel denetim araçları ile denetleme olanağı vermiştir (Tekin, 2014, s. 31). Bütçenin uygulanması aşamasında, TBMM anayasadan aldığı yetki ile denetim faaliyetini soru, meclis araştırması, genel görüşme, meclis soruşturması gibi araçlar ile

yerine getirmektedir (Aydın ve Çaşkurlu, 2013, s. 281). Bunlara ilaveten hükümet olağanüstü ve ek ödenek talebi ile kanun çıkarmak istediğinde TBMM yürütme organı tarafından yapılan talebi geri çevirerek kanun çıkarılmasını istemeyebilir ve bu durumda yürütme erki TBMM tarafından denetlenmiş olur (Kalenderoğlu, 2005, s. 225).

Anayasamızın 98. maddesinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin soru, meclis araştırması, genel görüşme ve meclis soruşturması yollarıyla denetleme yetkisini kullanacağı belirtilmiştir. Aynı maddede Soru, *“Bakanlar Kurulu adına, sözlü veya yazılı olarak cevaplandırılmak üzere Başbakan veya bakanlardan bilgi istemekten ibarettir. Meclis araştırması, belli bir konuda bilgi edinilmek için yapılan incelemeden ibarettir. Genel görüşme, toplumu ve Devlet faaliyetlerini ilgilendiren belli bir konunun, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda görüşülmesidir. Soru, Meclis araştırması ve genel görüşme ile ilgili önergelerin verilme şekli, içeriği ve kapsamı ile cevaplandırılma, görüşme ve araştırma yöntemleri Meclis İçtüzüğü ile düzenlenir”* şeklinde yer verilmiştir (Anayasa, 1982, Madde 98).

Meclis soruşturması ise 100. Maddede ayrı bir başlık altında düzenlenmiştir. 100. maddesinde *“Başbakan veya bakanlar hakkında, Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının en az onda birinin vereceği önerge ile soruşturma açılması istenebilir. Meclis, bu istemi en geç bir ay içinde görüşür ve gizli oyla karara bağlar. Soruşturma açılmasına karar verilmesi halinde, Meclisteki siyasî partilerin, güçleri oranında komisyona verebilecekleri üye sayısının üç katı olarak gösterecekleri adaylar arasından her parti için ayrı ayrı ad çekme suretiyle kurulacak on beş kişilik bir komisyon tarafından soruşturma yapılır. Komisyon, soruşturma sonucunu belirten raporunu iki ay içinde Meclise sunar. Soruşturmanın bu sürede bitirilememesi halinde, komisyona iki aylık yeni ve kesin bir süre verilir. Bu süre içinde raporun Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına teslimi zorunludur. Rapor Başkanlığa verildiği tarihten itibaren on gün içinde dağıtılır, dağıtımından itibaren on gün içinde görüşülür ve gerek görüldüğü takdirde ilgilinin Yüce Divana sevkine karar verilir. Yüce Divana sevk kararı ancak üye tamsayısının salt çoğunluğunun gizli oyuyla alınır. Meclisteki siyasî parti gruplarında, Meclis soruşturması ile ilgili görüşme yapılamaz ve karar alınamaz”* hükmüne yer verilmiştir (Anayasa, 1982, Madde 100). Meclis soruşturması esasında başbakan veya bakanların yaptıkları faaliyetlerle ilgili olarak cezai sorumluluklarının parlamento

tarafından araştırılmasıdır. Yani meclis soruşturması yürütme erkinin cezai sorumluluğuyla ilişkilidir (Tunç, 2012, s. 110).

1.3.2.2.2. Bütçenin Uygulanmasından Sonra Yapılan Yasama Denetimi

Meclis tarafından siyasal iktidara verilen harcama yapma ve gelir toplama yetkisinin yasal düzenlemeye ve mevzuata uygun kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi için parlamento tarafından denetim yapılması gerekir. İşte yasama organı olan meclisin bütçe uygulama dönemi bittikten sonra yaptığı denetim faaliyetinde kullandığı temel araç kesin hesap kanun tasarısıdır. Kesin hesap kanunu kapsamında yapılan denetim faaliyeti somut sonuçlarına dayandığından dolayı hem halk nezdinde hem de meclis nezdinde büyük öneme sahiptir (Candan, 2007, s. 181).

Anayasamızın 87. Maddesinde meclisin görevleri arasında bakanlar ve bakanlar kurulunu denetlemek sayılmıştır. Harcama yapan kurumlar üzerindeki denetim ise yüksek denetim kurumu statüsündeki Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir (Köse, 2000, s. 37). Hesap verilebilir ve saydam bir kamu mali yönetimi sistemi günümüzde altı önemle çizilen temel hususlar arasındadır ve şeffaf ve saydam bir kamu denetimi için temel görev Sayıştaylara düşmektedir (Akyel ve Köse, 2011, s. 5). Sayıştaylar parlamento adına denetim yetkisini üstlenerek küreselleşen dünyada ülkelerin arzuladığı saydam, hesap verilebilir kamu yönetiminin ön koşulu olan denetim faaliyetinin işlerlik kazanmasında son derece önemli rol üstlenmektedirler.

1.3.2.2.2.1. 5018 sayılı KMYK Kanunu Kapsamında Yasama Denetimi

5018 sayılı KMYK kanununa göre yasama denetimi Faaliyet Raporları Üzerinden ve Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerinden yapılmak üzere iki şekilde yürütülmektedir.

➤ Faaliyet Raporları Üzerinden Yapılan Denetim

Faaliyet raporlarının düzenlenmesini öngören 5018 sayılı kanun halkın ve meclisin daha fazla bilgi sahibi olmasını amaçlamasının yanında kamusal faaliyetleri icra eden yetkililere daha fazla sorumluluk yüklemek, TBMM denetimini güçlendirmek maksadıyla harcama yetkililerine faaliyet raporu, üst yöneticilere idare faaliyet raporu, Maliye Bakanlığına genel faaliyet raporu ve İçişleri Bakanlığına mahalli idare

faaliyetlerine ilişkin Değerlendirme Raporu hazırlama yetkisi vermiştir. Faaliyet raporlarına aslında performans göstergelerinin rapor edildiği hesap verilebilirlik raporu da denilebilmektedir (Kesik, 2006, s. 23).

5018 sayılı Kanunun 41. Maddesine göre, “Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştay’a ve Maliye Bakanlığına gönderir.

Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştay’a ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştay’a gönderir.

Sayıştay, mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahallî idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Türkiye Büyük Millet Meclisi bu raporlar ve değerlendirmeler çerçevesinde, kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin olarak kamu idarelerinin yönetim ve hesap verme sorumluluklarını görüşür. Bu görüşmelere üst yönetici veya görevlendireceği yardımcısının ilgili bakanla birlikte katılması zorunludur.

İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.

Bu raporlarda yer alacak hususlar, raporların hazırlanması, ilgili idarelere verilmesi, kamuoyuna açıklanması ve bu işlemlere ilişkin süreler ile diğer usûl ve esaslar, İçişleri

Bakanlığı ve Sayıştay'ın görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak yönetmelikle belirlenir” şeklinde ifade edilmiştir (KMYKK, 2003, Madde 41).

Yukarıda ifade edilen ilgili kanunun 41. Maddesinden anlaşılabacağı üzere 5018 sayılı kanun Sayıştay’ a kamu idareleri tarafından hazırlanan faaliyet raporlarını Sayıştay’ın kendi görüşleri çerçevesinde hazırladığı faaliyet genel değerlendirme raporuyla birlikte yasama organına sunma görevi vermiştir.

➤ Kesin Hesap Kanun Tasarısı Üzerinden Yapılan Denetim

1050 sayılı kanunda “bütçe hesabının kesilmesi kesin hesap kanunu ile olur” hükmünden yola çıkarak kesin hesap kanun tasarısının sadece hesap kapatmakta kullanılan bir araç olarak ifade edildiğini söyleyebiliriz. Oysa 5018 sayılı kanunda kesin hesap kanun tasarısı “bütçe uygulama sonuçlarının TBMM tarafından onaylanması” şeklinde ifade edilmiş ve böylece TBMM’nin etkin denetiminin önü açılmıştır.

Kesin Hesap Kanun Tasarısı hukuki dayanağını Anayasamızın 164. maddesinden almaktadır. Anayasaya göre, “*Kesin hesap kanunu tasarıları, kanunda daha kısa bir süre kabul edilmemiş ise, ilgili oldukları mali yılın sonundan başlayarak, en geç altı ay sonra Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay, genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanunu tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.*

Kesin hesap kanunu tasarısı, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla birlikte Bütçe Komisyonu gündemine alınır. Bütçe Komisyonu, bütçe kanunu tasarısıyla kesin hesap kanunu tasarısını Genel Kurula birlikte sunar, Genel Kurul, kesin hesap kanunu tasarısını, yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlar.

Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez” hükmüyle yer almıştır (Anayasa, 1982, Madde 164).

5018 sayılı kanun kesin hesap kanun tasarısına bazı düzenlemeler getirmiştir. Kesin hesap kanun tasarısının bakanlar kurulu tarafından mali yılın sonundan başlayarak yedi ay olan meclise sunulma süresi bir ay kısaltılarak “mali yılın bitiminden itibaren en geç 6 ay” şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca ilgili kanun ile bütçe kapsamı genişletilmiş olup

bu bağlamda kesin hesap kanun tasarısının da kapsamı genişletilerek genel bütçeli idarelerin yanında özel bütçeli idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumlarda kapsama dahil edilmiş bununla tutarlı olarak yasama organının da denetim kapsamı genişletilmiştir. Yapılan diğer bir düzenleme ise kesin hesap kanun tasarısına eklenmesi gereken belge sayısı arttırılmıştır (Selen ve Taytak, 2017, s. 205). 5018 sayılı kanun kapsamında kesin hesap kanun tasarısına eklenen rapor, bilgi ve belgelerin arttırılması ile TBMM bütçe uygulamaları konusunda daha fazla bilgiye sahip olmakta ve etkin bir bütçe denetiminin önü açılmaktadır.

5018 sayılı Kanunun 42. Maddesinde Kesin Hesap Kanunu düzenlenmiştir. Bu maddeye göre,

“Türkiye Büyük Millet Meclisinin, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır. Ayrıca kesin hesap kanunu tasarısının, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezî yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanacağı, bu tasarının, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen malî yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği de Sayıştay’a gönderilir ifadesiyle kesin hesap kanun tasarısının TBMM’ne sunulma süresi bir ay kısaltılmıştır.

Kesin hesap kanun tasarısının ekinde;

- a) Genel mizan,*
- b) Bütçe gelirleri kesin hesap cetveli ve açıklaması,*
- c) Bütçe giderleri kesin hesap cetvelleri ve açıklaması,*
- d) Bütçe gelir ve giderlerinin iller ve idareler itibarıyla dağılımı,*
- e) Devlet borçları ve Hazine garantilerine ilişkin cetveller,*
- f) Yılı içerisinde silinen kamu alacakları cetveli,*
- g) Mal yönetim hesabı icmal cetvelleri,*
- h) Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen diğer belgelerin ekleneceği hükme bağlanmıştır” (KMYKK, 2003, Madde 42).*

Aynı kanunun 42. maddenin dördüncü fıkrasında merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri bütçelerinin kesin hesabının düzenlenmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği, idarelerin faaliyet raporları, genel faaliyet raporu, dış denetim genel değerlendirme raporu ve kesin hesap kanunu tasarısı ile merkezî yönetim bütçe kanunu tasarısının birlikte görüşüleceği ifade edilmiştir. Ancak, bu

raporlar ile genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisi komisyonlarında öncelikle görüşüleceği, mahallî idare bütçeleri ile sosyal güvenlik kurumları bütçelerinin uygulama sonuçlarının kesin hesaba bağlanması, ilgili kanunlarındaki hükümlere göre yapılacağı açıklanmıştır (KMYKK, 2003, Madde 42).

TBMM kesin hesap kanun tasarılarını onaylayarak yürütmeye verdiği harcama yapma ve gelir toplama yetkisinin usulüne uygun bir şekilde kullanıldığını onaylamış yani yürütmeyi aklamış olur. TBMM'nin kesin hesap kanun tasarısını reddetmesi halinde ise hükümet düşebilir ve sorumlular hakkında yasal işlem başlatılır.

1.3.2.3.Bütçenin Yargısal Denetimi

1.3.2.3.1.Dış Denetim

Bütçenin uygulama süreci sona erdikten sonra, kamu kurumlarının faaliyetlerinin kendi haricinde bir başka kamu kurumu tarafından denetlenmesine dış denetim denilmektedir (Bozkurt, 2014, s. 34). Dış denetim, fonksiyonel bağımsız, özerk ve yürütme erkinin dışında olan bir organ tarafından bütçenin uygulanma dönemi sona erdikten sonra parlamento adına yapılan denetim türüdür (Doğmuş, 2010, s. 17) Ülkemizde dış denetim yetkisinin verildiği tek kurum olma özelliğine sahip Sayıştay uluslararası literatürde yüksek denetim kurumu olarak adlandırılmıştır.

Bütçe uygulama dönemi sona erdikten sonra yasama organına verilen denetim faaliyeti uzmanlık alanı gerektirdiğinden dolayı anayasamızın da 160. maddesinde belirtildiği üzere Sayıştay merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tüm gelir ve giderlerini meclis adına denetlemekle görevlendirilmiştir. Yani Sayıştay'a meclis adına dış denetim icra etme görevi atfedilmiştir (İpek, 2017, s. 93). Anayasamızın 160. maddesinden yola çıkarak TBMM adına bütçeyi denetleme görevi üstlenmiş bağımsız anayasal kuruluşa Sayıştay denir tanımı yapılabilir. Sayıştay TBMM'nin doğrudan denetimini kolaylaştırmak için kesin hesapların bütçeye uygunluğunu, uygunluk bildirimi hazırlayarak saptar ve TBMM'ne bütçe sistemi ve denetim sonuçları ile ilgili bilgiler verir (Batirel, 1984, s. 126).

5018 sayılı kanunun 68. Maddesinde dış denetim faaliyetinin Sayıştay tarafından icra edileceği belirtilmiş ve ilgili yasa ile dış denetimin kapsamı genişletilmiş ve denetimin niteliği değişmiştir.

Kanuna göre, “Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen iç denetim raporları, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir” (KMYKK, 2003, Madde 68).

Kanunun 68. Maddesinden anlaşılacağı üzere kanun Sayıştay’a denetim ve hesapların hükme bağlanması olmak üzere iki görev vermiştir Sayıştay’ın denetim görevi düzenlilik denetimi ve performans denetimi olmak üzere iki şekildedir. Esasen performans denetiminin temeli 1996 yılında 4149 sayılı yasa ile atılmış fakat hukuki bir zemine oturtturulması ve boşlukların doldurulması 5018 sayılı kanun ile mümkün olabilmıştır (Özen ve Öztornacı, 2015, s. 11).

6085 sayılı Sayıştay kanununda da dış denetim faaliyeti Sayıştay’a atfedilmiştir. Kanuna göre Sayıştay düzenlilik denetimi ve performans denetimi olmak üzere iki tür denetim görevi üstlenmiştir. Kanunun ikinci maddesinde düzenlilik ve performans

denetimi açıklanmıştır. Kanuna göre Sayıştay'ın yapmakla mükellef olduğu düzenlilik denetimi kendi içinde mali denetim ve uygunluk denetimi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

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

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

Performans denetimi: Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesini kapsayan denetim faaliyetidir.

BÖLÜM II

SAYIŞTAY

2.1.Yüksek Denetim Kurumu Olan Sayıştayların Doğuşu ve Genel Özellikleri

Yürütme ergi olan siyasal iktidar tarafından yapılan faaliyet ve işlemlerin denetlenmesi yetkisi başlangıçta parlamentolara verilmiştir. Kendi olanakları çerçevesinde denetim görevini üstlenen parlamentolar zaman ilerledikçe iş yükünün artması ve yapılan işlemlerin karmaşık bir hal alması ile görevlerini etkin bir şekilde icra edemez duruma gelmişler ve denetim alanında ihtisaslaşmış, uzman kişilere duyulan ihtiyaç yüksek denetim kurumlarının ortaya çıkmasında etken olmuştur. Parlamentoların yapması gereken görevleri yüklenerek demokrasinin temel öğelerinden biri olan Sayıştaylar, demokratik yönetim sistemleri için olmazsa olmazlardır. Çünkü yönetimde mali saydamlığın ve hesap verilebilirliğin temini ancak etkili ve bağımsız bir denetim organıyla mümkündür (İnan, 1992, s. 4).

Tüm dünya genelinde oluşturulan bu kurumsallaşmış yapıdaki yüksek denetim kurumları esasında parlamentonun bütçeyi denetim gereksiniminin bir sonucudur. Yüksek denetim kurumu olarak ifade edilen Sayıştay'ı, bütçenin denetim fonksiyonu yanında çağdaş ve klasik fonksiyonlarını icra edebilmesi amacıyla oluşturulmuş anayasal kurumlar şeklinde ifade edebiliriz (Baykara, 2013, s. 1-2). Uluslararası yazında yüksek denetim, anayasalarda yer alan ve meslek mensuplarının yasal dayanaklarının olduğu bazı ülkelerde yargı fonksiyonu bulunan, bağımsız denetim kurumlarınca parlamento adına bütün kamu kurumları üzerinde yapılan denetim faaliyeti şeklinde tanımlanmıştır (Kargı, 2016, s. 8). Yüksek denetim kurumları sundukları denetim hizmeti yanında düzenledikleri raporlar ve parlamentolara verdikleri bilgilerle onların en önemli yardımcısı konumunda bulunmaktadır. Parlamentolara sundukları bu hizmetlerle onların fonksiyonelliği yanında demokratik yönetimin kuvvetlendirilmesinde de önemli rol oynamaktadırlar (Köse, 2000, s. 32).

Yüksek denetim kurumları tarafından yürütülen denetim faaliyetleri dış denetim olarak nitelendirilmiş olsa da yöntem, teknik ve işlevleri giderek farklılaşan ve kaynağını anayasadan alan bu kurumlar tarafından yürütülen faaliyetler yasama, yürütme ve yargı şeklindeki klasik erkler sınıflandırmasına sokulmamış “sui generis” (şahsına münhasır) bir devlet işlevi olarak tanımlanan faaliyetlerin dış denetim olarak

nitelendirilmesinin yetersiz olduğu yönündeki savlar nedeniyle yüksek denetim kavramı kullanılmıştır (Köse, 2001, s. 25).

Yüksek denetim kurumlarının genel özellikleri şunlardır;

- Yüksek denetim faaliyeti meclis adına yapılan bir denetim faaliyetidir ancak denetimin planlanmasından parlamentoya raporlanmasına kadar geçen her aşamada tam bağımsızlık vardır,
- Yüksek denetim kurumlarının görev ve yetkileri genellikle anayasalarla desteklenmiştir,
- Yüksek denetim faaliyetini uygulayanların anayasal ve yasal dayanakları bulunmaktadır,
- Ayrıca yüksek denetim faaliyetini uygulayan kurumun mali özerkliği bulunmaktadır,
- Bazı ülkelerde yüksek denetim kurumlarının yargısal yetkileri bulunmaktadır,
- Yüksek denetim kurumları denetledikleri kurumla ilgili gerekli belge ve bilgiye istedikleri an ulaşabilirler (Sayın, 1998, s. 20-21).

Ülkemizde anayasal bir kurum olma özelliği gösteren Sayıştay, hem denetim fonksiyonunu icra eden hem de yargılama daireleri vasıtasıyla yargılama fonksiyonunu yürüten bir hesap makinesi ve denetim kurumudur (Taytak ve Bahtiyar, 2015, s. 262). Sayıştay anayasamız yanında hem 5018 sayılı KMYK kanununda hem de 6085 sayılı Sayıştay kanununda yerini alarak hem anayasal hem de yasal açıdan korunmuş olup, ilgili kanunlarda Sayıştay'ın mali özerkliği ve tam bağımsızlığına vurgu yapılmıştır.

2.2. Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi

2.2.1. Dünyada Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi

Dünyada yüksek denetim kurumlarının gelişimine bakıldığında Sayıştayların ortaya çıkması ile siyasal iktidarın sınırlandırılması gereksiniminin ve akabinde parlamenter demokrasinin gelişim sürecinin paralel hareket ettiği söylenebilir.

İngiltere ve Batı Avrupa ülkelerinde güç oluşturma gayesi güden mülk sahipleri tarafından toplanan vergilerin bir ölçüsünün ve sınırının olması gerektiği görüşü öne sürülerek vergi salmada ve toplamada özgür hareket eden mutlak yönetime karşı itirazlar yaşanmıştır. Bu karşı çıkmalar sonucunda bu işlevi yerine getirecek kurum olan

parlamentolar oluşturulmuştur. Ancak mutlak yönetimin sınırlandırılması için sadece kamu gelirlerinin denetim altında tutulmasının yeterli olmaması, kamu giderlerinin de denetim kapsamına alınmasının gerekli olduğu görüşü bütçe hakkını doğurmuştur (İnan, 1992, s. 3-4). Esasında parlamenter demokrasinin doğuşunda bütçe hakkının çok önemli rol oynadığı söylenebilir. Önceleri kimseye danışmadan vergi salan mutlak yönetimlere karşı imzalanan büyük ferman anlaşması ile edinilen bu hak çerçevesinde vergi salma hakkı halk temsilcilerinden oluşan meclise devredilmiş ve parlamentoların temeli atılmıştır. Parlamenter demokrasinin gün yüzüne çıkmasıyla birlikte parlamentoların en önemli görevi, siyasal iktidar olan yürütme erkinin mevcut kanuni düzenlemelerle tutarlı hareket etmesini sağlamak olmuştur. Yani parlamenter sistemlerin ortaya çıkmasındaki asıl amacın siyasal iktidarın yetkilerini kısıtlamak ve kontrol altına almak olduğu yadsınamaz bir gerçektir.

İlk kez İngiltere’de oluşturulan parlamentoların ilk görevi halktan toplanan vergileri kontrol altında tutmak ve sonraki dönemlerde ise kamu harcamalarının sınıflandırılmasını sağlamak olmuştur. Siyasal erki denetlemek amacıyla oluşturulan parlamentolar başlarda denetim görevini icra etmişler ancak zaman ilerledikçe mali işlemlerin nicelik ve nitelik itibarıyla artması, iş yükünün artış göstererek karmaşık bir hal alması ve yürütme erkini kontrol etmek ve kısıtlamak maksadıyla oluşturulan parlamentoların daha sonradan yürütme organını oluşturması etkin denetimin sekteye uğramasına yol açmıştır. Bu gibi nedenlerden dolayı denetim fonksiyonu uzmanlık gerektiren bir fonksiyona dönüşmüş ve her ülkede bu fonksiyonu yerine getirecek yüksek denetim kurumlarına ihtiyaç duyulmuştur. Parlamento adına yürütme erkini denetleme görevini üstlenen yüksek denetim kurumları bütün ülkelerde farklı şekilde oluşturulmaya başlanmıştır (Akbulut, 2003, s. 4; Akyel ve Köse, 2010, s. 11). İlk parlamentonun ortaya çıktığı ülke olan İngiltere’de yine 1314 yılında “Auditor Exchequer” adıyla ilk Sayıştay kurulmuştur (Çalışkan, 2008, s. 15).

Kamu kaynaklarının etkin, verimli ve doğru kullanılmasını sağlayarak, kamu kaynakları üzerinde tasarruf yetkisi olanların tasarruflarını mevcut düzenlemelere uygun gerçekleştirip gerçekleştirmediği hususunda kamuoyuna bilgi vermek amacıyla kurulan yüksek denetim kurumlarının gelişim sürecine baktığımızda bu kurumların 15. ve 16. yüzyıllarda kurulduğunu ancak 19. yüzyılda fonksiyonellik kazandığını görmekteyiz. İlk Sayıştay 14. yüzyılda İngiltere’de oluşturulmasına rağmen dünya Sayıştaylarının doğuşu tam anlamıyla 1750-1800’lü yıllarda gerçekleşmiştir (Çalışkan, 2015, s. 58).

Yani dünyada yüksek denetim kurumları, parlamenter demokrasi rejimi akabinde kamu kaynakları üzerinde tasarruf yetkisi olanların denetlenme gereksinimi sonucunda oluşturulmuştur.

2.2.1.1.Fransız Sayıştay'ının Tarihsel Gelişimi

Köklü bir tarihsel geçmişe sahip olan Fransız Sayıştay'ı, birçok kamu kurumu ve bazı özel kurumların hem mali hem de yasal denetimini sağlayan yarı-yargı organı olarak yapılandırılmıştır. Fransız Sayıştay'ının geçmişi 13. yüzyılda imparatorluğun temel gelir kaynağını oluşturan mülklerin kontrolünden yükümlü olan Curia Regis'e dayanmaktadır. 1319 yılında Kraliyet Hesap Dairesi adı altında ayrı bir kurum şeklinde yapılandırılan Sayıştay, Fransız İhtilaline kadar bu şekilde faaliyetlerini sürdürmeye devam etmiştir (Güven ve Acungil, 2015, s. 112). Fransız Sayıştay'ı I. Napolyon döneminde yapılan yeniden örgütlenme çalışmaları neticesinde 1807 yılında kurulmuştur (İnan, 1992, s. 8). İhtilal sonrasında I. Napolyon tarafından tekrardan bazı değişiklikler yapılmış ve 1967 yılında çıkarılan yasa ile örgütün şekli ve görevlerinde düzenlemeler yapılarak görev kapsamı tüm kamu kurumlarını içerecek şekilde genişletilmiştir. 1976 yılında yapılan bir değişiklikle Sayıştay'ın kapsam alanı genişletilerek sosyal güvenlik kurumları ve KİT'ler de Sayıştay'ın denetimine tabi tutulmuştur (Güven ve Acungil, 2015, s. 112).

1980'li yılların başlarında yerel yönetimlerin mali yapısını ilgilendirilen önemli reform çalışmaları uygulamaya konmuş ve 1982 yılında mali yönetim alanında çıkarılan Ademi merkezileşme kanunuyla tutarlı bir şekilde denetim alanında da önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu dönemde yapılan en önemli değişiklik 1983'de Bölge Sayıştaylarının oluşturulmasıdır. 1983 yılından itibaren Fransız kamu yönetiminde başlayan ademi merkezileşme seyri çerçevesinde yerel kamu müesseselerinin, şirketlerinin ve ortaklıklarının denetim görevi Bölgesel Sayıştaylara verilmiştir (Magnet ve Meller, 1992, s. 7). Yani yapılan yasal düzenleme ile birlikte yerel yönetim hesaplarının ön denetimine son verilerek esas denetimin yerel yönetim hesaplarının sonradan denetimi şeklinde yapılması kabul edilmiştir (Belanger, 1995, s. 6). Fransa'da denetim alanında görülen yerelleşme hareketinin, yüksek denetim kurumlarının daha etkin çalışmalar yürütmesinde önemli rol oynayacağı söylenebilir.

2.2.1.2.İngiltere Sayıştay'ının Tarihsel Gelişimi

Parlamente demokratik sistemin ilk gün yüzüne çıktığı ülke olma özelliği gösteren İngiltere’de 1314 yılında oluşturulan Hazine Murakıbbı (Auditor of Eschequer) kurumu ilk Sayıştay örneği olarak görülmektedir. 500 yıl çalışmalarını sürdüren Hazine Murakıbbının yerini 19. yüzyılda yasama ve yönetim alanında gerçekleştirilen reformların akabinde 1866 da Hazine ve Denetim Dairesi almıştır (İnan, 1992, s. 5). Sayıştay’ın tarihsel geçmişi 14. yüzyıla dayanmakta ancak bugünkü boyutuyla Sayıştay’ın ortaya çıkışı 19. yüzyılın ortalarında gerçekleşmektedir. 1861 yılında Avam Kamarası altında Kamu Hesapları Komitesinin kurulması ve 1866 tarihinde Sayıştay kanununun yürürlüğe konması ile Komptrolör ve Genel Denetçilik oluşturularak Sayıştay’a tüm kamu kurumlarını denetleme görevi verilmiştir. 1977 tarihinde yeni bir Sayıştay yasası yürürlüğe girmiş ve Sayıştay’ın görev ve sorumluluk alanı genişletilmiştir. 1983 yılında uygulamaya konulan yasa ile Sayıştay’ın yapısında bazı değişiklikler yapılmış ve özerkliği kuvvetlendirilmiştir. Yasa ile birlikte performans denetimi Sayıştay’ın görevleri kapsamına dahil edilmiştir (Köse, 2007, s. 148). Ayrıca 1983 yılındaki düzenleme ile Sayıştay, Milli Denetim Teşkilatı (National Audit Office) adını almış, siyasal erke bağı bütün kamu idarelerinin yaptıkları faaliyetlerin mevcut düzenlemelere uygunluğunu ve hesapların doğruluğunu yansıtmadığını denetlemek ve denetim sonuçlarını parlamentoya bildirmekle görevlendirilmiştir (Kaplan, 2007, s. 8).

2000 yılında yürürlüğe giren Hükümet Kaynakları ve Hesapları Yasası ile kamu idarelerinde nakite dayalı muhasebe sisteminden tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçiş başlamıştır (NAO, 2003, s. 237). Kamunun dış denetiminden sorumlu olan Ulusal Denetim Ofisi olarak adlandırılan İngiltere Sayıştay’ı, kamusal kaynakları kullananları denetleyerek, sonucu parlamentoya raporlamak ve tavsiyelerde bulunmak yanında paranın karşılığının denetimi olarak ifade edilen performans denetim görevini de yürütmektedir (BUMKO, 2017).

Kısacası 1314 yılında temelleri atılan İngiltere Sayıştay’ının bugünkü anlamda fonksiyonellik kazanması ancak 19. yüzyılda gerçekleşmiş ve Sayıştay düzenlilik ile performans denetimi yanında raporlama ve tavsiyelerde bulunma görevlerini de üstlenmiştir.

2.2.1.3.ABD Sayıştay'ının Tarihsel Gelişimi

Amerika Birleşik Devletlerinde 1921 yılına gelinceye kadar Sayıştay'ın görevleri arasında olan siyasal iktidarın denetimi görevi hazine tarafından icra edilmiştir (Avcı, 2014, s. 128). 50 eyaletten oluşan bir federe devlet olan ABD'de her bir eyalette çalışmalar yürüten federe Sayıştaylar bulunmaktadır. 1921 tarihinde çıkarılan Bütçe ve Muhasebe Kanunu ile birlikte merkezi Washington olan Federal düzeyde denetim yapan Federal Amerika Sayıştay'ı oluşturulmuştur. Federal Sayıştay ve Eyalet Sayıştayları birbirinden bağımsız fakat bir işbirliği içinde denetimlerini yürütmektedirler. (Alptürk, 1991, s. 43). I. Dünya savaşından sonra iç borcun aşırı yükselmesi kamu harcamaları üzerinde daha fazla denetim gereksinimini doğurmuş ve kargaşa içinde olan federal mali yönetimi düzenlemek amacıyla GAO (Government Accountability Office) oluşturulmuştur. Uygulamaya konan yasada GAO' nun yürütme erkinden bağımsız olduğu ve kamu kesimi üzerinde denetim yetkisine sahip olduğu belirtilmiştir. İkinci Dünya savaşının sonuna kadar GAO, kamu harcamalarının yasalara uygunluğunu denetlemiştir (GAO, 2017). Yarı yasama yarı yürütme görünümündeki Amerika Sayıştay'ı 1986 tarihinde yüksek mahkeme tarafından yürütmenin dışında bir kurum olarak nitelendirilmiştir. Kuruluşundan itibaren çeşitli düzenlemeler yapılan Sayıştay'a ilişkin en dikkat çekici düzenleme ise Genel Muhasebe Ofisi olarak adlandırılan Sayıştay'ın 2004 yılında isim değişikliği yapılarak Devlet Hesap Verilebilirlik Ofisine dönüştürülmesidir. Kanun ile yalnız isim değişikliği yapılmamış ayrıca Sayıştay'ın yetki sahası da genişletilmiştir (Avcı, 2014, s. 128).

2.2.1.4. İtalya Sayıştay'ının Tarihsel Gelişimi

İtalyan Sayıştay'ının tarihi, Roma zamanında 800 nolu yasayla kurulan Corte dei Conti'ye (İtalyan Krallığı Sayıştayı) dayanmaktadır. Corte dei Conti, Turin, Floransa, Napoli ve Palermo merkezli dört mahkemeyi birleştirmiştir. İtalya Sayıştay'ın görevleri 1934 yılında uygulamaya konan yasada düzenlenmiştir (NAO, 2003, s. 160).

1948 anayasasının uygulamaya konması ile anayasanın 100. ve 103. maddelerinde Sayıştay'ın denetim, raporlama ve yargılama fonksiyonları açıklanmış, 1958 tarihinde 259 sayılı kanun ile devlet tarafından sübvans edilen kamu kurumlarının denetimi ve 1982 yılında 51 sayılı yasa ile yerel yönetimlerin denetimi Sayıştay'a verilmiştir. 1988 yılında Sayıştay'ın raporlamaya ilişkin görevleri genişletilmiştir (Guisepp'e'den aktaran

Akbulut, 1991, s. 22-23). Yapılan düzenleme ile nüfusu 8000' in üzerinde olan her kasabanın hesaplarını Sayıştay'a gönderme zorunluluğu getirilmiş ve Sayıştay bu organların her birinin hesaplarını 31 Temmuz'a kadar parlamentoya bildirmekle görevlendirilmiştir. 1994 yılında 20 sayılı yasanın yürürlüğe girmesi ile Sayıştay'ın harcama öncesi denetim yetkisi sınırlandırılarak harcama sonrası denetim yetkisi ve performans denetimi yapma yetkisi genişletilmiştir (NAO, 2003, s. 160-161). 2001 yılında İtalyan Sayıştay'ının yerel idarelerdeki rolünü kuvvetlendirmek amacıyla anayasada düzenlemeler yapılmış ve 2003 yılında 2001 yılındaki anayasal düzenleme ile tutarlı olarak bir kanun uygulamaya konmuştur (NAO, 2005, s. 145).

Özetle İtalyan Sayıştay'ının geçmişi 1862 tarihli İtalyan Krallığı Sayıştay'ına dayanmakta olup Sayıştay, denetim, raporlama ve yargılama fonksiyonları ile donatılmıştır.

2.2.1.5.Almanya Sayıştay'ının Tarihsel Gelişimi

Almanya da yüksek denetimin başlangıcı, 1714 yılına yani Almanya'nın henüz kurulmadığı Prusya İmparatorluğuna dayanmaktadır. 1714 yılında Prusya kralı Frederick William tarafından kurulan kurum, kamu denetimi yapmak ve kamu hesapları üzerindeki görüşlerini parlamentoya sunmakla görevlendirilmiştir (NAO, 2003, s. 113). Merkezi Berlin'de kurulmuş ancak daha sonraları Potsdam'a taşınmıştır. 1868 yılında Kuzey Almanya Federasyonunun hesaplarını da denetlemekle görevlendirilmiştir (Bundesrechnungshof, 2017). 1871 yılında Almanya Prusya birliğinin kurulmasından sonra yüksek denetim kurumu olarak adlandırılmıştır (NAO, 2003, s. 113).

Mali denetim 1919 yılında Weimar Cumhuriyeti Anayasasının 86. maddesinde yerini almıştır. 86. maddede Sayıştay'ın görevleri, yürütme erkinden bağımsız olduğu ve kanuni düzenlemelere bağlı olduğu ifade edilmiştir. Günümüzde uygulamada olan 1949 tarihli Federal Almanya Anayasasının 114. Maddesinde ise Sayıştay'ın kamu hesap ve işlemlerini denetleme ve rapor sunma görevlerine açıklık getirilmiştir (Kent, 2007, s. 984-985).

1969 yılında bütçe kanunu reformu ile Alman Sayıştay'ının denetim yetkisi ve federal meclis, konsey ve hükümete yol gösterici rolü genişletilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile Sayıştay'ın bağımsız ve tarafsız denetim rolü de güçlendirilmiştir. 1985 yılında çıkarılan Federal Yüksek Denetim yasasında Sayıştay bağımsız bir kurum olarak ifade edilmiş ve 1998 yılında Sayıştay'ı desteklemek amacıyla dokuz bölgesel denetim

ofisi kurulmuştur. Denetim ofisleri Sayıştay’a bağlı olarak faaliyetlerini yürütmektedir (NAO, 2005, s. 103).

2.2.2. Türkiye’de Sayıştay’ın Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de Sayıştay’ın tarihsel gelişimini Osmanlı döneminde Sayıştay’ın tarihsel gelişimi ve cumhuriyetten günümüze kadar geçen sürede Sayıştay’ın tarihsel gelişimi şeklinde iki başlık altında incelemek mümkündür.

2.2.2.1.Osmanlı Döneminde Sayıştay’ın Tarihsel Gelişimi

Osmanlı Devletinde, Tanzimat’ın ilanına kadar olan dönemde Sayıştay kurumu mevcut olmamakla birlikte Sayıştay tarafından yapılması zorunlu fonksiyonlar defterdarlık kapsamında bulunan Baş Muhasebe Kalemi, Ruzname Kalemi, Baş Bakı Kulluğu gibi birimler tarafından icra edilmiştir. Tanzimat döneminde ise yapılan reform hareketleri sonucunda oluşturulan yeni kurumlardan biri olan Meclis-i Muhasebe-i Maliye 1840 yılında kurularak Sayıştay’ın temeli atılmıştır (Gürhan, 1997, s. 37-38).

Osmanlı devletinde Sayıştay, 1839 Tanzimat reformlarının bir unsuru olarak her devlette olduğu gibi “umur-u hisabiye’nin bir mahkeme-i kübraya havalesi” mecburiyetinden yola çıkarak kamu malları üzerinde tasarrufla bulunanların kontrol edilmesi ve suçluların yargılanması maksadıyla bağımsız ve özerk bir yargı kurumu olarak 1862 tarihinde Divan-ı Ali Muhasebat ismiyle oluşturulmuştur (Köse, 2007, s. 209). Osmanlı’da mevcut mali düzeni şekillendirmek amacıyla 1859 yılında dört Türk ve üç yabancı olmak üzere toplam yedi üyeden oluşan Islahatı Maliye Komisyonu kurulmuştur. Sonraları Meclisi Hazain olarak adlandırılan bu komisyon mali işlemleri şekillendirmek ve denetlemek görevleriyle bir nevi Sayıştay’ın olmadığı bir ortamda Sayıştay’ın bazı fonksiyonlarını yerine getirmiştir. Tam anlamıyla Sayıştay olarak nitelendiremediğimiz Meclisi Hazain’in mali hususlarda eksikliklerinden dolayı Sultan Abdülaziz tarafından yayınlanan Hattı Hümayun ile bazı önlemlerin alınmasının gerekliliği ifade edilmiş ve bunun üzerine idareciler tarafından padişaha bir arz teskeresi sunularak bu arz teskeresinde kamu hesap işlemlerinin yüce mahkeme statüsündeki Mahkeme-i Kübra tarafından kontrol edilmesi hususu dile getirilmiş ve 29 Mayıs 1862 tarihinde ilk Sayıştay’ın temeli atılarak başkanlığına Ahmet Vefik Paşa getirilmiştir. 29 Nisan 1865 tarihinde Sayıştay’ın ilk tüzüğü yayınlanarak yapısı, yetki ve görevleri hukuki bir statüye dayandırılmıştır (Köksal vd, 1973, s. 11-14).

1876 Kanuni Esasi ile birlikte anayasal bir niteliğe bürünen Sayıştay bu tarihten sonra yaptığı bütün denetimlerin neticelerini meclise sunmakla görevlendirilmiştir (Akbulut, 2011, s. 50-51). 1878 tarihinde yayınlanan kararname ile Sayıştay'ın yapı ve işleyişinde önemli değişiklikler yapılmış, Sayıştay bir başkan, 12 üye, bir savcı, bir başkatip, on denetçi ve on yardımcından oluşan iki dairesel bir organ yapısına büründürülmüştür (Köksal vd, 1973, s. 18). Ayrıca bu kararname ile Sayıştay'a bütün kamu kurumlarını kontrol etme yetkisi verilmiş ve kararname 1934 yılına kadar yapılan bazı değişikliklerle uygulamada kalmayı sürdürmüştür (Kılınç, 2012, s. 34).

Özetle batı kesiminde parlamentoların ardından oluşturulan Sayıştaylar ülkemizde parlamentolar oluşmadan önce kurulmuş yani Atilla İnanın tabiri ile “Padişah ol demiş Sayıştaylar oluvermiştir”. Asıl amacı meclis adına yürütme erkini denetlemek olan Sayıştaylar Osmanlı devletinde meclis kurulmadan önce oluşturulduğu için asıl gayesini gerçekleştirmekten oldukça uzaktır. Yani ismen mevcut fakat fiilen gerçek anlamda Sayıştay'ın yürütmesi gereken fonksiyonları yürütmekten uzak bu kuruluşu elbette ki gerçek anlamda Sayıştay olarak nitelendirmek mümkün değildir. Bu dönemde Sayıştay tarafından yapılan faaliyetlere bakıldığında daha çok kamu malları üzerinde tasarruf edenlerin “zapt-u rapt” altında tutulmaya çalışıldığı söylenebilir. (İnan, 1992, s. 16-19).

2.2.2.2.Cumhuriyet Döneminden Günümüze Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi

Kurtuluş savaşı yıllarında Sayıştay hemen kurulamamış, meclis kapsamında bir komisyon kurularak bütçenin denetimi bu komisyon tarafından yapılmıştır (Köse, 2007, s. 213). Cumhuriyetin ilanının akabinde 24 Kasım 1923 yılında 374 sayılı Divanı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun çıkarılmış ve Sayıştay yeniden kurulmuştur (Köksal vd, 1973, s. 24-25). Esasında cumhuriyet dönemi Sayıştay'ını Osmanlı devletindeki Divanı Muhasebatın bir devamı şeklinde nitelendirebiliriz (Akgündüz, 1997, s. 142).

374 sayılı yasa ile birlikte getirilen yeniliklere bakıldığında en dikkat çeken, Sayıştay başkan ve üyelerinin, meclis üyelerinin gizli oyu ile meclis kapsamında olmayan bireylerden seçilme koşulunun getirilmesi ile Sayıştay'a bağımsız bir kurum olma vasfı kazandırılmasıdır. Bu durumdan dolayı ülkemizde günümüz Sayıştay'ının temelini 374 sayılı yasa ile atıldığı söylenebilir.

1862 yılında divanı muhasebat ismiyle kurulan Sayıştay, ilk anayasamız olma özelliği gösteren 1876 Kanuni Esasi'de ve daha sonra çıkarılan bütün anayasalarda hem

dış denetim fonksiyonunu üstlenen bir yüksek denetim kurumu hem de kamuyu zarara uğratanlar hakkında yargılama yoluyla kesin hüküm veren bir hesap makinesi olarak yer almıştır (Akyel, 2016, s. 121).

Cumhuriyetin ilanının ardından 1924 anayasasında yer alarak anayasal bir kuruluş vasfı kazanan Sayıştay'ın, yapı, yetki, görev ve işleyişine dair düzenlemeler 1934 yılında 2514 sayılı Divanı Muhasebat Kanunu çerçevesinde şekillenmiştir. Kanun kapsamında Sayıştay'a verilen iki görevden ilki kamunun bütün gelir, gider ve mallarını denetlemek ikincisi ise kamu malları üzerinde tasarrufta bulunanların hesaplarını denetlemek ve yargılamak olarak belirlenmiştir (Köksal vd, 1973, s. 24-25).

1927 yılında çıkarılan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanunuyla Sayıştay'ın işleyişine dair yapılan harcama öncesi vize işlemlerinin yalnızca merkez hesaplarına uygulanması şeklindeki düzenleme ile Sayıştay'ın taşradaki vize örgütleri kaldırılmıştır (Gürhan, 1997, s. 41).

Divanı Muhasebat ismi 1945 tarihinde 1924 Teşkilatı Esasiye kanununda yapılan Türkçeleştirme girişimi neticesinde Sayıştay olacak şekilde değiştirilmiş ancak 1952 tarihinde değişiklikleri kapsayan yasanın yürürlükten kalkmasıyla yeniden Divanı Muhasebat ismi kullanılmaya başlanmıştır (Köse, 2007, s. 213). 1961 anayasasına kadar kullanımını sürdüren Divanı Muhasebat ismi 1961 anayasasının 127. maddesine konulan hüküm ile Sayıştay kavramına dönüşmüş ve günümüze kadar süregelmiştir (Gürhan, 1997, s. 42).

Sayıştay'ın kuruluş, yapı ve işleyişi 1967 yılına kadar 2514 sayılı yasa ve 1953 yılında çıkarılan 5999 sayılı yasa çerçevesinde yürütülmüş olup, 1967 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanununun çıkarılması ile 2514 sayılı yasa ilga olmuştur (Köksal vd, 1973, s. 24-25). Bu çıkarılan kanun ile Sayıştay'a hazineyi zarara uğratar nitelikteki kanun, tüzük ve yönetmelikleri senatoya ve meclise bildirme görevi verilmiştir (Uysal, 2010, s. 108). Aynı zamanda yasa ile birlikte Sayıştay'ın yapı ve işlevlerinde değişiklikler yapılmış, daire sayısı dörtten sekize çıkartılmış, Sayıştay tarafından verilen kararların temyiz mercii olan genel kuruldan bu görev alınarak Sayıştay dahilinde bir temyiz kurulu oluşturulmuştur (Avcı, 2014, s. 256). Daha önceden kurul şeklinde örgütlenmiş bir yargı mercii olan Sayıştay 832 sayılı kanun ile yüksek yargı organı olarak nitelendirilmiştir (Mutluer, vd. 2015, s. 32).

1970 yılında 1260 sayılı yasa ile harcama öncesi vize işlemlerine son verilmiş, kadro ve ödeneklerin vizeye tabi tutulması ile sözleşmelerin tescili işlemleri, Sayıştay'ın işlevleri kapsamına alınmıştır. 1985 yılında yapılan bir düzenleme ile dairelerdeki üye

sayısı altıya çıkarılmıştır. 1996 yılında 4149 sayılı yasayla "kısmi denetim" yapma yetkisi yanında Sayıştay'a kamu idarelerinin kamu kaynaklarını tutumlu, verimli ve ekonomik bir biçimde kullanıp kullanmadıklarını açıklığa kavuşturma yani performans denetimi yapma yetkisi tanınmıştır (Köse, 2007, s. 214). 2003 yılında uygulamaya konan 4963 sayılı kanun ile 832 sayılı Sayıştay kanununa eklenen 12. Madde çerçevesinde Sayıştay'a *“Türkiye Büyük Millet Meclisi araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığının talebi üzerine Sayıştay, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla denetimine tâbi olup olmadığına bakılmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleyebilir”* hükmü getirilmiştir (4369 Sayılı Kanun, 2003, Madde 12). 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanununun yürürlüğe girmesi ile Sayıştay tarafından icra edilen vize ve tescil faaliyetleri kaldırılmış ve Sayıştay'ın denetim kapsamı kayda değer bir ölçüde genişletilerek sosyal güvenlik kurumlarının denetimi de Sayıştay'ın görevleri kapsamına dahil edilmiştir (Köse, 2007,s. 214).

Avrupa Birliği ile ilişkiler çerçevesinde, Sayıştay konusunda yeni kanuni düzenlemelere duyulan ihtiyaç 2008 yılı Türkiye İlerleme Raporunda yer alan 23 nolu Vergi ve Temel Haklar ile 32 nolu Mali Kontrol fasıllarında ele alınmış olup Türk Sayıştay'ının uluslararası kriterler kapsamında denetim yapmasının gerekliliği belirtilmiştir (Pınar ve Çalışkan, 2011, s. 61). Plan ve Bütçe Komisyonunun raporunda 832 sayılı Sayıştay kanununun 5018 sayılı kanunla getirilen kamu mali yönetim sisteminin dış denetim ayağını karşılayamadığı gerekçesiyle 5018 sayılı kanun ile tutarlı bir Sayıştay kanununa ihtiyaç duyulduğu ifade edilmiştir (Pınar ve Çalışkan, 2011, s. 71). Gerek iç gerekse dış faktörlerden kaynaklı bu sebepler dolayısıyla ve 5018 sayılı kanuna paralel bir Sayıştay kanunu yaratmak gayesiyle 19/12/2010 yılında 6085 sayılı yeni Sayıştay kanunu 27790 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Şahin ve Yüceer, 2011, s. 28). Yaklaşık olarak 43 yıl boyunca bazı değişiklikler yapılarak uygulanan 832 sayılı yasa 2010 yılında 6085 sayılı yeni Sayıştay kanununun kabulü ile ilga olmuştur (Avcı, 2014, s. 256). Yeni Sayıştay kanunu ile Sayıştay'a dış denetim fonksiyonu ve hesap yargılaması yanında raporlama görevi de verilmiştir. Ayrıca Sayıştay'ın denetim kapsamı tüm kamu kurumlarını kapsayacak şekilde

geniştirilerek düzenleyeceği rapor türlerinde de çeşitlenmeler yapılmıştır (Söyler, 2012, s. 62).

Özetle Osmanlı Döneminde parlamentolar oluşmadan önce kurulan Sayıştay asıl gayesi olan parlamento adına kamu kaynakları üzerinde tasarruf yetkisi olanları denetleme fonksiyonundan oldukça uzaktır. Sayıştay tarafından yürütülen faaliyetler daha çok kamu kaynaklarını kullananları kontrol altında tutma biçimindedir. Cumhuriyetin ilanından günümüze kadar geçen sürede Türk Sayıştay'ı, gerek çıkarılan anayasalarda gerekse kanunlarda yerini almış olup, Sayıştay'ın yapı ve işleyişinde çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Şuan ülkemizde 2010 tarihinden itibaren uygulanmakta olan 6085 sayılı Sayıştay kanunu kapsamında Sayıştay görev ve yetkilerini icra etmektedir.

2.3. Sayıştay'ın Anayasal ve Yasal Dayanağı

2.3.1. Sayıştay'ın Anayasal Dayanağı

Türk Sayıştay'ı 1876, 1924, 1961 ve 1982 anayasalarında anayasal bir kurum olarak yer almıştır.

2.3.1.1. 1876 Kanun-i Esaside Sayıştay

İlk Anayasamız olan 1876 Kanun-i Esasinin 105, 106 ve 107. Maddelerinde Sayıştay'a ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

105. maddede “*Emevali Devletin kabız ve sarfına memur olanların muhasebelerini rüiyet ve devairden tanzim olunan sâi muhasebelerini tetkik ederek hulâsai tetkikat ve neticei mütalâatını her sene bir takriri mahsus ile Heyeti Mebusana arzeylmek üzere bir Divanı Muhasebat teşkil olunacaktır. Bu divan her üç ayda bir kerre ahvali maliyeyi Riyaseti Vükelâ vasıtasile ba takrir tarafı Hazreti Padişahiye dahi arzeder*” hükmü ile Divan-ı Muhasebat ismi ile Sayıştay kurulacağı, Sayıştay'ın devlet malları üzerinde tasarruf yetkisi olanların hesaplarını inceleyeceği ve denetim sonuçlarını padişaha sunacağı belirtilmiştir.

106. maddede “*Divanı Muhasebatın azası on iki kişiden mürettep olacak ve herbiri Heyeti Mebusandan ekseriyetle azlinin lüzumu tastik olunmadıkça memuriyetinde kaydı*

hayat ile kalmak üzere ba iradei seniye nasbolunacaktır” hükmü ile Sayıştay’ın yapısı ve Sayıştay üyelerinin ömür boyu görevde kalacakları açıklanmıştır.

107. maddede “*Divanı Muhasebet âzasının evsaf ve vezayifinin tafsilatı ve sureti istifade ve tebdil ve terakki ve tekaüdü ve ahkâmının keyfiyeti teşkili bir nizamı mahsus ile tâyin olunacaktır*” ibaresi ile Sayıştay üyelerinin atanmalarının, görevlerinin, görevden ayrılmasının, yükselme ve terfi işlemleri ile emeklilik işlemlerinin özel bir kanunla düzenleneceği belirtilmiştir (Akdağ, 1997, s. 148).

2.3.1.2. 1924 Anayasasında Sayıştay

1924 anayasasının 100. ve 101. Maddelerinde Sayıştay’a değinilmiştir.

Madde 100 “*Büyük Millet Meclisine merbut ve Devletin varidat ve masarifatını kanun_u mahsusuna tevfi kan murakebe ile mükellef bir Divan_ı Muhasebat müessesidir*” ibaresi ile TBMM’ye bağı bir Sayıştay kurulacağı ve devletin gelir ile giderlerini denetlemekle görevlendirileceği ifade edilmiştir.

Madde 101 “*Divan_ı Muhasebat mutabakat beyannamesini, taallük ettiğı hesab_ı kat'i kanunun Maliyece Büyük Millet Meclisine takdimi tarihinden itibaren niyayet altı ay zarfında Meclise takdim eder*” hükmü ile Sayıştay’ın genel uygunluk bildirimini TBMM’ye sunma süresi açıklanmıştır.

2.3.1.3. 1961 Anayasasında Sayıştay

1961 anayasasında Sayıştay, yürütme bölümünün İktisadi ve Mali Hükümler alt başlığında yürütme uzvu içinde yer almış ve kurumun ismi Sayıştay olarak değıştirilmiştir.

1961 anayasasının 127.maddesinde Sayıştay’a vurgu yapılmıştır.

“*Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlendirilmiştir*” hükmü ile 1961 anayasasında, 1924 anayasasından daha kapsamlı bir şekilde Sayıştay’ın yargılama fonksiyonuna değinilmiştir.

1961 Anayasası Sayıştay'ın görevleri;

- Genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir, gider ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek
- Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak
- Kanunlarda verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlemlerini yapmak şeklinde üç kısımda ele almıştır (Gözübüyük, 1962, s. 305).

2.3.1.4. 1982 Anayasasında Sayıştay

Sayıştay 1982 Anayasasının üçüncü kısmının üçüncü bölümünde yargı başlığı altında 160. maddede düzenlenmiştir.

1982 Anayasası 1961 Anayasasında yer alan hükümlerin aynısını taşımakla birlikte getirilen yeni düzenlemelerden biri Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yoluna (Danıştay'a) başvurulamayacağı ancak vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararlarının esas alınacağına hükümdür.

Yapılan diğer bir değişiklik ise 1982 Anayasasına gelinceye kadar çıkan anayasalar ile kıyaslandığında Sayıştay bundan önceki anayasalarda mali niteliği ağır basan bir kurum olarak nitelendirilirken 1982 Anayasasında yargı başlığı altında düzenlenerek yargı yetkisine ağırlık verilmiştir (Köse, 2007, s. 223-224).

1982 Anayasasının 160. maddesinde Sayıştay aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;

“Sayıştay, merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının ve mahalli idarelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştay'ın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idarî yargı yoluna başvurulamaz ifadesi ile Sayıştay'ın görevleri ve Sayıştay kararlarının kesinliği vurgulanmıştır.

Vergi, benzeri malî yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır hükmü ile vergi ve benzeri mali yükümlülükler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasında uyumsuzluk söz konusu olduğunda Danıştay kararlarının esas alınacağı açıklanmıştır.

Mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır hükmü ilgili maddeye 2005 yılında yapılan bir düzenleme ile eklenmiş olup, mahalli idarelerin hesap ve işlemlerini denetleme ve hükme bağlama yetkisinin Sayıştay’a ait olduğunu ifade etmektedir.

Sayıştay’ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir” hükmüyle Sayıştay’ın yapısının ve işleyişinin kanun ile düzenleneceği ifade edilmiştir (Anayasa, 1982, Madde 160).

2.3.2. Sayıştay’ın Yasal Dayanağı

2.3.2.1. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Sayıştay

10.12.2003 tarihinde kabul edilen ve 2006 tarihinden itibaren uygulamaya konan 5018 sayılı yasa ile birlikte 832 sayılı Sayıştay kanununun bazı hükümleri yürürlükten kaldırılmış ve Sayıştay tarafından yapılan harcama öncesi vize ve tescil uygulamalarına son verilerek Sayıştay kamu idarelerinin harcama sonrası denetimini yapan bir kurum haline getirilmiştir.

1996 yılında Sayıştay’a performans denetimi yapma görevi atfedilmiş olsa da 5018 sayılı kanun ile birlikte performans denetiminin ağırlığının artırıldığı söylenebilir.

İlk kez 5018 sayılı kanunun 69. maddesinde Sayıştay’ın denetlenmesine yer verilmiştir. Ancak 28.2.2013 tarihli Anayasa Mahkemesi kararı ile Sayıştay’ın TBMM Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen mesleki yeterliliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından denetlenmesi uygulamasının Anayasaya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmiştir.

5018 sayılı kanun ile birlikte getirilen yeni düzenlemelerden bir diğeri ise; 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanununda sayman, tahakkuk memuru ve ita amirini sorumlu tutan sistemin ortadan kaldırılarak muhasebe yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, harcama yetkilisi ve üst yöneticinin sorumlu tutulduğu bir sistemin getirilmiş olmasıdır.

Kamu Mali Yönetim sisteminin temel taşı olan 5018 sayılı KMYK kanununun dış denetim başlıklı 68. Maddesinde Sayıştay’ın görevleri açıklanmıştır.

“Kanuna göre; *“Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç,*

hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır ifadesi ile raporlama görevi Sayıştay'a verilmiştir.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

(a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

(b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, Suretiyle gerçekleştirilir.

Dış denetim sırasında, kamu idarelerinin iç denetçileri tarafından düzenlenen raporlar, talep edilmesi halinde Sayıştay denetçilerinin bilgisine sunulur.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerinin yasal düzenlemelere uygun olup olmadığına karar verilmesidir.

Dış denetim ve hesapların hükme bağlanmasına ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir” (KMYKK, 2003, Madde 68).

2.3.2.2. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu Kapsamında Sayıştay

2003 tarihli 5018 sayılı KMYK kanununda kamu mali yönetim sisteminde yapılan köklü değişiklikler Sayıştay kanununda da değişiklik yapılmasını zorunlu hale getirmiş ve bu çerçevede 5018 sayılı kanuna paralel bir Sayıştay kanunu hazırlanmıştır.

19.12.2010 tarihinde yürürlüğe giren 6085 sayılı Sayıştay kanunu ile aşağıda belirtilenler hedeflenmiştir;

- Düzenlilik ve performans denetimini eşit bir şekilde uygulayabilme,
- Bütün kamu kaynaklarını ve faaliyetlerini denetleyebilme hususunda yasal yetkiye sahip olabilme,
- Bağımsız bir kurum statüsünde olma,

- Hazırlamakla mükellef olduğu raporları belirli zaman diliminde TBMM'ye ve halka sunabilme,
- Hesap verme sorumluluğu bilincinin, saydamlığın ve şeffaflığın kamuya işlenerek yolsuzluğun önüne geçmede aracı rol oynama,
- Görevlerini ve yetkilerini etkin bir şekilde yerine getirebilme konusunda iyi bir teşkilat yapısına sahip olabilmesi amaçlanmıştır (6085 Sayılı Kanun Gerekçesi).

Yeni Sayıştay kanunu ile birlikte Sayıştay'ın idari yapısında önemli değişiklikler yapılmıştır.

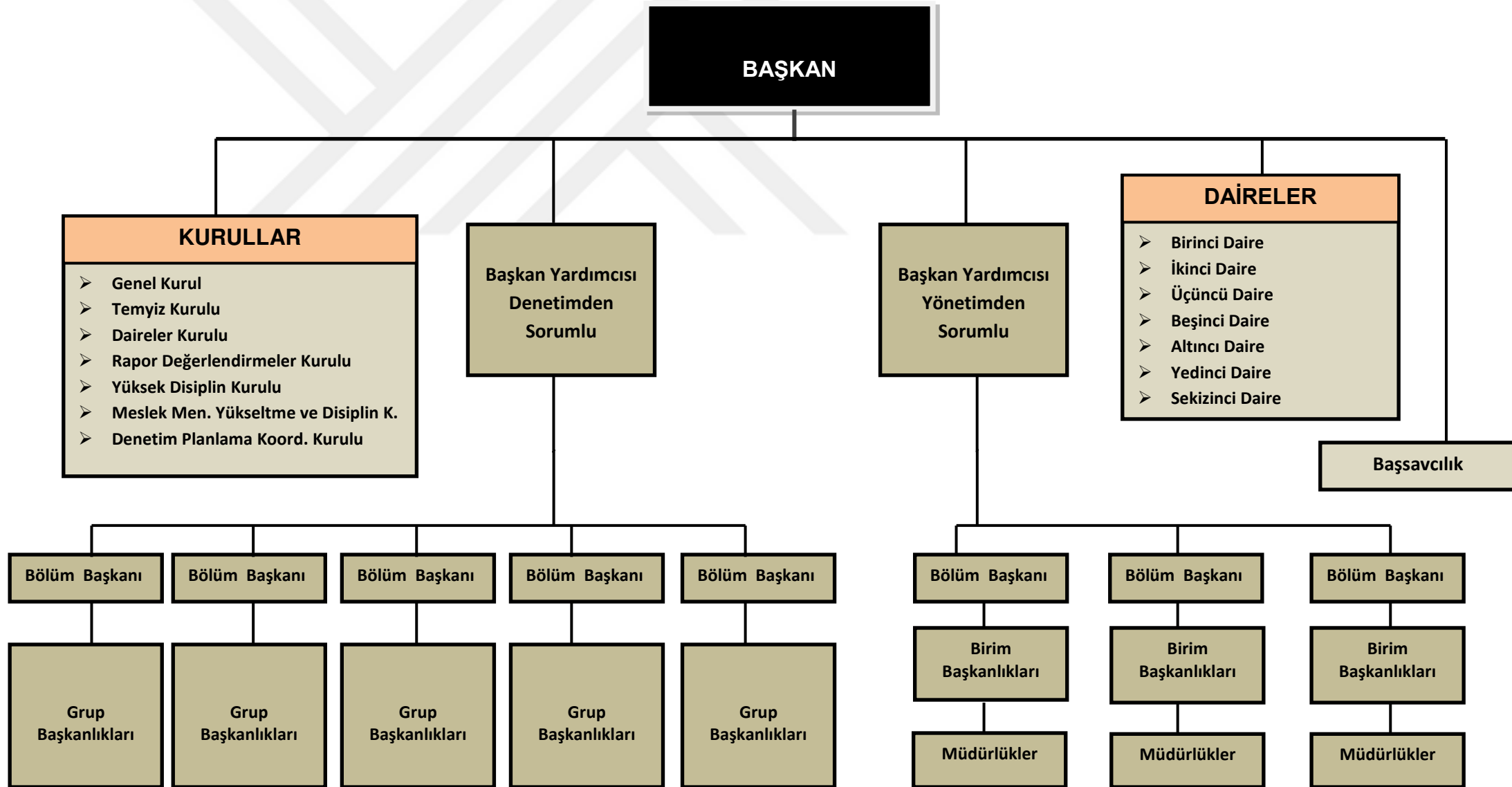
2.4. Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı

2.4.1. Başkanlık, Yargı, Karar Organları ve Sayıştay Mensupları

Sayıştay'ın kuruluşuna dahil organlar 6085 sayılı Sayıştay kanununun 11. Maddede belirtilmiştir.

Bu maddeye göre Sayıştay'ın kuruluşuna dahil organlar şunlardır; Başkanlık, Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu ve Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu ile Başsavcılıktan oluşmaktadır.

Tablo1: Sayıştay'ın Teşkilat Yapısı



Kaynak: Sayıştay Başkanlığı, 2017

2.4.1.1.Sayıştay Başkanlığı

Sayıştay başkanlığı, Sayıştay başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşmaktadır

2.4.1.1.1. Sayıştay Başkanı

Sayıştay başkanı 6085 sayılı kanunun 21. Maddesinde ele alınmıştır. Kanuna göre kurumun en üst yöneticisi sıfatında olan Sayıştay başkanı, Sayıştay'ı yönetilmesi ve temsil edilmesi yanında Sayıştay'ın genel işleyişinden sorumludur. Sayıştay Başkanı aynı zamanda, Genel Kurulunda başkan olup lüzum duyulması halinde Temyiz Kurulu ile Daireler Kuruluna da başkanlık ederek, bu kurullara verilecek işleri düzenlemek ve görüşmeleri yönetmekle görevlendirilmiştir.

Sayıştay Başkanı ayrıca Sayıştay'ın faaliyetleri ile ilgili olarak yılda en az iki defa Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunu ve gerektiğinde diğer ilgili komisyonları bilgilendirmekle görevlendirilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 21).

2.4.1.1.2. Başkan Yardımcıları

Başkan yardımcılığı ilgili kanunun 22. Maddesinde belirtilmiştir. Kanuna göre; Sayıştay Başkanı, biri denetim diğeri yönetim ile ilgili konularda kendisine yardımcı olmak üzere üyeler arasından daire başkanı statüsünde olan iki başkan yardımcısı görevlendirmektedir.

“Denetimle ilgili başkan yardımcısı, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi, raporlanması ve gözden geçirilmesinden sorumlu olup, denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının çalışmalarını Sayıştay Başkanı adına yönetir. Denetimle ilgili başkan yardımcısına verilmiş görevlerin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere Sayıştay Başkanının onayı ile, birinci sınıfa ayrıldıktan sonra en az üç yıl çalışmış meslek mensupları arasından en çok beş bölüm başkanı görevlendirilir.

Yönetimle ilgili başkan yardımcısı, yönetim birimlerini Sayıştay Başkanı adına yönetir. Yönetimle ilgili başkan yardımcısına verilmiş görevlerin yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere Sayıştay Başkanının onayı ile bir ile dördüncü derecelerdeki meslek mensuplarından en çok üç bölüm başkanı görevlendirilir”(Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 22).

2.4.1.2. Yargı ve Karar Organları

6085 sayılı kanunun 11. Maddesinde Daireler, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu, Yüksek Disiplin Kurulu, Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu ve Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu ile Başsavcılık yargı ve karar organları arasında sayılmıştır.

2.4.1.2.1. Daireler

Daireler 6085 sayılı kanunun 23. maddesinde ele alınmıştır. Bir başkan ve altı üye ile kurulan daireler birer hesap makinesi olarak fonksiyonlarını icra etmekte olup, bir başkan ve dört üye ile toplanmakta ve kararlar oy çokluğuyla alınmaktadır. Sayıştay'ın sekiz yargı dairesi bulunmaktadır.

Kanunun 23. maddesinden yola çıkarak dairelerin görevlerini şu şekilde sıralayabiliriz;

- Hesap mahkemesi olarak sorumluların hesap ve işlemlerine ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlarda yer alan kamu zararına ilişkin hususları hükme bağlamak,
- Denetim raporları hakkında görüş bildirmek,
- Sayıştay Başkanı tarafından görüşülmesi istenen konular hakkında görüş bildirmek ya da karar vermek (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 23).

2.4.1.2.2. Temyiz Kurulu

Temyiz kurulu kanunun 26. maddesinde açıklanmıştır. Sayıştay daireleri tarafından verilen ilamların son hüküm mercii olan temyiz kurulu, Sayıştay Genel Kurulu tarafından Rapor Değerlendirme Kuruluna seçilenler dışında kalan daire başkanları ile üyeler arasından dört yıl süreyle seçilecek dört daire başkanı ve her daireden seçilecek ikişer üyenin katılımı ile kurulmaktadır. Yıllık olarak kurul üyelerinin dörtte biri yenilenmekte ve üyeliği sona erenler ise dört yıl geçmeden tekrar seçilememektedir. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık etmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 26).

Sayıştay daireleri tarafından verilen kararların temyiz mercii olan Temyiz Kurulu, aynı zamanda Temyiz Kurulu kararlarına karşı temyiz sebeplerinden en az birinin bulunması

durumunda karar düzeltilmesi taleplerini de netleştirmektedir (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2017)

2.4.1.2.3. Genel Kurul

Genel Kurul'un görevleri ve yapısı kanunun 25. Maddesinde düzenlenmiştir. Kanuna göre; Sayıştay başkanının başkanlık ettiği genel kurul, başkan yardımcıları, daire başkanları ve üyelerden oluşmaktadır. Genel uygunluk bildirimlerini görüşmek, içtihadın birleştirilmesi kararını almak, hazırlanacak yönetmelikler ve Sayıştay'a dair kanun tasarısı ve teklifler hakkında görüş bildirmek ile Sayıştay Başkanının istediği diğer hususlarda görüş bildirerek kanunda verilen diğer görevleri yapmak genel kurulun vazifeleri kapsamındadır.

Başsavcı Genel Kurul toplantılarına katılarak, görüşünü açıklamakta ancak oy hakkı bulunmamaktadır. Genel Kurul üye tam sayısının minimum üçte ikisi ile toplanmakta ve salt çoğunlukla karar vermektedir. Oyların eşit olması durumunda ise başkanın olduğu taraf çoğunluğu sağlamış olmaktadır. Sayıştay başkanının katılamadığı durumlarda kurula katılan başkan yardımcıları içerisinde en kıdemli olanı kurula başkanlık etmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 25).

2.4.1.2.4. Daireler Kurulu

Daireler kurulu kanunun 27. Maddesinde ele alınmıştır. Maddeye göre;

“Daireler Kurulu, Rapor Değerlendirme Kurulu ile Temyiz Kuruluna seçilen daire başkanı ve üyelerin dışında kalan daire başkanı ve üyelerden kurulur. En kıdemli daire başkanı Kurula başkanlık eder.

Kurul mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanır. Kanuni izin ve boş üyelik sebebiyle toplantı yeter sayısının sağlanamadığı hallerde, o toplantıya münhasır olmak kaydıyla Kurul Başkanı tarafından katılamayan üyelerin yerine her daireden bir üyeyi aşmamak koşuluyla kıdem esasına göre yeter sayıyı sağlayacak kadar üye toplantıya davet edilebilir. Kurul, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır.

Daireler Kurulunun görevleri şunlardır;

Genel yönetim çerçevesindeki kamu idareleri tarafından mali hususlarda düzenlenecek yönetmelik ve düzenleyici işlemler hakkında görüş bildirmek,

Sayıştay başkanının incelenmesini istediği konular hakkında görüş bildirerek verilen diğer görevleri yapmak (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2017).

2.4.1.2.5. Rapor Değerlendirme Kurulu

Rapor Değerlendirme Kurulunun yapısı ve görevleri kanunun 28. maddesinde düzenlenmiştir. Maddeye göre;

“Kurul, Sayıştay Genel Kurulu tarafından iki yıl için seçilen iki daire başkanı ve her daireden birer üye ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından oluşur. Kurul üyeliğinde boşalma olması halinde kalan süreyi tamamlamak üzere Genel Kurul tarafından boşalan yer için seçim yapılır.

Kurulun başkanı Sayıştay Başkanıdır. Başkanın katılamadığı durumlarda Kurula denetimden sorumlu başkan yardımcısı başkanlık eder.

Kurul, üye tamsayısının en az üçte ikisi ile toplanır. Kanuni izin ve boş üyelik sebebiyle toplantı yeter sayısının sağlanamadığı hallerde, Kurula görevlendirilmiş üye sayısını aşmamak ve o toplantıya münhasır olmak kaydı ile Kurul Başkanı tarafından katılamayan üyelerin yerine her daireden bir üyeyi aşmamak koşuluyla kıdem esasına göre yeter sayıyı sağlayacak kadar üye toplantıya davet edilebilir. Kurul, mevcudun salt çoğunluğu ile karar verir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır.

Rapor Değerlendirme Kurulu, Sayıştay raporları ile Sayıştay Başkanı tarafından incelenmesi istenen konular hakkında görüş bildirir.

Sayıştay raporlarının Kurulda görüşülmesi sırasında ilgili grup başkanı veya raporun denetçisi katılarak görüşünü açıklar.

Sayıştay raporlarının görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir” (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 28).

2.4.1.2.6. Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulu

Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulu ilgili kanunun 31. Maddesinde ele alınmıştır. Kanun hükmüne göre;

“Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Sayıştay Başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşur. Sayıştay Başkanının katılamadığı hallerde Kurula, katılan başkan yardımcılarının kıdemli olanı başkanlık eder.

Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulunun görevleri şunlardır:

Kurum stratejik planı ve yıllık performans programını hazırlamak.

Türkiye Büyük Millet Meclisinin, kamuoyunun ve denetlenen kamu idarelerinin beklentileri de dikkate alınarak denetim stratejik planlarını ve yıllık denetim programlarını yapılacak risk analizleri doğrultusunda hazırlamak.

Plan ve programların uygulanmasını izlemek, değerlendirmek, gerekli koordinasyonu sağlamak, performans ölçüm sistemlerini oluşturmak ve Sayıştay faaliyet raporunu hazırlamak.

Denetime ilişkin yönetmelik, standart, rehberleri hazırlamak ve mesleki etik kurallarını belirlemek.

Sayıştay Başkanının görüşülmesini istediği konularda görüş bildirmek.

Denetim ve denetim destek grup başkanları, görev alanlarına ilişkin konuların görüşülmesi sırasında Kurul toplantılarına çağrılabilir.

Kurul toplantılarına Kurum stratejik planlarının hazırlanması ve izlenmesi ile yıllık programların hazırlanmasına ilişkin hususların görüşülmesi sırasında, Sayıştay Başkanı tarafından her daireden görevlendirilecek birer üye ile denetim ve denetim destek grup başkanları da katılır” (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 31).

2.4.1.2.7. Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu

Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu kanunun 30. Maddesinde şu şekilde ifade edilmiştir;

“Meslek Mensupları Yükseltme ve Disiplin Kurulu her takvim yılı için Genel Kurulca seçilecek bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi, bir başdenetçi ile denetimden sorumlu başkan yardımcısından kurulur. Aynı şekilde birer yedek üye seçilir. Kurula daire başkanı başkanlık eder.

Kurul, üye tamsayısı ile toplanır ve oy çokluğuyla karar verir. Kurul üyeleri şahıslarını ilgilendiren konuların görüşüldüğü toplantılara katılamazlar.

Kurul, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler dışındaki meslek mensupları hakkındaki yükseltme işleri ile disiplin soruşturmalarını ve ceza kovuşturmalarını yürütür” (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 30).

2.4.1.2.8. Yüksek Disiplin Kurulu

Yüksek Disiplin Kurulu kanunun 29. Maddesinde düzenlenen hükme göre;

“Yüksek Disiplin Kurulu, her takvim yılı için Sayıştay Genel Kurulunca seçilecek beş daire başkanı ve her daireden seçilecek birer üye ile kurulur. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık eder.

Kurul, üye tamsayısı ile toplanır. Disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası verilmesine ilişkin kararlar üçte iki çoğunlukla verilir.

Daire başkanı veya üyelerden herhangi birinin Kurula katılmadığı veya boşalma olduğu hallerde daire başkanı veya üyenin bağlı bulunduğu dairenin en kıdemli üyesi kurula katılır. Haklarında isnatta bulunulan Disiplin Kurulu üyeleri Kurula katılamaz.

Kurul, Sayıştay Başkanı, daire başkanı ve üyeler hakkındaki disiplin soruşturmalarına bakar” (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 29).

2.4.1.2.9. Başsavcılık

Başsavcılığın yapısı ve yetkileri kanunun 33. maddesinde ele alınmıştır. Maddeye göre;

“Başsavcılık, Başsavcı ve savcılardan oluşur.

Başsavcı;

Başsavcılığa intikal eden yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri savcılara havale eder.

İlama ilişkin yargılamaya esas raporları hazırlayan denetçiler tarafından yapılan temyiz istemini gerçekleştirir veya temyiz isteminde bulunmama gerekçesini, ilgili denetçiye bildirmek üzere başkanlık makamına sunar. İlamların infazını izler ve bu hususla ilgili gerekli işlemleri yapar.

Hakkında suç duyurusunda bulunulan sorumluların ve diğer ilgililerin durumlarını izler.

Sayıştayca belirtilen süreler içerisinde verilmeyen hesapları takip eder, hesabı ve istenilen bilgi ve belgeleri vermeyen sorumlular ve diğer ilgililer hakkında bu Kanunda belirtilen gerekli işlemleri yapar.

Kanunlarla ve Sayıştay Başkanı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirir.

Savcı;

Kendisine havale edilen yargılamaya esas raporları, temyiz konusu dosyaları ve diğer işleri inceleyerek düşüncesini gerekçeli olarak bildirir.

Oy hakkı bulunmamak üzere hesap yargılamasına katılır ve görüşünü açıklar.

Başsavcı tarafından verilen diğer görevleri yerine getirir.

Başsavcılığın çalışma esas ve usulleri yönetmelikle düzenlenir". (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 33)

2.4.1.3 Sayıştay Mensupları

6085 sayılı kanunun 10. Maddesine göre Sayıştay Mensupları; meslek mensupları, yönetim mensupları ile başsavcı ve savcılıktan oluşmaktadır. Meslek mensupları da Sayıştay başkanı daire başkanı, üyeler ile denetçilerden oluşmaktadır.

Başkanlık; Sayıştay başkanı, başkan yardımcıları ve bölüm başkanlarından oluşmaktadır.

Sayıştay'ın en üst yöneticisi konumundaki Sayıştay Başkanı, Sayıştay'ın yönetilmesinden, temsil edilmesinden ve genel işleyişinden sorumludur. Genel kurula başkanlık yapan Sayıştay başkanı, gerek duyulduğunda temyiz ve daireler kuruluna da başkanlık yapmaktadır. Sayıştay Başkanı ayrıca, Sayıştay tarafından yürütülen faaliyetlere dair TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna ve gerek duyulması halinde diğer komisyonlara yılda en az iki kez bilgilendirme yapmakla görevlendirilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 21).

Sayıştay Başkanı, denetim ve yönetimle ilgili konularda kendisine yardımcı olmak amacıyla üyeler içerisinde iki tane başkan yardımcısı seçme yetkisine haizdir. Sayıştay Başkanı tarafından seçilen başkan yardımcıları daire başkanı statüsündedir ve denetimden sorumlu olan başkan yardımcısı denetim ve denetim destek grup başkanlıklarının faaliyetlerini, yönetimden sorumlu başkan yardımcısı ise yönetim birimlerini Sayıştay başkanı adına yönetmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 22).

Daire başkanları, Sayıştay Genel Kurulu tarafından meslekte minimum üç yıl geçirmiş üyeler içerisinde seçilmekte ve dört yıl görevde kalmaktadırlar (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 14).

Sayıştay üyelerinin beşte üçü Sayıştay meslek mensuplarından, geriye kalanların en az yarısı Maliye Bakanlığı meslek mensuplarından olmak üzere bu kanunun 12 nci maddesinde nitelikleri belirlenen diğer adaylar arasından seçilmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 12).

Sayıştay denetçileri, önce denetçi yardımcısı olarak atanmaktadırlar. Bu süreçte şu şekilde işlemektedir. Denetçi yardımcısı, üç aşamadan oluşan giriş (eleme sınavı, yazılı sınav ve mülakat) sınavından başarı elde etmesi durumunda Meslek Mensupları

Yükseltme ve Disiplin Kurulunun kararı ve Sayıştay Başkanının onayı ile denetçi yardımcısı olarak atanmaktadırlar (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 17).

Sayıştay Başsavcısı ve savcıları, Sayıştay Başkanının görüşü alınarak Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak teklif üzerine ortak kararname ile atanmaktadırlar (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 18).

Yönetim mensupları ise, 657 sayılı Kanunda yazılı nitelikleri taşımakta ve 657 sayılı kanun hükümleri kapsamında Sayıştay Başkanının onayı ile atanmaktadırlar (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 19).

2.5. Sayıştay'ın Görevleri

Sayıştay'ın görev ve yetkileri Anayasamızın 160. maddesinde, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 5'nci maddesinde ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanununun 68. maddesinde düzenlenmiştir.

1982 anayasasının 160. maddesine göre; *“Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir”* (Anayasa, 1982, Madde 160).

2005 yılında yapılan düzenleme ile mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin karara bağlanması görevi Sayıştay'a verilmiştir.

6085 sayılı kanunun 5. maddesinde belirtilen hükümlerden yola çıkarak Sayıştay aşağıdaki görevleri yapmakla yükümlü kılınmıştır;

“a) Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar.

b) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin; gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlar.

c) Genel uygunluk bildirimini Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

ç) Kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapar” (Sayıştay kanunu, 2010, Madde 5).

Anayasal bir kurum statüsündeki Sayıştay'ın yukarıdaki kanun maddelerinde ifade edildiği üzere denetim, raporlama, yargılama ve kanunda verilen diğer görevleri yapma olmak üzere dört görevi bulunmaktadır.

2.5.1.Sayıştay'ın Denetim Görevi

Anayasal bir niteliğe sahip olan bütçe hakkının olmazsa olmaz unsurları arasında olan bütçenin denetimi, uluslararası literatürde yüksek denetim kurumu olarak adlandırılan Sayıştay tarafından yerine getirilmektedir (Çiçek ve Dikmen, 2014, s. 347). Kamu fonları üzerinde tasarruf yetkisi bulunanlar tarafından yürütülen faaliyetlerin kanuni düzenlemelere ve mevzuata uygunluğunun denetimi demokratik sistemde vazgeçilemez bir husustur. Bu nedenle demokratik yönetim şekli ile yönetilen ülkelerde vazgeçilemez olan bütçenin denetim görevi Sayıştay'a atfedilmiştir (Sayın, 1998, s. 47). Sayıştay vatandaşlar tarafından ödenen vergilerin en doğru ve en etkin bir şekilde kullanılmasını sağlamak maksadıyla denetim kapsamında olan kamu idarelerinin hesaplarının doğruluğunu, mevzuata ve kanuni hükümlere uygunluğunu denetlemenin yanında bu kamu idareleri tarafından yapılan kamusal faaliyetlerin verimli, ekonomik ve etkin bir biçimde yapılıp yapılmadığını değerlendirerek, elde ettiği bulguları parlamentoya raporlamakla görevlendirilmiştir (Coşkun ve Karabeyli, 2008, s. 473).

Sayıştay'ın denetim alanının kapsamı 6085 sayılı Sayıştay kanununun 4. Maddesinde belirtilmiştir. Madde hükmüne göre;

“a) Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarını, mahallî idareleri, sermayesinde doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı olan özel kanunlar ile kurulmuş anonim ortaklıkları, diğer kamu idarelerini ve

(a) bendinde sayılan idarelere bağlı veya bu idarelerin kurdukları veya doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak ortak oldukları her çeşit idare, kuruluş, müessese, birlik, işletme ve şirketler

(b) Kamu idareleri tarafından yapılan her türlü iç ve dış borçlanma, borç verilmesi, borç geri ödemeleri, yurt dışından alınan hibelerin kullanımı, hibe verilmesi, Hazine garantileri, Hazine alacakları, nakit yönetimi ve bunlarla ilgili diğer hususları; tüm kaynak aktarımları ve kullanımları ile Avrupa Birliği fonları dahil yurt içi ve yurt dışından sağlanan diğer kaynakların ve fonların kullanımını,

(a)ve (b) bentleri kapsamına giren şirketlerden doğrudan veya dolaylı olarak kamu payı %50'den az olup ilgili mevzuatı uyarınca bağımsız denetime tabi olan; şirketler, bunların iştirakleri ve bağlı ortaklıklarının denetimi, ilgili mevzuatı uyarınca düzenlenen ve Sayıştaya gönderilecek olan bağımsız denetim raporları esas alınarak yapılır. Sayıştay, münhasıran kendisine sunulan bağımsız denetim raporlarını esas alarak hazırlayacağı raporu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Kamu idareleri bütçelerinde yer alıp almadığına bakılmaksızın özel hesaplar dahil tüm kamu hesapları, fonları, kaynakları ve faaliyetlerini denetler.

Sayıştay; yapılan andlaşma veya sözleşmedeki esaslar çerçevesinde uluslararası kuruluş ve örgütlerin hesap ve işlemlerini de denetler.

2/4/1987 tarihli ve 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2 nci maddesi kapsamına giren kamu kurum, kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi, bu Kanun ve diğer kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir” (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 4).

4.maddede belirtildiği üzere 6085 sayılı kanunıyla birlikte Sayıştay denetiminin kapsamı genişletilmiştir.

Sayıştay tarafından yapılan denetim türleri 6085 sayılı kanunun ikinci ve 36. maddelerinde ele alınmış olup, ilgili maddelerde Sayıştay denetimi düzenlilik ve performans denetimi olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

2.5.1.1. Sayıştay’ın Düzenlilik Denetim

Düzenlilik denetimi, kamu kurumlarının hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının gerçeği yansıtıp yansıtmadığı konusunda fikir beyanında bulunulması ile kamu kurumlarının gelir, gider ve mallarına dair hesap ve işlemlerinin kanuni ilkelerle tutarlı olup olmadığının açıklığa kavuşturulması ve mali yönetim ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesidir (Sayıştay, 2014, s. 3). Düzenlilik denetimi kavramı literatürde tasdik denetimi, klasik denetim, uygunluk denetimi, mali denetim, geleneksel denetim gibi kavramlar yerine kullanılmıştır (Ela ve Türkyener, 2015, s. 28).

Sayıştay kanununun 2. ve 36. maddelerinde belirtildiği üzere düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşmaktadır.

2.5.1.1.1 Sayıştay Tarafından Yapılan Mali Denetim

6085 sayılı Sayıştay kanununun 2. Maddesinde mali denetim tanımlanmıştır. Kanuna göre;

“Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimdir” (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 2). Kamu kurumlarının mali alanda verdikleri kararlar ile yaptıkları tüm faaliyetlerin irdelenmesi işlemlerine mali denetim denmektedir. Kararlar alındıktan faaliyetler yapıldıktan sonra yapılan bir denetim türü olan mali denetim, faaliyetler bittikten sonra eldeki mevcut kayıt ve belgeler üzerinden yürütülmektedir. Kamu kurumlarının gelir, harcama, mal ve borçlarıyla ilgili yapılan her faaliyet muhasebe düzeni kapsamında kayıt altına alınmakta ve sorgulanan faaliyet bu düzen üzerinden yürütüldüğü için mali denetime muhasebe denetimi de denilmektedir (Bayar, 2008, s. 3).

Mali denetim muhasebe düzenliliği, mali raporların güvenilirliği ve mali analiz olmak üzere üç safhada oluşmaktadır. Mali denetimin ilk safhasını oluşturan muhasebe düzenliliği, muhasebe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun düzenli bir kayıt ve belge düzeninin mevcudiyetini ifade etmektedir. Mali denetimin ikinci safhası olan mali rapor ve tabloların güvenilirliği, mali tablo ve raporların, muhasebe verilerine dayanılarak hazırlanıp hazırlanmadığının ve kamu idaresinin mali durumunun gerçekçi, şeffaf ve içten bir biçimde yansıtılıp yansıtılmadığının irdelenmesi ve ortaya çıkarılmasını kapsamaktadır. Mali denetimin son safhası olan mali analiz kamu idaresinin mali tablo ve raporlarda yansıyan görünümünün araştırılması ve yorumlanması aşamalarını kapsamaktadır (Taytak ve Bahtiyar, 2015, s. 272-273).

2.5.1.1.2. Sayıştay Tarafından Yapılan Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi Sayıştay kanununun 2. Maddesinde *“kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetim”* şeklinde ifade edilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 2). Yargı fonksiyonu bulunan Sayıştay, uygunluk denetimi ile mali iş ve işlemleri inceleyerek hataları tespit etmektedir. Hata tespit ettiği takdirde sorumlular hakkında hüküm vermekle yükümlüdür (Mutluer, vd. 2015, s. 121).

2.5.1.2.Sayıştay Tarafından Yapılan Performans Denetimi

Kıt kaynaklarla sınırsız ihtiyaçların karşılanma zorunluluğu, ekonominin her sahası gibi kamu mali yönetimini de etkilemiş ve daha sonuç odaklı yönetim anlayışına yönelik başlamıştır (Sakal ve Şahin, 2008, s. 22). Uluslararası yazında paranın karşılığı denetimi, program denetimi, yönetim denetimi, etkinlik denetimi ve verimlilik denetimi gibi kavramlara da karşılık gelen performans denetimi kamu kurumları tarafından yürütülen faaliyetlerin verimlilik, tutumluluk ve etkinlik kriterleri kapsamında gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin açıklığa kavuşturulması şeklinde yapılan bir denetim faaliyetidir.

Bu kriterleri şu şekilde açıklayabiliriz; Etkinlik, kamu idaresinin hedeflerine ne derece ulaştığını, verimlilik belirli bir girdi ile en fazla çıktının elde edilmesini, tutumluluk ise belirli bir faaliyetin en az maliyetle yapılmasını ifade etmektedir. Bu denetim türü ilk kez 1960'lı yıllarda ABD, Kanada, İsveç gibi bazı ülkelerde ele alınmıştır (Bülbül, 2014, s.146, Ela ve Türkyener, 2015, s. 28).

Ülkemizde ise ilk kez performans denetiminin temelleri 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanununa eklenen 10. Madde ile atılmıştır. Bu maddeye göre, Sayıştay'ın denetimi kapsamındaki kamu kurumlarına tahsis edilen kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını inceleme ve elde edilen bulguları parlamentoya bildirme görevi Sayıştay'a verilmiştir (Coşkun ve Karabeyli, 2008, s. 469-472). Ancak performans denetimi konusunda esas düzenleme 5018 sayılı kanun ile yapılmıştır. 2003 tarihli 5018 sayılı KMYK kanunun 68. Maddesinde performans denetimi “*kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi*” şeklinde tanımlanmıştır. Daha sonradan 2010 yılında yürürlüğe giren 6085 sayılı yeni Sayıştay kanununun 2. Maddesinde ise performans denetimi “*hesap verme sorumluluğu kapsamında idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi*” şeklinde yapılan denetim türü olarak ifade edilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 2).

Kanun maddesinde ki “faaliyet sonuçlarının ölçülmesi” ibaresi ile performans denetiminin kapsamı sınırlandırılmıştır. Bu nedenle Sayıştay'ın yürütmekle mükellef olduğu performans denetim faaliyetinin performans denetiminden ziyade performans bilgisinin denetimi olarak ifade edilmesi daha uygun olacaktır (Taner, 2011, s. 20).

6085 sayılı Sayıştay kanunu ile kamu idarelerinin yaptıkları performans ölçümü ve değerlendirilmesi faaliyetinin Sayıştayca yapılmasını düzenleyen bir hüküm getirilmiştir. Oysa performans ölçümü kamu kurumlarının yani iç denetim mekanizmasının görevidir ve performans ölçümünün hiçbir dışsal kurum tarafından yapılmasının olanağı yoktur. Yapılan bu düzenleme ile uluslararası standartlarla uyuşmayan bir ortam yaratılmış ve Sayıştay işlevini yitirmiştir. Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten günümüze gelinceye kadar Sayıştay performans denetimi raporu yayımlayamamıştır (Mutluer, vd. 2015, s. 122).

2.5.2. Sayıştay'ın Raporlama Görevi

Etkin bir denetim faaliyetinden bahsedebilmek için raporlama olmazsa olmazlardandır. Sayıştay'ın kapsamlı, verimli ve tutarlı çalıştığının ispatı elde ettiği verileri ilgililere iletmesinde yatmaktadır. Sağlıklı bir denetim faaliyetinden bahsedebilmek için elde edilen bilgilerin ilgililere gönderilmesi gerekmektedir. İşte Sayıştay bunu raporlama göreviyle yerine getirmektedir (Selen ve Taytak, 2017, s. 211). 5018 sayılı KMYK kanunu ile mali yapımıza getirilen yeni düzenlemelerden biri olan raporlama faaliyeti, 5018 sayılı kanunun ilk maddesinde kanunun amacı belirtilirken kanun içinde geçen tüm mali işlemlerin raporlanması ibaresi ile kavram sistemimize dahil edilmiştir. İlgili kanunda raporlama faaliyeti, şeffaflığın, hesap verilebilirliğin, etkililik ölçüsünün, teftiş ve denetimin önemli bir kalemi olarak görülmüştür (Söyler, 2012, s. 74).

6085 sayılı yeni Sayıştay kanununda da raporlamaya ilişkin ibareler mevcuttur. 6085 sayılı kanunun Sayıştay'ın görevleri başlıklı 5. Maddesinde Sayıştay'ın görevleri arasında “*Kamu idarelerinin mali faaliyet, karar ve işlemlerini hesap verme sorumluluğu çerçevesinde denetler ve sonuçları hakkında Türkiye Büyük Millet Meclisine doğru, yeterli, zamanlı bilgi ve raporlar sunar*” cümlesindeki raporlar sunar ibaresi ile Sayıştay'ın bu görevi yinelenmiştir. Sayıştay görevlerini yerine getirmesinde kilit araç düzenlediği raporlardır. Sayıştay'ın düzenlediği çeşitli raporlar TBMM'ye sunulmakta ve aynı zamanda halka duyurulmaktadır. Böylece Sayıştay bu yönüyle hem vatandaş bilgilendirerek etkin bir biçimde yönetime katılmalarını sağlamak hem de bütçe hakkının bekçisi olan meclisin etkinliğini arttırmaktadır. Sayıştay hazırladığı bu raporlar sayesinde hangi kamu kurumunun kendisine tahsis edilen kaynağı verimlilik

tutumluluk ve etkinlik ölçütleri çerçevesinde kullanıp kullanmadığı kolaylıkla belirleyebilmektedir (Akyel, 2016, s. 120-122).

Raporlama faaliyeti ile ulaşılmak istenen asıl amaç tutarlı, doğru, eksiksiz bilginin temini ve vatandaşın ödediği paranın ne ölçüde etkin, ekonomik ve verimli kullanıldığının ortaya çıkarılmasıdır. (Çiçek ve Dikmen, 2014, s. 343). Etkin bir denetim sisteminin olmazsa olmazları arasında olan raporlama faaliyeti kapsamında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve 5018 sayılı KMYK Kanunu Sayıştay’a bazı raporlar hazırlama görevi vermiştir (Önder ve Türkoğlu, 2012, s. 209). Sayıştay aşağıda belirtilen raporları sistematik bir biçimde TBMM’ye sunmakla yükümlü kılınmıştır.

Bu raporlar şunlardır;

Genel Uygunluk Bildirimi

Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu (Mali Denetim raporu ve Performans Denetim Raporu)

Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

KİT Raporları

Diğer Raporlar (Akbulut, 2011, s. 195).

2.5.2.1. Genel Uygunluk Bildirimi

Parlamentonun gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılması hususunda yürütme organına verdiği yetkinin yıllık gerçekleşme sonuçları Sayıştay’ın hazırladığı genel uygunluk bildirimi ve kesin hesap kanunu vasıtasıyla meclis tarafından incelenmektedir (Baykara, 2013, s. 18). Genel uygunluk bildirimi, kesin hesap sürecinin şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından geliştirilmesinde saptama ve tavsiyeleri içermektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2017).

Kamu kurumlarının hesaplarıyla ilgili mali rapor ve tablolar yanında kesin hesap kanun tasarısına eklenen cetvel ve dokümanların doğruluğunun ve bütçenin uygulama sonuçlarının ele alındığı rapor olan genel uygunluk bildirimi anayasamız yanında hem kamu mali yönetim ve kontrol kanununda hem de Sayıştay kanununda ele alınmıştır (Söyler ve Çolak, 2012, s. 128).

Anayasamızın 164. Maddesinde genel uygunluk bildirimini içermektedir. Maddeye göre, Sayıştay genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanunu tasarısının

verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde TBMM'ne sunmakla görevlendirilmiştir (Anayasa, 1982, Madde 164) .

Anayasamızın yanında 5018 sayılı kanunun 43. maddesinde ve 6085 sayılı kanunun 41. maddesinde kapsamlı bir biçimde ele alınan genel uygunluk bildirimi, TBMM'nin bütçe hakkını etkin bir şekilde kullanmasında önemli rol oynayan ve böylelikle meclisin etkinliğini arttıran temel araçlardan biridir.

6085 sayılı kanunun 41. maddesine göre süreç şu şekilde işlemektedir;

“Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için düzenleyeceği genel uygunluk bildirimini, kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar” hükmü ile genel uygunluk bildiriminin kesin hesap kanun tasarısı için olmazsa olmaz olduğu söylenebilir. Gerek 1982 anayasasında gerekse ilgili kanunda belirtildiği üzere genel uygunluk bildirimi alınmadan kabul edilen kesin hesap kanun tasarıları şekil noksanı sebebiyle iptal olabilmektedir (İnan, 1999, s. 11).

“Genel uygunluk bildirimi taslağı; denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları ve faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanır. Uygunluk değerlendirmesinde kesin hesap kanunu tasarısında yer alan merkezi yönetim bütçe kanunu uygulama sonuçları, kamu idare hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılır. Bu karşılaştırmada bunların uygunluk derecesiyle birlikte kamu idare hesaplarını oluşturan mali rapor ve tablolar ile kesin hesap kanunu tasarısı ekinde yer alan cetvel ve belgelerin güvenilirliği ve doğruluğu da değerlendirilir. Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması gereken diğer hususlar da belirtilerek düzenlenen genel uygunluk bildirimi taslakları grup başkanlıklarınca Sayıştay Başkanlığına sunulur.

Genel uygunluk bildirimi taslakları Sayıştay Genel Kurulunda görüşülerek son şekli verilir. Genel uygunluk bildiriminin görüşülmesi sırasında açıklamalarda bulunması için ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi veya görevlendireceği yardımcısı çağrılabilir. Bu görüşmeler sırasında Maliye Bakanlığı adına bir yetkili ile Sayıştay Başsavcısı da hazır bulunur.

Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştayca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve hesapların kesin hükme bağlandığı anlamına gelmez. Genel uygunluk bildiriminin sunulmasından sonra kesin hesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildirimi ile birlikte ek olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

Kesin hesap kanunu tasarılarına, kesin hesapların ait olduğu yılın sonuna kadar kesinleşmiş Sayıştay ilamlarının yerine getirilme oranını gösteren bir cetvel eklenir” şeklinde ifade edilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 41).

Şunu da belirtmek gerekir ki kesin hesap kanun tasarılarının hazırlanması sürecinde genel uygunluk bildiriminin verilme zorunluluğu vardır ancak bu genel uygunluk bildirimine uyulma mecburiyeti bulunmamaktadır. Yani TBMM esasında genel uygunluk bildirimine danışacak lakin uymak zorunda olması gibi bir mecburiyet söz konusu olmayacaktır. Çünkü genel uygunluk bildirimi bir nevi yasama kuvvetine danışma hizmeti sunmakta en son karar mercii yine yasama ergi olmaktadır (İnan, 1999, s. 11).

2.5.2.2.Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu

Sayıştay’ın raporlama görevinin temelini oluşturan ve kamu kurumlarının uygulama yanlışlıklarını içeren hem 5018 sayılı kanunun 68. maddesinde hem de 6085 sayılı kanunun 38. maddesinde düzenlenen dış denetim genel değerlendirme raporu Sayıştay tarafından hazırlanarak TBMM’ye sunulmaktadır (Akyel, 2016, s. 127). Dış denetim genel değerlendirme raporu, kamu dairelerinden gelen raporlar ekseninde Sayıştay tarafından hazırlanmaktadır. Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu kurumları, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları yanında Sayıştay’ın denetim kapsamında olan diğer bütün kamu kurumlarının denetim sonuçları dış denetim genel değerlendirme raporunda yerini almaktadır (Baykara, 2013, s.16).

6085 sayılı kanunun 38. maddesinde dış denetim genel değerlendirme raporu ile ilgili süreç açıklanmıştır. Kanuna göre;

“Kamu idarelerinin düzenlilik ve performans denetimleri sonucunda denetim grup başkanlıklarınca düzenlenen denetim raporları, idareler itibariyle birleştirilir ve bir örneği Sayıştay Başkanlığınca ilgili kamu idaresine gönderilir.

Denetim raporları, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde cevaplandırılır.

Bu cevaplar da dikkate alınarak yeniden düzenlenen denetim raporları Sayıştay dairelerinin görüşleri alınmak üzere raporun ilgili olduğu yılın bitimini takip eden mayıs ayı sonuna kadar Sayıştay Başkanlığına sunulur. Bu raporlara kamu idarelerinin cevapları da eklenir. Daireler, raporlar hakkındaki görüşlerini temmuz ayının on beşine kadar Sayıştay Başkanlığına sunar. Daireler denetim raporları hakkında görüş

oluştururken, söz konusu raporların bu Kanunda öngörülen amaç, çerçeve ve sınırlar içinde olup olmadığı yönünden inceleme yapar ve bu hususlara uygunluk taşımayan raporların düzeltilmesine ilişkin görüşünü Sayıştay Başkanlığına sunar.

Dairelerce görüş bildirilen denetim raporları ile Sayıştayca mali konularda belirtilmesi uygun görülen diğer hususları da içeren dış denetim genel değerlendirme raporu hazırlanır ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alınır.

Dış denetim genel değerlendirme raporu ile Kurulca görüş bildirilen kamu idarelerine ilişkin denetim raporları Sayıştay Başkanınca genel uygunluk bildirimi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur” şeklinde ifade edilmiştir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 38).

2.5.2.3. Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu

5018 ve 6085 sayılı kanunlarda belirtildiği üzere Sayıştay, kamu idarelerinin gönderdiği İdari Faaliyet Raporunun, Maliye Bakanlığı tarafından gönderilen Genel Faaliyet Raporunun ve İçişleri Bakanlığı tarafından gönderilen Mahalli İdareler Genel Faaliyet Raporunun değerlendirme verilerini göz önünde bulundurarak faaliyet genel değerlendirme raporunu hazırlamaktadır. Faaliyet genel değerlendirme raporu hazırlanmasındaki asıl amaç, üst yöneticiler tarafından kamuoyuna ilan edilen mali ve performans bilgilerinin doğruluğunu onaylamaktır (Sayıştay Başkanlığı, 2017).

Faaliyet raporları 5018 sayılı kanunun 41. Maddesinde ifade edilmiştir. Kanuna göre:

“Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanır. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ve sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının birer örneğini Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderir.

Mahallî idarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştaya ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Merkezî yönetim kapsamındaki idareler ile sosyal güvenlik kurumlarının bir malî yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak genel faaliyet raporunda

gösterilir. Bu raporda, mahallî idarelerin malî yapılarına ilişkin genel değerlendirmelere de yer verilir. Maliye Bakanlığı, genel faaliyet raporunu kamuoyuna açıklar ve bir örneğini Sayıştaya gönderir”.

Sayıştay’ın hazırlamakla yükümlü olduğu diğer bir rapor olan faaliyet genel değerlendirme raporuna ilişkin süreç 6085 sayılı kanunun 39 maddesinde ele alınmıştır. Buna göre süreç şu şekilde işlemektedir;

“Kamu idareleri tarafından gönderilen idare faaliyet raporları, İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan mahallî idareler genel faaliyet raporu ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan genel faaliyet raporu denetim grup başkanlıklarınca denetim sonuçları da dikkate alınarak değerlendirilir.

Denetim grup başkanlıklarınca bu konuda hazırlanan değerlendirme raporları esas alınarak hazırlanan faaliyet genel değerlendirme raporu, Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü alındıktan sonra Sayıştay Başkanı tarafından mahallî idarelere ait olanlar hariç olmak üzere idare faaliyet raporları, genel faaliyet raporu ve mahallî idareler genel faaliyet raporu ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Maliye Bakanlığına gönderilir. Mahallî idarelerin idare faaliyet raporları hakkındaki Sayıştay değerlendirmesinin bir örneği İçişleri Bakanlığına, bir örneği de ilgili mahallî idarenin meclisine gönderilir” şeklinde açıklanmıştır (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 39).

5018 ve 6085 sayılı kanunlarda belirtildiği üzere Sayıştay, kamu idareleri tarafından hazırlanan ve Sayıştay’a iletilen faaliyet raporları ekseninde Faaliyet Genel Değerlendirme Raporunu hazırlamakla yükümlü kılınmıştır.

2.5.2.4. Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî işlemlerini kapsayan malî istatistikler, uluslararası standartlara uygun olarak bütünlük, güvenilirlik, kullanışlılık, yöntemsel geçerlilik ve ulaşılabilirlik ilkeleri çerçevesinde; yeterli mesleki eğitimi almış personel tarafından muhasebe kayıtlarındaki verilere dayanılarak ve istatistiksel yöntemler kullanılarak hazırlanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2017).

5018 sayılı kanunun Madde 53. Maddesine göre;

“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca derlenir. Merkezî yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri malî istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlar ve belirlenen süreler içinde

Maliye Bakanlığına gönderir. Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelere ait malî istatistikler ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır” (KMYKK, 2003, Madde 53).

5018 sayılı kanun ile mali istatistiklerin bir araya getirilmesi ve yayınlaması görevi Maliye Bakanlığı bünyesinde yürütülürken, belirli kıstaslar dikkate alınarak yapılan değerlendirme yetkisi Sayıştay’ca yürütülmektedir (Candan, 2009, s. 12).

6085 sayılı kanunun 40. Maddesine göre, Maliye Bakanlığınca yayımlanan bir yıla ait malî istatistikler izleyen yılın mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından denetim grup başkanlıkları tarafından incelenmekte ve hazırlanan değerlendirme raporu Sayıştay Başkanınca Rapor Değerlendirme Kurulunun görüşü de alındıktan sonra Türkiye Büyük Millet Meclisine sunularak Maliye Bakanlığına iletilmektedir. Bu raporda yer alan değerlendirmelere ilişkin olarak Maliye Bakanı gerekli önlemleri almakla yükümlü kılınmıştır.

2.5.2.5. Kamu İktisadi Teşebbüsleri Denetim Raporları

6085 sayılı kanunun 43. Maddesi irdelendiğinde 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların TBMM’ce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 2. Maddesi çerçevesindeki kamu kurum, kuruluş ve ortaklıkların denetimi Sayıştay’ın yetkileri arasında sayılmıştır (Söyler, 2012, s. 79).

6085 sayılı kanunun 43. Maddesine göre;

“Denetim grup başkanlıklarınca kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi sonucunda hazırlanan yıllık denetim raporları, en geç ilgili olduğu yılın bitimini takip eden eylül ayı sonuna kadar Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilir. Rapor Değerlendirme Kurulu, ekim ayı sonuna kadar rapora son şeklini verir. Bu raporlar, Sayıştay Başkanlığınca denetlenen kuruluşa ve bir örneği de ilgili bakanlığa gönderilir. Kuruluşlar hazırlayacakları cevaplarını varsa yönetim kurullarından yoksa yetkili organlarından geçirmek kaydıyla, raporun alındığı tarihten itibaren otuz gün içinde Sayıştaya ve ilgili bakanlığa gönderir. İlgili bakanlık bu cevapları kendi görüşleri ile birlikte en geç onbeş gün içinde Sayıştaya gönderir.

Denetlenen kuruluşlara ait yıllık denetim raporları, kuruluş ve bakanlık cevapları en geç ilgili olduğu yılın bitimini takip eden yılın sonuna kadar Sayıştay Başkanı tarafından, 3346 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde ilgili komisyonda görüşülmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Bu raporlar aynı zamanda Devlet Planlama Teşkilatı ve Hazine müsteşarlıklarına gönderilir.

Bu kapsamda, denetlenen kuruluşların, yıllık faaliyet sonuçlarını içeren genel rapor, kamuoyunu bilgilendirmek amacıyla her yıl duyurulur” (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 43).

2.5.2.6. Diğer Raporlar

6085 sayılı kanunun 42. maddesine göre, kanunun diğer maddelerinde belirtilenlerin dışında bir takım raporlar hazırlanmaktadır. Sayıştay tarafından düzenlenen diğer raporlar şunlardır;

1. Sayıştay’ın program, proje ve konu üzerinden yaptığı denetimler neticesinde hazırlanan raporlar,
2. Kamu kurumlarının varlıklarını ne ölçüde etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde kullandıklarını ortaya çıkarmak amacıyla hazırlanan raporlar,
3. 6085 sayılı kanunun b bendinde sayılan idarelerin denetimi sonucunda hazırlanan raporlar,
4. Yasalar ile Sayıştay’a verilen diğer tüm denetleme ve inceleme faaliyetleri sonucunda düzenlenen raporlar şeklindedir (Söyler, 2012, s. 80).

2.5.3. Sayıştay’ın Yargılama Görevi

Türk Sayıştay’ı Fransız Sayıştay’ından esinlenerek oluşturulmuş yargı fonksiyonu sahip anayasal nitelik taşıyan bir kuruluştur (Barun, vd. 2007, s. 131). Yasal düzenlemeye veya mevzuata aykırı bir biçimde işlem yapan sorumluların yaptıkları işlemler için nihai karar mercii olan Sayıştay bu mevzuata ve kanuna aykırı işlemleri denetim yaparak ortaya çıkarmaktadır (Üstün, vd. 2011, s. 379).

Anayasamızın 160 maddesinde yer alan “sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak” ibaresindeki hüküm kavramı yargı fonksiyonunun en ayırt edici özelliği çerçevesinde Sayıştay’ın yargı yetkisinin altı çizilmiştir (Geçgel, 2014, s. 33). Yine Anayasamızın 164. maddesinin son fıkrasında yer alan “Kesinhesap kanun tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili

yıla ait Sayıştay’ca sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlandığı anlamına gelmez” cümlesinde ki hesap yargılaması ibaresi ile Sayıştay’ın yargı fonksiyonuna sahip olduğu açıkça anayasamızda belirtilmiştir. Ayrıca 1982 Anayasasının yargı bölümünde Sayıştay’ın düzenlenmiş olması ve Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yollarına başvuru hakkının kapalı olması Sayıştay’ı kararları kesin hükme bağlayan bir mahkeme olarak nitelendirmek için yeterli bilgilerdir.

Bunlara ilaveten 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 23. Maddesinde dairelerin hesap makinesi olarak ifade edilmesinden yola çıkarak Sayıştay’ın yargılama yetkisine sahip bir mahkeme olduğu söylenebilir (Uz, 2005, s. 371). 5018 sayılı kanunun 68. maddesinde hesapların hükme bağlanması ibaresi yine Sayıştay’ın yargı fonksiyonuna atıf yapmıştır (Akyel, 2015, s. 5). Anayasamızda, 5018 sayılı kanunda ve 6085 sayılı kanunda Sayıştay’ın bir yargı erki olarak görüldüğü açıkça belirtilmiştir. Ayrıca kanun maddeleri yanında anayasa mahkemesi ve tarafından verilen kararlarda Sayıştay’ın yargı erki olduğu yönündedir (Akyel, 2015, s. 20).

Bütçenin yargısal denetim görevini üstlenen Sayıştay, bu görevini bütçe dönemi sona erdikten sonra bu süreçte yer alan görevlilerin hesap ve işlemleri üzerinden yürütmektedir. Sayıştay’ın yargılama görevinin çerçevesini yapılan işlemlerin yasal mevzuata uygunluğu ve yetkililerin sorumlulukları çizmektedir. Sayıştay’ın yargı yetkisinin kapsamına kamusal hesap ve işlemlerin yürütülüp uygulanmasından sorumlu olan harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi ve muhasebe yetkilisi girmektedir (Akyel ve Baş, 2010, s. 380, 385).

6085 sayılı Sayıştay kanunu çerçevesinde Sayıştay’ın yargılama görevi ilgili kanunun 48-61 maddeleri arasında kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır.

Denetçiler, denetimleri esnasında kamu zararına yol açan bir husus tespit ettiklerinde sorumluların savunmalarını alarak yargılamaya esas raporu düzenlemektedirler. Düzenlenen rapor eki belgelerle birlikte başkanlığa gönderilmekte ve başkanlık bu raporu en geç on beş gün içinde hesap yargılamasının yapılacağı daireye iletmektedir (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 48).

Yargılamaya esas raporların dairelerde incelenmesi ilgili kanunun 49. maddesinde düzenlenmiştir.

Daire başkanları dairelerine verilen yargılamaya esas raporlar hakkında başsavcılığın yazılı görüşünü aldıktan sonra yargılamaya esas raporu, düşüncesini bildirmesi için daire üyelerden birine göndermektedir. Daire üyesi rapor hakkında

gerekli incelemeleri yaparak, yazılı düşüncesini de ekleyerek raporu daire başkanlığına geri göndermekte ve söz konusu hesap ve işlemlerin yargılanmasına başlanmaktadır (Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 49)

Hüküm verme ve tutanaklar ilgili kanunun 50. maddesinde düzenlenmiştir.

Daireler tarafından yapılan hesap yargılaması neticesinde hesap ve işlemlerin kanuni düzenlemelere uygun olduğu ya da kamu zararının mevcut olması nedeniyle zararın sorumlulardan tazmini şeklinde iki karar çıkabilmektedir.

Yapılan hesap yargılaması neticesinde hesap ve işlemlerin kanuni düzenlemelere uygun olmadığı ve bununla ilişkili olarak kamu zararının sorumlulardan tazmin edilmesi şeklinde bir karar verilmesi durumunda ilgililer bu karara karşı temyiz, yargılamanın iadesi ve kararların düzeltilmesi şeklindeki kanun yollarından birine başvurabilirler.

Temyiz 6085 sayılı kanunun 55. maddesinde açıklanmıştır.

Sayıştay dairelerinin vermiş olduğu kararlar Sayıştay Temyiz Kurulu tarafından temyiz olunmakta ve bu kurul tarafından verilen kararlar kesin nitelik taşımaktadır. Temyiz süresi ilamın ilgiliye bildirilmesinden itibaren altmış gündür.

Sayıştay'ın ilamlarına karşı kanun yollarından bir diğeri ise Yargılamanın İadesidir. Yargılamanın İadesi ilgili kanunun 56. maddede açıklanmıştır.

Yargılamanın iadesi isteminin, hesapta maddi hata, hükme etki yapmış olan bir belgede sahtecilik, denetleme veya hesap yargılaması sırasında görülmeyen yanlış veya usulsüz bir işlemin hükümden sonra meydana çıkması, denetleme veya hesap yargılaması sırasında bulunmayan hükme tesir edebilecek bazı belgelerin hükümden sonra ortaya çıkması, hükme esas tutulan bir ilamın bozulma suretiyle ortadan kalkması, bilirkişi veya uzmanın gerçeğe aykırı rapor düzenlemesi gibi nedenlerle ilamın verildiği tarihten itibaren 5 yıl içinde yapılması gerekmektedir. Yargılamanın iadesi talebi, hükmü veren daire tarafından incelenerek talebin kabulüne veya reddine karar verilmektedir. Kabul kararı alınması durumunda hesap yargılaması yapılmaktadır. Sayıştay'ın kararlarına karşı son kanun yolu olan Karar Düzeltmesi 57. Maddede açıklanmıştır.

Temyiz Kurulu kararları hakkında, yazılı bildirim tarihinden itibaren on beş gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere hükmün esasına etkili iddia ve itirazların kararda karşılanmaması, bir kararda aynı konu hakkında birbirine aykırı hükümler bulunması, temyiz incelemesi sırasında hükmün esasını etkileyen belgelerde hile ve sahtekârlığın

ortaya çıkması gibi temyiz sebeplerinden en az birinin mevcut olması gibi nedenlerle karar düzeltilmesi talebinde bulunulabilmektedir.

Hesap yargılamasına ilişkin diğer hususlar, kanunun 58. 59. 60. ve 61. maddelerinde yerini almıştır. İctihatların Birleştirilmesi, İdari Nitelikteki Kararların Birleştirilmesi, Danıştay ve Sayıştay Kararları Arasındaki Uyuşmazlık Hali ve Hukuk Usulü Mahkemeleri Kanununun Uygulanacağı Haller 58-61 maddeleri arasında ayrı başlıklar altında düzenlenmiştir.

İctihatların birleştirilmesi 58. Maddede açıklanmıştır

“İşin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyeti bir olduğu halde aynı konu hakkında dairelerce veya Temyiz Kurulunca verilen ilamlar birbirine aykırı ise Sayıştay Başkanı bu ilamları içtihatların birleştirilmesi için Genel Kurula gönderir.

Sayıştay Başkanı birleşmiş içtihadın değiştirilmesi için de istemde bulunabilir.

İctihatların birleştirilmesi veya değiştirilmesi kararları Resmi Gazetede yayımlanır. Bu kararlara Sayıştay daire ve kurulları ile kamu idareleri ve sorumlular uymak zorundadır”.

İdari nitelikteki kararların birleştirilmesi 59. Maddede ifade edilmiştir.

“Dairelerin kararları veya bir dairenin iki kararı arasında aynı konuda aykırılık bulunur veya bir içtihadın değişmesine lüzum görülür ya da bu mahiyette bütün işlemlere uygulanabilecek kararlar almaya ihtiyaç duyulursa, konu Genel Kurulda görüşülerek karara bağlanır ve Resmi Gazetede yayımlanır.

Bu konunun görüşülmesinde Başsavcı da bulunur ve görüşünü açıklar. Bu kararlara Sayıştay daire ve kurulları uymak zorundadır”.

Danıştay ile Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluk hali 60. Maddede açıklanmıştır.

“Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştayın kesinleşmiş kararları arasındaki uyumsuzluklarda, 52 nci maddede belirtilen ilgililerin 56 ncı maddedeki esas ve usuller dairesinde başvuruları üzerine Sayıştay kararı yargılamanın iadesi yoluyla görüşülerek uyumsuzluk Danıştay kararı doğrultusunda giderilir.

Uyuşmazlığın bulunmadığı hakkındaki Sayıştay kararına karşı 52 nci maddede belirtilen ilgililerce Danıştaya başvurulduğu takdirde, bu hususa ilişkin Danıştay kararına uyulur.

Uyuşmazlığın mevcut olmadığı tespit edilinceye kadar Sayıştay ilamının yerine getirilmesi durdurulur”.

Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun uygulanacağı haller ise 61. Maddede açıklanmıştır.

“Bu Kanunda yargılama usulüne ve kanun yollarına ilişkin hüküm bulunmayan hallerde 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.”

2.5.4. Sayıştay’ın Görüş Bildirme ve Diğer Görevleri

Sayıştay hem kanun ve yönetmeliklerin hazırlanması hem de uygulanması esnasında gerekli mercilere görüş sunarak olası sorunların aşılmasına yardımcı olmaktadır. Sayıştay’ın içtihadı birleştirme kararları Sayıştay’ın önemli işlevlerinden bir diğerini oluşturmaktadır. Bu kararlar sayesinde aynı konu üzerinde farklı kararlar alınması önlenerek ülke içinde yaşanması olası karışıklıkların önüne geçilmektedir (Köse, 2007, s. 244)

BÖLÜM III

YÜKSEK DENETİMİN ULUSAL BOYUTU

3.1. Dünya’da Mevcut Sayıştay Örgütlenmeleri

Dış denetim kurumlarının yapılanmasında AB ülkelerinde kuzey ve güney model olmak üzere iki model ön plana çıkmakta olup, ülkeden ülkeye farklılık gösteren iki tip Sayıştay örgütlenmesi mevcuttur. Güney modelde, mevzuata uygunluk denetiminin ve hesap yargılamasının yapıldığı bir denetim türü mevcutken kuzey modelde, kaynakların hedeflere uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetlendiği ve elde edilen bilgilerin parlamentolara zaman zaman raporlandığı bir denetim sistemi bulunmaktadır (Barun, vd., 2007, s. 121).

Ülkelerdeki hukuki anlayış çerçevesinde şekillenen iki tip yüksek denetim kurumu bulunmaktadır. Bunlardan ilki Amerika, İngiltere, Kanada Sayıştayları örneğinde rastladığımız örf ve adetin ağırlıkta olduğu denetim fonksiyonuna sahip olan Common-Law hukuk sisteminin benimsendiği Ofis Tipi Sayıştaylarken diğeri Kıta Avrupasında geçerli olan denetim ve yargılama fonksiyonuna sahip Romano-Germanik ya da başka bir deyişle Civil-Law hukuk sisteminin benimsendiği Kurul Tipi Sayıştaylardır (Köse, 2007, s. 42). Kısaca dünyada ülkelerin siyasi yapılarına ve tarihsel geçmişlerine dayalı olarak örgütlenen iki tip Sayıştay modeli mevcuttur. Bunlar Ofis Tipi Sayıştaylar ve Kurul Tipi Sayıştaylardır (Bayar, 2005, s. 64).

3.1.1. Ofis Tipi Sayıştaylar (Anglo Sakson, Parlamenter Model)

Genel denetçi veya komptrolör ve genel denetçi olarak isimlendirilen bir başkan altında örgütlenen Sayıştaylara ofis tipi Sayıştaylar denilmektedir. Genel denetçi modeli olarak da anılan ofis tipi Sayıştaylar, Amerika, İngiltere, Kanada ve İsrail gibi Anglo Sakson ülkelerinde bir genel denetçi başkanlığı kapsamında oluşturulan yüksek denetim kurumlarıdır. Başkan, genel denetçi, komptrolör gibi ünvanlara haiz bir yönetici tarafından yönetilen ve başkan yardımcıları ile denetçilerden oluşan yüksek denetim birimlerinde başkan, tüm örgütün başı, temsilcisi ve yöneticisi konumundadır. Yargı yetkisi olmayan ofis tipi Sayıştaylar, bağımsız özerk bir yapıya sahiplerdir (Mutluer, vd. 2015, s. 41). Daha çok düzenlilik denetimi yapan ofis tipi yüksek denetim kurumları, denetim sonucunda hazırladıkları raporları her yıl düzenli bir şekilde yasama organına

iletmektedirler. Yüksek denetim kurumunun sunduğu bu raporlar üyeleri milletvekillerinden oluşan Kamu Hesapları Komitesinde ele alınmakta ve akabinde meclisin onayına sunulmaktadır (Yalçın, 2017, s. 64-65). Monokratik ve kurumsal yapıya haiz olan Anglo Sakson tipi Sayıştayların yargı yetkisi bulunmamaktadır. Bu tip Sayıştaylar meclis ile sürekli bir temas halindedir ve meclis tarafından araştırılması istenen hususlara öncelik vererek, kamu kesiminin denetimini yürütmekte, denetim görevleri sona erdikten sonra genel uygunluk bildirimi veya raporu hazırlayarak denetim sonuçlarını meclise iletmektedirler.

İkili bir yapıya sahip olan ofis tipi sayışlardan birincisi İngiltere, Amerika, Danimarka, Avustralya gibi ülkelerde mevcut olan genel denetçinin yönettiği bağımsız denetim ofisi şeklinde oluşturulan Sayıştaylarken ikincisi, hükümet yapısı içinde yer alan ve genel denetçi tarafından idare edilen bağımsız denetim ofisleri şeklinde kurulan Sayıştaylardır. İkinci tür Sayıştay modelinde biri hükümete diğeri parlamentoya karşı sorumluluğu bulunan iki denetim birimi bulunmaktadır. Bu tip Sayıştaylara İsveç ve Norveç Sayıştayları örnek olarak verilebilir (Avcı, 2014, s. 109).

3.1.1.1. Ofis Tipi Sayıştaylardan İngiltere Örneği

Parlamente demokrasi rejiminin ilk uygulandığı ülke olma özelliği gösteren İngiltere’de yüksek denetim kurumunun da köklü bir geçmişi vardır. 1314 yılında kurulan Sayıştay dünyadaki ilk Sayıştay örneğidir. Sayıştay’ın tarihsel gelişimine bakıldığında ilk Sayıştay’ın temeli 14. yüzyıla atılmakta ancak bugünkü boyutuyla Sayıştay’ın oluşumu ancak 19. yüzyılda gerçekleşebilmiştir. 1861 yılında meclis kapsamında kurulan kamu hesapları komitesi ve ardından 1866 tarihinde yürürlüğe giren Sayıştay yasası ile tüm kamu kurumları hesaplarının bağımsız bir şekilde kontrolü hedeflenmiştir. 1983 yılında Sayıştay yeniden yapılandırılmış ve Sayıştay’ın ismi Ulusal Denetim Ofisi (NAO)’ne dönüştürülmüştür (Köse, 2007, s. 148).

Anglo-Sakson denetim sistemine sahip olan İngiltere’de Sayıştayların yargılama yetkisi olmamakla birlikte parlamento ile ilişkiler güçlü bir zeminde yürütülmektedir. İngiliz Sayıştay’ı başkan ve başkan vekili ile yedi başkan yardımcısından oluşmaktadır. Toplam 800 olan personel sayısının 620’sini denetçiler ile 120’sini destek personeli oluşturmaktadır. 22 birim yöneticisi ve 106 denetim ekibi başkan yardımcılara bağlı faaliyet göstermektedir. Sayıştay’a atfedilen temel rol, siyasal iktidarın yasama organına

olan sorumluluklarını mevcut düzenlemelere uygun bir şekilde yerine getirmesinde aracı rol oynamaktadır (Köse, 2007, s. 149).

İngiltere’de yüksek denetim faaliyeti, Komptrolör ve Genel Denetçinin başkanlık ettiği yürütme erki içerisindeki birim tarafından yürütülmektedir. Komptrolör ve Genel Denetçi Avam Kamarası tarafından önerilmekte, kraliçe tarafından atanmakta ve meclis tarafından görevden alınmaktadır. NAO’ da yer alan ikinci görevli yardımcı Komptrolör ve Genel Denetçidir (Karakaş, 2005, s. 216-217).

Yedi birimden oluşan NAO’ nun birimlerinden altı tanesi denetim bir tanesi yönetimle ilgili olup, birimlere yardımcı genel denetçi başkanlık etmektedir. Denetimle ilgili altı birim düzenlilik ve performans denetimi görevini yürütmekte ve bu birimlere yardımcı genel denetçi başkanlık etmektedir. NAO’nun ayrıca bu altı birimi düzenlilik ve performans denetimi görevinin yanında insan kaynakları, mali ve bilgi teknolojisi gibi alanlarda belirli sorumluluklara da sahiplerdir. Yedinci birim ise kurumsal ilişkiler ve iletişim gibi konularda bazı sorumluluklara sahiptir (NAO, 2005, s. 264). NAO yapmış olduğu denetimler neticesinde Performans Denetimi Raporu, Özel Denetim Raporu, Program Değerlendirme Raporu olmak üzere çeşitli raporlar hazırlamaktadır.

İngiltere Sayıştay’ı, mali tabloları inceleyerek mali denetim fonksiyonunu icra ederken elde ettiği bilgileri parlamentoya raporlamakta ve bunun yanında denetlediği kurumun mali yönetiminin daha da iyi seviyelere gelebilmesi için bir öneri mektubu göndermektedir. Mali denetim yanında kamu kurumlarının yürüttükleri faaliyetleri verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğini inceleyerek performans denetim görevini icra etmektedir. Kurum mali ve performans denetim görevi yanında aynı zamanda öngörü, danışmanlık ve soruşturma görevlerini de yürütmektedir. Sayıştay kamu kurumlarına verdiği tavsiyelerle öngörü görevini, meclisin ve vatandaşların tedirgin olduğu konular hakkında soruşturma yaparak soruşturma görevini, kurumların performansını nasıl arttırmaları konusunda yol gösterici davranarak danışmanlık görevini icra etmektedir (Avcı, 2014, s. 371-372).

İngiltere Sayıştay’ı bakanlıkları, özel kurumları, hükümet dışı kamu kurumlarını, uluslararası kurumları ve devletten yardım alan yaklaşık olarak 3000 kurumu denetlemektedir (Kaya, 2000, s. 28).

3.1.1.2. Ofis Tipi Sayıştaylardan Amerika Örneği

50 tane eyalete sahip olan ABD’de her bir eyalette faaliyet gösteren Eyalet Sayıştayların yanında temeli 1921 tarihinde Washington’da atılan özerk bir yapıya sahip olan Amerikan Federal Sayıştay’ı (Government Accountability Office, GAO) mevcuttur (Barçın, 2012, s. 32). Federal ve Eyalet Sayıştayları denetim faaliyetlerini birbirlerine bağlı olmadan fakat bir işbirliği çerçevesinde yürütmektedirler (Alptürk, 1991, s. 43). Bütçe ve Muhasebe Kanunu ile 1921 yılında kurulduğu tarihten bu yana GAO, yansız, fayda sağlayan, tutarlı ve ilkeli araştırma ve değerlendirmeler yaparak kongrenin ihtiyaçlarına cevap vermeyi amaçlamaktadır (Başaran, 1999, s. 3).

Yasama erkine bağlı olan Amerika Federal Sayıştay’ı (GAO) federal devletin bütün faaliyet ve programlarını kontrol etmektedir. Sayıştay yaptığı denetimlerin yaklaşık olarak % 90’nını kongrenin isteğiyle yapmaktadır. Sayıştay’ın temel rolü kamu kaynaklarının edinilmesi ve kullanılmasına dair tüm konuları araştırarak kongreyi bilgilendirmektir. Ayrıca Sayıştay tarafından yapılan denetimlerin büyük bir çoğunluğu performans denetimi şeklindedir. Amerikan Sayıştay’ının tek görevi denetim değildir. Bunun yanında siyasal iktidar ve yasama organından gelen istekler doğrultusunda danışmanlık görevi de üstlenmektedir (Özen ve Öztornacı, 2015, s. 2).

Parlamento adına denetim yetkisini kullanan GAO,

- Yürütme organı tarafından yapılan faaliyetlerin yasa, tüzük, yönetmelik ve benzeri kanuni düzenlemelerle tutarlı olup olmadığını,
- Yapılan faaliyetlerin etkinlik, tutumluluk ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde yürütülüp yürütülmediğini,
- Kamu kaynaklarının verimlilik ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde kullanılmasını sağlayacak düzenlemenin var olup olmadığını,
- Yürütülen uygulamalardan istenilen sonucun alınıp alınmadığını ve uygulanan programların değiştirilmesine ihtiyaç olup olmadığını,
- Daha düşük bedellerle siyasal iktidarın mevcut programları uygulama olanağı olup olmadığını, araştırmaktadır (Alptürk, 1991, s. 46).

Monokratik bir örgütsel yapı içerisinde olan Amerika Federal Sayıştay’ının yönetim biriminin en tepesinde Başkanlık bulunmaktadır. Üç tane başkan yardımcısı mevcut olup, yardımcılardan biri yönetim ile ilgili konularda diğeri denetim ile ilgili hususlarda üçüncüsü ise genel olarak bütün alanları içine alan hususlarda başkana yardım etmektedir. Ayrıca danışmanlık faaliyetini icra edebilmesi için bir tane

danışmanlık bürosu ve yolsuzluk ithamlarını araştırmak için soruşturma ofisi mevcuttur. Bunların yanında başkan yardımcılarının başkanlık görevini üstlendiği denetim ve yönetim ile ilgili iki ana alanda ayrıca başkan yardımcılarının vekillerinin başlarında olduğu yedi alt alan bulunmaktadır. Bu alt alanlardan dördü program bölümleri ve kalan üçü de teknik bölümlerdir (Köse, 2007, s. 167).

Bağımsız olarak faaliyetlerini yürüten GAO başkanı, 15 yıl süreyle Amerikan Başkanı tarafından atanmaktadır (GAO, 2017). GAO personeli muhasebe, iktisat, işletme, hukuk, kamu yönetimi, sosyal bilimler gibi daha birçok alanda ihtisaslaşmış yüksek dereceli diplomalara sahip kişilerden oluşmaktadır. Personelin yaklaşık olarak %30'u bölge ofislerinde geriye kalan %70'i ise merkezde görevlerini icra etmektedirler (Başaran, 1999, s. 5). 2017 yılı itibarıyla GAO da istihdam edilen personel sayısı ise yaklaşık olarak 3000 civarındadır (GAO, 2017).

3.1.1.3. Ofis Tipi Sayıştaylardan Kanada Örneği

Kanada'da 1878 tarihine kadar yürütme erki bünyesinde olan yüksek denetim faaliyeti 1878 yılında ilk genel denetçinin göreve başlaması ile bağımsız, özerk bir yapıya kavuşmuştur. 1977 yılında çıkarılan Genel Denetçi Yasası ile genel denetçiye mali denetim yanında yürütme erki tarafından yapılan faaliyetlerin etkinlik, verimlilik ve tutumluluk kriterlerine uygun yürütülüp yürütülmediğinin araştırılması görevi yani performans denetimi yapma görevi verilmiştir. 1994 yılında genel denetçi yasasında yapılan değişikliklerle genel denetçi tarafından avam kamarasına sunulan rapor sayısı arttırılmış ve 2005 tarihinde Bütçe Uygulama Yasasının yürürlüğe girmesiyle genel denetçi yasasında bazı yeni düzenlemeler yapılarak genel denetçinin yaptığı performans denetiminin kapsam alanı genişletilmiştir. (Avcı, 2014, s. 119). Amerikan Sayıştay modeli çerçevesinde oluşturulan Kanada Sayıştay'ının temel işlevi parlamento adına denetim yaparak sonuçları parlamentoya bildirmektir. Kanada Sayıştay'ı uygunluk, onay ve performans denetimi olmak üzere üç tür denetim faaliyeti yürütmektedir. Yargı görevi bulunmayan Sayıştay, genel denetçi başkanlığında örgütlenen monokratik bir yapıya sahiptir (Köse, 2007, s. 178-179).

Yasama ve yürütme erkinden bağımsız olan Kanada Sayıştay'ı yürütme erkinin yaptığı faaliyetler üzerine gerçekleştirdiği denetimlerin neticesini yasama organına bildirmektedir. Kamusal gelirleri toplamak ve kamusal harcamaları gerçekleştirmekle yükümlü siyasi iktidarın bu görevleri nasıl yönettiğini inceleyerek sonuçları rapor

şeklinde yasama organına bildirme görevi verilen Sayıştay'ın görev kapsamı bununla sınırlandırılmıştır. Sayıştay'ın siyasal iktidar tarafından yürütülen faaliyetlerin yerindenliğini ve doğruluğunu tartışma gibi bir yetkisi bulunmamaktadır (Özsemerci, Süngü ve Temizel, 2004, s. 21).

Kanada Sayıştay'ı yaklaşık olarak 100 civarında kamu kurum ve kuruluşu, 40 civarında kraliyet işletmesini, Nunavut, Yukon ve Kuzeybatı Bölgesi Hükümetlerini ve 20 civarında bölgesel kurumu denetlemektedir. Kanada Sayıştay'ı her ne kadar Amerikan Sayıştay'ı ekseninde oluşturulmuş olsa da denetim konusunda İngiliz Sayıştay'ına benzerlik göstermektedir. Kanada Sayıştay'ı, denetimi kapsamına giren kurumların mali denetimini, performans denetimini ve yaptığı performans denetimi sonucunda hazırladığı raporların değerlendirilmesi yanında ayrıca kraliyet işletmelerinin özel incelemelerini de yapmakla yükümlü tutulmuştur (Avcı, 2014, s.123-124).

3.1.1.4. Ofis Tipi Sayıştaylardan İsveç Örneği

17. yüzyılda temelleri atılan İsveç Sayıştay'ı 1921 tarihinde Ulusal Muhasebe Kurulu ismiyle kamu kaynaklarının yönetimini denetleyen kurum ile 1943 yılında Devlet Denetim Bürosu olarak kurulan kurumun 1961 tarihinde birleştirilmesiyle kurulmuştur (Kubalı, 1998, s. 144).

İsveç'te yüksek denetim faaliyeti, Ulusal Denetim Ofisi ve Parlamento Denetçileri kapsamındaki iki kurum tarafından icra edilmektedir. Parlamento üyeleri arasından seçilen Parlamento Denetçileri, parlamento adına hükümet faaliyetlerini denetlemektedir. Denetimi yapılacak konular hususunda özgür bir iradeye sahip kurum, arada meclisten gelen öneriler doğrultusunda da denetim yapabilmektedir. Hükümetin asıl denetleme kurumu olan Ulusal Denetim Ofisi diğer anlamıyla Sayıştay, bütün devlet kurumlarını ve bunlar tarafından yürütülen faaliyetleri denetlemektedir. Diğer ülke uygulamalarından farklı olarak Sayıştay, parlamento yerine maliye bakanlığı bünyesinde hükümete bağlı olarak faaliyetlerini yürütmektedir. Sayıştay, mali denetim, performans denetimi ve mali yönetim reformlarının koordinasyonu olmak üzere üç görev icra etmekle yükümlüdür (Köse, 2007, s. 162).

İsveç Sayıştay'ı kamu kurumlarına ait mali tablo ve hesapların hukuki düzenlemelere uygunluğunu denetleyerek mali denetim görevini, kamu kurumları tarafından icra edilen işlemlerin etkinlik kıstası çerçevesinde yapılıp yapılmadığının kontrolü ile de performans denetim görevini yerine getirmektedir.

İsviçre Sayıştay'ı, mali yapının gidişatından yükümlü olan Mali Yönetim ve Muhasebe Dairesi ile yaklaşık olarak 350 civarında kamu kurumunun mali denetimini yapan Mali Denetim Dairesi ve Performans Denetim Dairesi olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır (Tekin, 1999, s. 44).

3.1.1.5. Ofis Tipi Sayıştaylardan Norveç Örneği

1816 yılında kurulan Norveç Sayıştay'ı (Riksrevisjonen) dört yıllık bir dönem için seçilen beş genel denetçinin oluşturduğu bir kurul tarafından yönetilmekte olup, Sayıştay'da 466 personel görev yapmaktadır (Riksrevisjonen, 2017). Norveç'te Sayıştay'ın görevi 20. yüzyıl sonlarına kadar sadece devlet denetimi ile sınırlandırılmıştır. Fakat Spitsbergen kömür madeni kazasının ardından devlet üzerindeki denetimin yeterli olmadığı görülmüş ve Sayıştay'a devlet işletmelerini denetleme yetkisi verilerek Sayıştay'ın denetim kapsamı genişletilmiştir. Hükümetten bağımsız bir şekilde çalışmalarını yürüten Sayıştay, denetimleri sonucunda hazırladığı raporları parlamentoya sunmaktadır (Avcı, 2014, s. 169-173). Norveç Sayıştay'ının görevleri denetim, izleme, raporlama, danışmanlık ve parlamento tarafından verilen görevleri yapmak şeklinde sıralanabilir .

Norveç Sayıştay'ının görevleri daha açık bir şekilde olarak şöyle ifade edilebilir;

- Merkezi hükümeti, bağlı kamu idarelerini, özel işletmeleri, ayrı yasa ile düzenlenen kurumları ve özel yetkilere sahip kamu idarelerini denetlemek,
- Üretkenlik, amaç edinimi ve performans denetimi çerçevesinde sistematik analiz uygulamak,
- Devletin şirketlerdeki sermayesinin yönetimini izlemek,
- Usulsüzlüklerin ve hataların önlenmesini ve ortaya çıkarılmasını sağlamak,
- Olası hata ve usulsüzlüklerin önüne geçmek amacıyla kamu idaresine tavsiyelerde bulunmak (Riksrevisjonen, 2017).

3.1.2. Kurul Tipi Sayıştaylar

Kamu mallarının mevcut düzenleme ve kanuni hükümlere uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının parlamento adına denetlenmesi ve denetim sonucunda hazırlanan raporların mecliste görüşülmesi açısından ofis tipi Sayıştay'a benzerlik arz eden kurul tipi Sayıştayların ofis tipinden farkı, tek bir kişi yerine bir kurul tarafından yönetilmesi noktasındadır (Yalçın, 2017, s. 66). Genellikle Kıta-Avrupa'sındaki yüksek

denetim kurumları kurul biçiminde yapılanmıştır. Kurumun genel yapı ve işleyişinden başkanın sorumlu olduğu bu tip Sayıştaylarda başkan aynı zamanda kurumu temsil etmekle birlikte yargı daireleri haricinde diğer kurulların da başkanlığını yapmakla yetkilendirilmiştir. Kararın kurullar vasıtasıyla alınmasının gerekli olduğu durumlarda başkan tek başına bireysel olarak karar alamamaktadır (Mutluer, vd. 2015, s. 42). Tek karar merciinin Sayıştay başkanında toplanmadığı, karar almanın kurullara verildiği ve kararın hangi kurulca alınmasının bir öneminin olmadığı genel olarak her kurulun Sayıştay'ı temsil ettiği yapı kurul tipi Sayıştay yapısıdır (Demirbaş, 2001, s. 17).

Kurul tipi Sayıştaylar kendi içerisinde yargılama yetkisine haiz olanlar ve olmayanlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Belçika, İtalya ve ülkemiz Sayıştay'ında aralarında bulunduğu yargı yetkisine haiz kurul tipi Sayıştaylar, yargı yoluyla hükme bağlanacak işlemler için yargılama yaparak hükme bağlama işlemlerini yürütebilirken, yargılama yoluyla hükme bağlanmayacak işlemleri ise hazırlayacakları uygunluk bildirimleri veya raporlar vasıtasıyla meclise sunmaktadırlar. Almanya, Hollanda, Japonya ve AB Sayıştaylarının aralarında olduğu yargı yetkisine haiz olmayan Sayıştaylar ise yaptıkları denetimler sonucunda elde ettikleri veri sonuçlarını parlamentoya ya da siyasal iktidara iletmektedirler (Köse, 2007, s. 43). Yargılama fonksiyonuna sahip olan yüksek denetim kurumları, mahkeme tipi ya da Napolyon tipi-hesap mahkemesi modeli şeklinde adlandırılırken, yargılama fonksiyonuna sahip olmayan Sayıştaylar ise kurul veya heyet modeli olarak adlandırılmaktadır. Şunu da belirtmek gerekir, yargılama yetkisi bulunsun veya bulunmasın Kıta Avrupası Sayıştayları genel olarak hesap mahkemesi olarak anılmaktadırlar (Mutluer, vd. 2015, s. 42).

3.1.2.1. Kurul Tipi Sayıştaylardan Fransa Örneği

Bağımsız bir yapıya sahip olan Fransız Sayıştay'ının idari yapısı başkan, 7 daire başkanı ve denetçiler olmak üzere üç ayak üzerine oturtulmuştur. Kurumun asıl yöneticisi olan birinci başkan bakanlar kurulu kararnamesi ile cumhurbaşkanı tarafından atanmakta ve emekli olana kadar faaliyetlerine devam etmektedir. Birinci başkanın atadığı daire başkanları ise 65 yaşına gelinceye kadar görevlerini icra etmektedirler. Fransız Sayıştay'ında destek hizmetlerini yürütmek amacıyla yaklaşık olarak 250 personel görevlendirilmiştir (Güven ve Acungil, 2015, s. 113).

Kamu hesaplarını, kamu kurumlarını ve kamu şirketlerini denetleyen Sayıştay gerektiği durumda kamudan yardım alan özel ve kamu kurum hesaplarını ve sosyal güvenlik kurumlarını da denetlemektedir (Magnet ve Meller, 1993, s. 4). Düzenlilik ve performans denetim görevi üstlenen Sayıştay, aynı zamanda kamu gelirlerinin toplanması ve giderlerinin yapılması hususunda yetkilendirilmiş kişileri de sorgulayarak yargı fonksiyonunu da icra etmektedir. Ayrıca 2007 yılında Sayıştay’a kamu hesaplarını tasdik görevi de verilmiştir. 2008 yılında anayasa değişikliği ile Sayıştay’a kamu politikalarını değerlendirme görevi verilmesi ile Sayıştay uygulanan kamu politikalarının etkinliğini de incelemektedir.

Ayrıca Fransız Sayıştay’ı devlet bütçe yasasını ve sosyal güvenlik finansman yasasının uygulamasını izleme görevini de icra etmektedir (Avcı, 2014, s. 181-187). Düzenlilik denetimi yanında etkinlik verimlilik denetimi üstlenen Sayıştay ayrıca her yıl parlamentoya rapor sunarak raporlama fonksiyonunu da üstlenmektedir (Boztepe, 2012, s.61). Sayıştay tarafından sunulan raporlardan biri her yıl düzenli olarak sunulan yıllık rapor diğeri ise performans raporudur (Güven ve Acungil, 2015, s. 114).

3.1.2.2. Kurul Tipi Sayıştaylardan İtalya Örneği

İtalya Sayıştay’ının denetim, raporlama ve yargılama olmak üzere üç görevi bulunmaktadır. Sayıştay, kamu idareleri tarafından yapılan sözleşmelerin yasalara uygunluğu hususunda ön denetim, bütçenin uygulanması sırasında da sonradan denetim yetkisini kullanmaktadır. Bunun yanında denetim sonucunda elde ettiği bulguları parlamentoya raporlayarak raporlama görevini icra etmektedir. Sayıştay, ayrıca kamu muhasebesi alanındaki uyuşmazlıklar ve emekli ödenekleri konusundaki uyuşmazlıklara bakarak yargı fonksiyonunu da yerine getirmektedir. Sayıştay’ın denetim kapsamına tüm kamu kurumları, devlet tarafından düzenli bir biçimde finansal olarak desteklenen kuruluşlar ve yerel yönetimler girmektedir (Köse, 2007, s. 141-146).

İtalya anayasasında Sayıştay, yargı başlığı altında düzenlenmiş olup anayasanın 103. maddesinde Sayıştay’ın kamu maliyesi hususunda çıkan uyuşmazlıkları yargılama fonksiyonu ile çözeceği belirtilmiştir (Özcan, 2012, s. 29).

3.1.2.3. Kurul Tipi Sayıştaylardan Hollanda Örneği

Kuruluş temelleri 14. Yüzyıla dayansa da kurumsal bir nitelik kazanması ancak 19. yüzyılda mümkün olan Hollanda Sayıştay’ı, üç üyeden oluşan bir kurul ve altı denetim

biriminden oluşmakta olup Sayıştay'da toplamda 325 personel görev yapmaktadır. 325 personelden 200 tanesi denetim ile ilgili konulardan sorumluyken kalan 125 personel destek hizmeti sunmaktadır (Kubalı, 1988, s. 141).

Yargılama yetkisine haiz olmayan kurul tipi Sayıştaylardan birini oluşturan Hollanda Sayıştay'ı, yürütme organından bağımsız, özerk bir yapıya sahiptir. Sayıştay yaptığı denetimler sonucunda hazırladığı raporu yasama ve yürütme organına bildirme yanında düzenlilik ve performans denetimi yapmakla görevlendirilmiştir (Avcı, 2014, s. 220).

3.1.2.4. Kurul Tipi Sayıştaylardan Almanya Örneği

Kökeni 18. Yüzyıla Prusya Krallığına dayanan Alman Sayıştay'ı, 1871 yılında Almanya-Prusya birliğinin sağlanmasından sonra yüksek denetim kurumu olarak kurulmuştur (Kubalı, 1998, s. 138).

Almanya'da kamu mali yönetiminin denetimi hem eyalet denetim mahkemeleri hem de Federal Yüksek Denetim mahkemesi olarak adlandırılan Sayıştay nezdinde yapılmaktadır. Sayıştay denetim fonksiyonunu yasama ve yürütme organından bağımsız bir şekilde icra etmektedir. Yüksek denetim fonksiyonunu üye ve denetçileri aracılığıyla yerine getiren Sayıştay'da yaklaşık olarak 450 civarı denetçi ve 350 si diğer görevliler olmak üzere toplamda 700 kişi görev yapmaktadır. 50 denetim birimi 9 denetim bölümünden oluşan Sayıştay'ın görevleri denetim bölüm ve birimlerine ayrılarak her birim önceden belirlenen alanlarda faaliyetlerini yürütmektedir. Almanya Sayıştay'ı denetim ve danışmanlık olmak üzere iki fonksiyon yürütmektedir. Hem düzenlilik hem de performans denetimini yürüten Sayıştay, ayrıca kamu kurumlarına tavsiyelerde bulunmaktadır. Almanya Sayıştay'ı yargılama yetkisi olmayan kurul tipi Sayıştay modeli içerisinde yer almaktadır (Şahin ve Çiçek, 2015, s. 10-18).

3.2. Yüksek Denetimde Rol Oynayan Uluslararası Örgütler

Ekonomik ve siyasal bütünleşme nedeniyle dünyada esen küreselleşme rüzgarı kamunun denetimi konusunda da etkili olmuş, ulusal bakış açısının yetersiz kaldığı yönündeki savlar nedeniyle uluslararası denetim yapılanmalarına ihtiyaç duyulmuştur (Köse, 2004, s. 37). Dünya devletine doğru giden süreçte her alanda olduğu gibi yüksek denetim alanında da Sayıştayların birbirleri ile olan etkileşimi artmakta bu da ortak denetim projelerinin vücut bulmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Uluslararası Sayıştay

yapılanmaları ortak denetim standartlarının, metotlarının ve tekniklerinin oluşturulmasında önemli rol oynamaktadır (Duru, 2015). Bu çerçevede 1953 yılında temelleri atılan INTOSAI büyük öneme sahiptir.

3.2.1. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI)

Dünya Sayıştayları arasında işbirliğine duyulan ihtiyaç, esasında ikinci dünya savaşı akabinde tüm dünyayı etkisi altına alan kamu mali yönetimi alanında yeniden yapılanma çabalarının bir sonucu olarak ortaya çıkmaya başlamıştır (Köse, 2007, s. 297). Dünyada siyasal ve ekonomik sahada görülen küreselleşme eğilimi ve yeniden yapılanma girişimleri, birçok alan gibi kamu denetimi alanını da derinden etkilemiş ve uluslararası bir niteliğe haiz yüksek denetim örgütüne ihtiyaç duyulmuştur. Esasına bakacak olursak her ülkedeki yüksek denetim kurumlarının değindikleri konular sadece kendi milletleri ile ilgili olmayıp evrendeki her toplumu içine almaktadır. Bütün ülkelerde mevcut yüksek denetim kurumları yolsuzlukların önüne geçmek, mali etkinliği sağlamak, sosyal ve mali refahı temin etmek ve iyi yönetim anlayışını sağlamak gibi birçok ortak güdüyle hareket etmektedirler (Köse, 2004, s. 38). İşte ortak güdülerle hareket eden tüm dünya yüksek denetim kurumlarını evrensel bir disiplin haline getirip, tek çatı altında birleştirmek için harekete geçilmiş ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) kurulmasına karar verilmiştir.

Tüm dünyada hakim olan uluslararası örgütlenme eğiliminin fidanı esasında 1945 tarihinde Birleşmiş Milletlerin kurulması ile dikilmiştir. Küresel ölçekte barışı, huzuru, güven ortamını ve istikrarı temin etmek amacıyla kurulan Birleşmiş Milletler, ilerleyen zamanlarda kapsam alanını genişletmiş ve bu yapıya bağlı çeşitli amaçlar güden bölgesel ve küresel örgütlenmeler yapılanmıştır. Dünyanın tek ve bir bütün olduğu fikri, dünyanın bir bölgesinde yaşanan mali, siyasi ve sosyal olayların dünyanın diğer bölgelerini etki altına aldığı düşüncesi ülkeleri ortak hareket etme konusunda körüklemiş ve küresel düzeyde kamu denetimi alanında örgütlenen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) oluşturulmuştur (Akyel, 2010, s. 101-102). INTOSAI “karşılıklı tecrübe herkes için yararlıdır” savıyla ve dünya Sayıştayları arasındaki ilişkinin kuvvetlendirilmesi amacıyla mali yönetim ve diğer sahalarda eğitimler verip, rehberler yayınlayarak yol gösterici pozisyonda görevlerini sürdürmektedir (Demirbaş, 2001, s. 12).

INTOSAI' nin kuruluşunda ikinci dünya savaşından sonra İsviçre'nin Bern eyaletinde çeşitli yüksek denetim kurumu temsilcilerinin de katılımıyla düzenlenen uluslararası yönetim kongresinde hükümet denetimi için bir toplantı düzenlenmesine karar verilmesi ve 34 ülke temsilcisinin katılımıyla Küba'nın başkenti olan Havana'da bir kongre düzenlenmesi etkili olmuştur (INTOSAI, 2004, s. 14). Birçok ülkedeki yüksek denetim kurumları arasındaki ilişkinin kuvvetlendirilmesi maksadıyla Küba Sayıştay'ı, 1953 yılında bütün dünya Sayıştaylarını Havana'da toplantıya çağırması ve Küba Sayıştay'ı öncülüğünde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) kurulmuştur. İlk tüzüğü 1968 yılında yayınlanmış ancak daha sonraki yıllarda düzenlenen kongrelerde tüzükte değişiklikler yapılmıştır. Tüzükte INTOSAI, bağımsız, özerk ve siyasi amaç gütmeyen, yüksek denetim kurumları arasındaki ilişkinin kuvvetlendirilmesi amacını taşıyan bir örgüt olarak tasvir edilmiştir (Köse, 2007, s. 98). 1992 yılında Washington'da gerçekleştirilen 14. INTOSAI Kongresinde yeni bir tüzük kabul edilerek uygulamaya konmuştur. INTOSAI'nin şuan ki tam üye sayısı 194, özel statülü üye sayısı 5 tanedir. Yani toplamda INTOSAI 199 ülkenin üye olduğu küresel ölçekli bir kurumdur (INTOSAI, 2017). INTOSAI'ye kanunla kurulan ve parlamento adına denetim yetkisine sahip olan yüksek denetim kurumları üye olabilmektedir. Ülkemiz Sayıştay'ı 1965 yılından beri INTOSAI üyesi olarak faaliyetlerini yürütmektedir (Tek ve Çetinkaya, 2004, s. 4).

Bütün dünyada kamu denetiminin kuvvetlendirilmesi maksadıyla kurulan örgüt aynı zamanda yüksek denetim kurumlarını bir araya getirerek şemsiye bir örgüt rolü de üstlenmektedir. Bu örgüt sayesinde Sayıştaylar arasında bilgi ve deneyim alışverişinin yolu açılmıştır (Aksungur, 2007, s. 113). Şemsiye örgüt yapısındaki INTOSAI' nin bölgesel yapıda çeşitli örgütlemelerde mevcuttur. Bunlar, Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI), Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ASOSAI), Latin Amerika ve Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (OLACEFS), Afrika Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (AFROSAI), Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ARABOSAI), Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (CAROSAI), Ekonomik İşbirliği Örgütü Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Birliği (ECOSAI)' dir

Kuruluşun ana kararları üç yılda bir gerçekleşen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Kongresinde (INCOSAI) alınmaktadır (OECD:15). Kurulduğu tarihten itibaren üç yılda bir düzenlenen kongreler ile toplanan örgüt en son kongreyi 2016 yılında Birleşik Arap Emirliklerinde gerçekleştirmiştir.

INTOSAI, yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı anlamına gelen iki ana belge yayınlamıştır. Lima Deklarasyonu olarak bilinen ilk belge 1977 yılında Peru'nun başkenti olan Lima'da gerçekleştirilen 9. INTOSAI Kongresinde, ikinci belge olan Meksika Deklarasyonu ise ilk belgenin yayınlandığı tarihten 30 yıl sonra yani 2007 yılında Meksika'da gerçekleştirilen 19. INTOSAI Kongresinde yayınlanmıştır.

3.2.1.1. Lima Deklarasyonu

17-26 Ekim 1977 tarihinde beş kıtadan ve 95 ülkeden 235 temsilcinin katılımı ile Lima'da gerçekleşen dokuzuncu INTOSAI kongresinde yüksek denetim rehberi olarak görülen Lima deklarasyonu kabul edilmiştir (INTOSAI, 2004, s. 57). Kongre de “Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi” başlığıyla deklarasyon yayınlanmıştır (Çiçek vd., 2014, s. 332). 1953 yılında kuruluşundan beri INTOSAI, denetim mesleğinin geliştirilmesi ve yüksek denetim kurumları arasındaki ilişkinin kuvvetlendirilmesi maksadıyla çalışmalarını sürdürmüş olup, 1977 yılında INTOSAI tarafından yayınlanan, yüksek denetimin anayasası olarak adlandırılan Lima Deklarasyonu yüksek denetim hususunda atılan önemli adımlardan biridir (Köse, 2008, s. 112). 1977 tarihinde dokuzuncusu Lima'da düzenlenen INTOSAI kongresinde devlet denetiminin manga cartası olarak görülen Lima deklarasyonunun kabulü INTOSAI içerisinde yer alan bütün yüksek denetim örgütleri bakımından büyük öneme sahiptir. Lima Deklarasyonun temel amacı bağımsız bir devlet denetimi sağlamaktır. Bu talebi karşılayamayan bir yüksek denetim kurumunun standartları yakalayamayacağı belirtilmiş, bu yüzden yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığı hususu INTOSAI'de tekrar tekrar tartışılan konulardan birisi olmuştur (Fiedler'den çeviren İstanbulluoğlu, 2005).

Lima deklarasyonu sadece yüksek denetim kurumlarının bağımsızlığını ifade etmemekte aynı zamanda bağımsızlığın niçin gerekli olduğunu, nispi doğasını ve içeriğini de vurgulamakla birlikte yüksek denetim kurumlarının faaliyet alanı hakkında metodolojik rehberlik sağlamaktadır (Chikan, 2004, s. 99).

Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi, 25 bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerde sırasıyla şu başlıklar ele alınmıştır. Denetimin amacı, Harcama öncesi ve harcama sonrası denetim, iç ve dış denetim, kanunilik, düzenlilik ve performans denetimi, Yüksek denetleme kurumlarının bağımsızlığı, yüksek denetleme kurumları üye ve denetçilerinin bağımsızlığı, yüksek denetleme kurumlarının mali bağımsızlığı, parlamentoyla, hükümetle ve yönetimle ilişkiler, yüksek denetleme kurumlarının

inceleme yetkisi, Sayıştay denetim sonuçlarının izlenmesi, uzman görüşleri ve danışma hakkı, denetim metot ve usulleri, denetçiler, deneyimlerin uluslar arası değiş tokuşu, parlamentoya ve kamuoyuna rapor verme, raporlama metodu, denetim yetkisinin anayasal temeli kamu mali yönetiminin denetimi, yurtdışındaki kamu otoritelerinin ve diğer kurumların denetimi, vergi denetimi, kamu sözleşmeleri ve kamu çalışmaları, elektronik veri işleme araçlarının denetimi, kamu şirketleri, sübvans edilen kurumların denetimi, uluslar arası ve uluslararası organizasyonların denetimi şeklindedir (Fiedler, 1998).

Lima deklarasyonunda yüksek denetime dair bazı kurallar şu şekilde ifade edilmiştir;

- ✓ Yüksek denetim kurumunun başkanının meclis tarafından atanacağı,
- ✓ Yüksek denetim kurumunun Anayasal güvence altında olduğu,
- ✓ Denetim görev, yetki ve sorumlulukların kanunla düzenleneceği,
- ✓ Bütün kamu idareleri ve şirketlerinin denetime tabi olduğu,
- ✓ Raporların meclise gönderileceği ve basılı halinin halka açıklanacağı,
- ✓ Denetçilerin mesleki yeterliliğe haiz olması gerektiği şeklindedir.

3.2.1.2. Meksika Deklarasyonu

2007 yılında Meksika’ da 19. INTOSAI Kongresinde Meksika Deklarasyonu kabul edilerek ilgili Deklarasyonunda etkin bir dış denetimin özerkliği için gerekli sekiz ilke vurgulanmıştır.

Bu ilkeler şu şekildedir;

1. Uygun ve etkili bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan hükümlerin fiili olarak uygulamasının mevcudiyeti,
2. Görevlerinin ifasında görevi sürdürme hakkı (teminat) ve yasal dokunulmazlık da dahil olmak üzere Sayıştay’ın (yüksek denetim kurumunun) başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş Sayıştayların) üyelerinin bağımsızlığı,
3. Sayıştay’ın (yüksek denetim kurumunun) fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi,
4. Bilgiye sınırsız erişim,
5. Denetim çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü,
6. Denetim raporlarının içeriklerini ve zamanlamasını belirleme, raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü,

7. Sayıştay (yüksek denetim kurumu) tavsiyeleriyle ilgili etkili izleme mekanizmalarının varlığı,
8. Mali ve yönetsel/idari özerklik ile yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynakların mevcut olması (Sayıştay Başkanlığı, 2017).

3.2.1.3. Pekin Deklarasyonu

161 ülkeden 565 temsilcinin katılımı ile INTOSAI' nin 21. genel kurulu 22-26 Ekim tarihleri arasında Pekin'de gerçekleştirilmiş ve beş kısımdan oluşan Pekin Deklarasyonu kabul edilmiştir. Deklarasyonun birinci kısmında kuruluşların başarı ve deneyimleri açıklanmış ve INTOSAI' nin farklı ülkelerin yüksek denetim kurumları açısından deneyim, başarı ve işbirliği paylaşım sahası olarak hizmet sunduğunun altı çizilmiştir. Deklarasyonun ikinci kısmında milli yönetim anlayışını kuvvetlendirme ve bu doğrultuda sürdürülebilir kalkınma ile iyi bir yaşam ortamının sağlanması konusunda yüksek denetim kurumlarına düşen rollere yer verilmiştir. Deklarasyonun üçüncü kısmında mali politikaların sürdürülebilirliğinin sağlanmasında ve olası ekonomik krizlerin engellenmesinde yüksek denetim kurumlarına düşen rollere değinilmiştir. Son kısım olan dördüncü kısmında ise uluslararası iyi yönetim anlayışına değinilerek mali düzenin temini, yoksuzlukla mücadele, kara para aklama gibi uluslararası ölçekli sorunların birlikte mücadele ile çözülebileceği belirtilmiştir (Saki, 2013, s. 135-139).

3.2.2. INTOSAI Çalışma Organları

INTOSAI' nin amaçlarına ulaşmasını sağlamada rol alan beş organı bulunmaktadır. Bunlar Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Kongresi (INCOSAI), Genel Sekreterlik, Yönetim Kurulu, INTOSAI Komisyonları ve Bölgesel Çalışma Örgütleridir (INTOSAI, 2017).

3.2.2.1. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Kongresi (INCOSAI)

INCOSAI bütün üye ülkelerinin katılımı ile ev sahipliği yapan ülkenin Sayıştay başkanlığının başkanlığında üç yılda bir düzenlenmektedir. INCOSAI, ülke Sayıştayları arasındaki bilgi ve tecrübe alış verişinin yanında mesleki konularla ilgili tartışma ortamının hazırlanması, daimi komisyonların kurulması, INTOSAI ilkelerinin kabul edilmesi veya değiştirilmesi ile idari ve ekonomik bazı hususları sonuca vardırıarak fonksiyonlarını icra etmektedir (Köse, 2007, s. 299).

Uluslararası Yüksek Denetim kongresinin ilki 1953 yılında Küba’da gerçekleştirilmiştir INCOSAI’nin görevleri şu şekilde sıralanabilir;

- ✓ Düşünce ve tecrübe alışverişi yoluyla mesleki ve teknik fayda sağlayacak hususların araştırılması,
- ✓ Yönetim kurulu ve genel sekreterliğin yetkilerinin açıklanması,
- ✓ INTOSAI ilkelerinin kabul edilmesi ve doğrulanması,
- ✓ Yönetim kurulunun kongreye sunduğu hususların incelenmesi,
- ✓ Ekonomik olayların görüşülmesi,
- ✓ Bir sonraki INTOSAI kongresinin hangi ülkede gerçekleşeceğini belirlenmesi,
- ✓ Sayıştay’ların uluslararası işbirliğine dair konuların belirlenmesi, şeklinde sıralanabilir (Cruz’dan çeviren Serin, 1987, s. 11-12).

3.2.2.2. Genel Sekreterlik

1968 yılında Tokyo’da düzenlenen 6. INTOSAI Kongresinde genel sekreterlik kurulmasına karar verilmiş ve Avusturya’nın başkenti olan Viyana’da kurulmuştur. Genel Sekreterliğe Avusturya Sayıştay başkanılık etmektedir (INTOSAI, 2017).

Genel sekreterliğin görevleri şunlardır;

- INTOSAI’ye merkezi yönetim desteği sağlamak,
- Kongre arası dönemlerde INTOSAI üyeleri arasında iletişim kurmak,
- Yönetim kuruluna ve Daimi Komisyonlara yürüttükleri çalışmalarda yardımcı olmak ve bölgesel çalışma gruplarının meydana gelmesine aracılık etmek,
- INTOSAI’nin amaçlarına ulaşmasını sağlamak için seminerler organize edip, çalışmalar yürüterek üyeler arasındaki işbirliğini güçlendirmek,
- INTOSAI’nin bütçesini yönetmek,
- INTOSAI Kongresi ve Yönetim Kurulu tarafından verilen diğer görevleri icra etmek (INTOSAI, 2017; Cruz’dan aktaran Serin, 1987, s. 13)

3.2.2.3. Yönetim Kurulu

INTOSAI yönetim kurulu 21 üyeden oluşmaktadır. Kural olarak yönetim kurulu her yıl düzenli bir şekilde yapılan kongreleri organize etmektedir. Bütün üye ülkelerin eşit bir şekilde temsil edilmesini sağlamak için INTOSAI’nin yedi bölgesel örgütünün her biri kurulda temsil edilmektedir. Kurula son kongreyi düzenleyen Sayıştay başkanı başkanlık etmektedir (INTOSAI, 2017).

Yönetim Kurulunun Görevleri şunlardır;

- Kongre tarafından verilen görevleri yerine getirmek ve INTOSAI'nin amaçlarına ulaşması için gerekli tedbirleri almak,
- INTOSAI'ye üye olmak isteyen ülke Sayıştaylarının niteliklerini değerlendirmek,
- INTOSAI ile çalışma yürütmek isteyen bölge çalışma gruplarını kabul etmek,
- INTOSAI'nin üç üyesinin de dahil olduğu mali bir komisyon oluşturmak şeklinde sıralanabilir (Cruzdan aktaran Serin, 1987, s. 12).

3.2.2.4. INTOSAI'nin Bölgesel Çalışma Örgütleri

Bilgi ve tecrübe alışverişi amacıyla yola çıkan INTOSAI, bu alışverişin daha etkin sağlanabilmesi için bölgesel örgütlenme yolunu seçmiş ve yedi tane bölgesel örgüt kurularak yüksek denetim kurumları arasındaki bilgi ve deneyim alışverişi bu bölgesel örgütler vasıtasıyla etkin bir şekilde sağlanmaya çalışılmıştır. Avrupa, Asya, Latin Amerika, Afrika ve Arap ülkelerinde oluşturulan bölgesel örgütleri ile denetim alanında ilişkilerin geliştirilmesi amaçlanmıştır (Köse, 2004, s. 54-58).

Çağımızda, değişen ve gelişen koşulları yakalamak için denetim ile ilgili hususları hem yerel hem de uluslararası bakış açısıyla ele alan yüksek denetim kurumları örgütü, bilgi alışverişi ve deneyim paylaşımı aracılığıyla denetim kavramının gelişiminde önemli rol oynamaktadır (Atakan ve Adıyaman, 2016). Yüksek denetim kurumları arasındaki bilgi ve deneyim paylaşımlarında rol oynayan örgütler, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü olan INTOSAI kapsamındaki, Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ASOSAI), Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI), İktisadi İşbirliği Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ECOSAI), Afrika Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (AFROSAI), Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü olan (ARABOSAI) ve diğer bölgesel kurumlar vasıtasıyla sağlamaktadırlar (Akyel, 2016).

3.2.2.4.1. Avrupa Yüksek denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI)

1989 yılında 115 ülke temsilcisinin katılımıyla Berlin'de on üçüncüsü düzenlenen INTOSAI kongresinde bölgesel çalışma grubu olarak EUROSAI'nin kurulmasına karar verilmiş ve 1990 tarihinde 32 Avrupa ülkesi yüksek denetim kurumları temsilcilerinin Madrid'de toplanması ile Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü olan EUROSAI

oluşturulmuştur (Köse, 2007, s. 302; INTOSAI, 2004, s. 22). 1990 yılında kurulduğu tarihten itibaren EUROSAI, Avrupa ülkeleri arasında kamu denetimi alanında işbirliğini kuvvetlendirmeyi amaçlamaktadır. Başlangıçta 30 üyesi bulunan EUROSAI'nin bugünkü üye sayısı 47 dir. Türk Sayıştayı EUROSAI'nin kuruluş bildirgesini imzalan üye ülkeler arasında bulunmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2017).

Avrupa yüksek denetim kurumları örgütünün amaçları şu şekilde sıralanabilir;

- Yüksek denetim hususunda örgüt üyeleri arasındaki iş birliğini geliştirmek,
- Kamusal harcama ve kamusal gelirlerin denetimi hususunda karşılaşılan problemlerle başa çıkmak için ulusal ve uluslararası düzeydeki kurumlarla iletişim halinde olmak,
- Dünya ülkelerinin kamu denetimi konusunda izledikleri yolları EUROSAI üyelerine aktarmak,
- INTOSAI'ye üye kuruluşlar için seminerler ve eğitim programları düzenlemek,
- EUROSAI üyeleri arasındaki bilgi ve deneyim alışverişini geliştirmek,
- EUROSAI Kongresinde onaylanan karar ve tavsiyelerin gerçekleştirilmesini sağlamak,
- Kurumlar arasında bilgi ve belge değiş tokuşunu sağlamak,
- Kamu denetimi alanındaki çalışmaları arttırmak,
- Denetim alanındaki terminolojiyi uyumlaştırmaktır (T.C. Sayıştay, 1990, s. 8-9).

3.2.2.4.2. Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ASOSAI)

ASOSAI, 1979 yılında kuruluşundan itibaren kamu denetimi alanında bilgi ve deneyim alışverişi aracılığıyla ilgili üyeler arasındaki işbirliğini kuvvetlendirmeye çalışan INTOSAI'nin bölgesel bir çalışma örgütüdür. ASOSAI kamu denetçilerinin performans kalitelerini arttırmak amacıyla onlar için sürekli bir eğitim imkanı sunmaktadır (Akyel, 2016, s. 231). 11 üye ile kurulan kurucu üyeler, üyeler ve ortak üyelerden oluşan ASOSAI' nin şuan 46 üyesi bulunmaktadır (ASOSAI, 2017). 1979 yılı mayıs ayında Hindistan yeni Delhi'de düzenlenen ilk yönetim kurulu toplantısında ASOSAI kanun ve yönetmelikleri onaylanmış olup, üç yılda bir toplantı düzenleyen örgüt ilk toplantısını 1979 yılında Yeni Dehli' de son toplantısını 2015 yılında Malezya'da düzenlemiştir (ASOSAI, 2017).

ASOSAI'nin amaçları şu şekilde sıralanabilir;

- Kamu denetimi hususunda fikir ve deneyim alışverişi vasıtasıyla üye kurumlar arasındaki işbirliği ve anlayışı geliştirmek,
- Kaliteyi ve performansını geliştirmek amacıyla kamu denetçilerine sürekli bir eğitim imkanı sağlamak,
- Kamu denetimi alanında dünyanın diğer bölgelerindeki kurumlara bölgesel bir bağ ve bilgi merkezi olarak hizmet etmek,
- Bölgesel gruplar ve ilgili kurumlar arasında yakın ilişkiler geliştirmek (ASOSAI, 2017).

ASOSAI' nin fonksiyonları,

- Kamu denetimi alanında deneyim ve fikir alışverişini sağlamak için kongre ve seminerler organize etmek,
- Denetim ve ilgili alanlarda profesyonel makaleler ve araştırma dergileri yayınlamak, araştırmayı geliştirmek ve cesaretlendirmek şeklinde sıralanabilir (ASOSAI Regulation Handbook, 2015, s. 3)

Ülkemiz Sayıştay'ı 1997 yılında ASOSAI'ye üye olmuş ve 2000 yılında Tayland'da yapılan 8. Kongresinde örgütü temsil etmiştir (Duru, 2015, s. 8).

3.2.2.4.3. ECO Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ECOSAI)

1994 yılında kurulan ECOSAI, güney ve orta Asya bölgelerinde yer alan yüksek denetim kurumlarının bölgesel bir oluşumudur. Konferanslar, seminerler, eğitim kursları ve çalıştaylar düzenleyerek fikir ve deneyim alışverişi vasıtasıyla üye ülkeler arasındaki kamu denetimini geliştirmeyi amaçlamaktadır. Afganistan, Azerbaycan, İran, Kazakistan, Pakistan, Tacikistan, Türkiye, Türkmenistan, Özbekistan, Kırgızistan ve Kuzey Kıbrıs ECOSAI' nin üyeleri arasındadır (ECOSAI, 2017). Üye ülkelerin yüksek denetim kurumları arasındaki hesap verilebilirliği, şeffaflığı, etkinliği geliştirmeye çalışmaktadır (ECOSAI Circular, 2016, s. 2). Örgütün kuruluş çalışmalarında etkin rol oynayan Sayıştayımız kuruluş kongresinde ECOSAI başkanlığına getirilmiştir. İlk yönetim kurulu toplantısı 1995 yılında Ankara ve Girne'de gerçekleştirilmiştir (Duru, 2015, s. 9).

ECOSAI' nin amaçları şu şekilde sıralanabilir;

- Devlet dairelerinde, gelir ve gider bütçelerini değerlendirme,
- Kamu mallarını kullanan veya üzerinde tasarruf yetkisine sahip olan kamu kurumlarının yaptıkları finansal işlemlerin yasalara uygunluğunu sağlamak,

- Kamu mallarını kullananlar veya tasarruf yetkisine sahip olanlar arasında hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın temini,
- Kontrol ve denetim vasıtasıyla kamu mallarını koruma,
- Kamu mallarını kullanan ve tasarruf yetkisine sahip olanlar arasından etkinlik ve etkililiği sağlama,
- Etkin, karlı ve ekonomik olmayan mali işlemleri belirleyerek düzeltici önlemler almak şeklinde sıralanabilir (SAO, 2017).

Ülkemiz Sayıştay 2016-2019 dönemi için ECOSAI başkanlığını yürütmekte olup, 18 Ekim 2016 tarihinde gerçekleşen ECOSAI Genel Kurul toplantısına da ev sahipliği yapmıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2017).

ECOSAI'nin dört organı bulunmaktadır. Bunlar kongre, yönetim kurulu, sekreterlik ve komisyonlardır. ECOSAI'nin sekreterliği Pakistanda bulunmaktadır (Stratejik Plan ECOSAI, 2016-2021, s. 5).

3.2.2.4.4. Afrika Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (AFROSAI)

1974 yılında Madrid'de gerçekleştirilen sekizinci INTOSAI Kongresinde kurulmasına karar verilmiş ve 1976 yılı Ekim ayında Kamerun'da düzenlenen genel kurul toplantısında AFROSAI kurulmuştur. Her üç yılda bir düzenlenen genel kurul kongreleri çerçevesinde organize olan AFROSAI'nin son kongresi 2014 yılında mısırdaki gerçekleştirilmiştir (AFROSAI, 2017).

AFROSAI'nin temel amacı, Afrika ülkeleri arasında kamu denetimiyle alakalı sistematik çalışmalar uygulayarak, personellere denetim ile ilgili kurslar organize edip, kamu denetimi konusunda başta INTOSAI olmak üzere diğer bölgesel örgütlerle işbirliği içine girerek kamu denetimiyle ilgili bilgi ve deneyim alışverişini geliştirmektir (AFROSAI, 2017).

3.2.2.4.5. Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ARABOSAI)

Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü olan ARABOSAI, 1976 yılında kurulmuştur. Amaçları şu şekilde sıralanabilir;

- Örgüt üyeleri arasında denetim alanında görüş, fikir ve deneyim alışverişini sağlamak ve ayrıca bilimsel ve pratik anlamda denetimi geliştirmek,
- Yüksek denetim örgütlerinin rollerini güçlendirmek için Arap ulusları içinde denetimin önemi hususunda farkındalık yaratmak,

- Arap yüksek denetim kurumları örgütü ile diğer yerel ve ulusal örgütler arasındaki ilişkileri güçlendirmek (ARABOSAI, 2017).

3.2.2.4.6. Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (CAROSAI)

1988 yılında kurulan Karayipler yüksek denetim kurumları örgütünün amaçları şu şekildedir;

- Kamu denetimi konusunda deneyim ve fikir alışverişini geliştirmek,
- Eğitim ve öğretimin sürekliliği için fırsatlar sağlamak,
- Kamu sektöründe iç denetimin önemini arttırmak,
- Üyeler arasında fikir alışverişine ve teknik yardıma aracılık etmek,
- Görevlerini yerine getiren kurumları desteklemek amacıyla Karayipler’ de denetim bilincinin artırılmasını sağlamak
- Kapsamlı denetim uygulamasını teşvik etmek (CAROSAI, 2017).

3.2.2.4.7. Pasifik Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (PASAI)

Güney Pasifik Yüksek Denetim Kurumları Örgütünün temel amacı bölgesel güçlenme planını başarılı bir şekilde uygulamaktır.

Plan 5 amaç içermektedir. Bunlar;

- ✓ Yüksek denetim kurumlarının eğitimlerini ve ilgili ihtiyaçlarını karşılamalarına yardımcı olmak,
- ✓ Bölgede eğitim bilgisinin, metodolojinin ve teknolojinin paylaşılması için araç sağlamak,
- ✓ Eğitime ve ilgili faaliyetlere ilginin devamlılığının sağlanması,
- ✓ Planı uygulamak için gerekli kaynakların temin edilmesini sağlamak ,
- ✓ En iyi uygulamaların ve metodolojinin geliştirilmesi ve yüksek denetim kurumlarının örgütsel yapısının güçlendirilmesi (PASAI, 2017).

3.2.2.4.8. Karayipler ve Latin Amerika Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (OLACEFS)

1962 yılında ILACIF olarak kurulan örgüt, 1990 yılında OLACEFS olarak adı değiştirilmiştir (INTOSAI:50 Years, 2004:29). Karayipler ve Latin Amerika Yüksek

Denetim Kurumları Örgütü olan OLACEFS, uluslar arası, bağımsız ve politikayla ilgili olmayan INTOSAI'nin bölgesel örgütlerindendir.

OLACEFS'in amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- ✓ Bilimsel araştırma uygulamak,
- ✓ Çalışma, eğitim ve uzmanlık geliştirmek,
- ✓ Karayipler ve Latin Amerika Yüksek denetim kurumları için teknik destek, yardım ve koordinasyon sağlamak (OLACEFS, 2017).

BÖLÜM IV

SONUÇ

Parlamento, Bütçe ve Sayıştay demokratik yönetim şeklinin önemli üç sacayağını oluşturmaktadır. Halk iradesinin temsili anlamına gelen demokratik yönetim şeklinde halk iradesi parlamentolar aracılığıyla temsil edilmektedir. Yani millet iradesi parlamentolar vasıtasıyla işlerlik kazanmakta olup, parlamentolar ise bu görevi bütçe denilen mali araç vasıtasıyla kullanmaktadırlar. 5018 sayılı KMYKK’nda tanımlandığı üzere bütçe belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belgedir.

Parlamentar toplumlarda gelirlerin toplanmasına, giderlerin yapılmasına onay verme yetkisine bütçe hakkı denilmektedir. Demokrasilerde hiçbir yetkinin mutlak, sınırsız ve denetimsiz olamayacağı savından hareketle siyasal erke emanet olarak verilen kamusal kaynakların gerçekten taahhüt edildiği gibi kullanılıp kullanılmadığı denetim vasıtasıyla açığa çıkarılmaktadır. Başlangıçta halk adına denetim görevi, parlamentolar tarafından icra edilmiştir ancak kamusal faaliyetlerin giderek karmaşık bir hal alması ve başlangıçta siyasal erki denetlemek maksadıyla oluşturulan parlamentonun daha sonraki gelişim sürecinde yürütmeyi oluşturması bu işi yapacak uzman kuruluş gereksinimi açığa çıkarmıştır. Parlamento yürütme erkini çeşitli yollarla denetleyebilmektedir. Siyasal iktidar olan yürütme erkinin kamu harcamalarını yapmadan ve kamu gelirlerini toplamadan önce parlamentodan izin alması gerekir. Bu gücüyle millet hakimiyetini kullanan parlamento bunun yanında asıl görevini yürütme erkinin yaptıkları harcamaların ve topladığı gelirlerin usulüne ve kanuni hükümlere uygun verimlilik etkinlik ve tutumluluk kriterleri çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığını açığa çıkarma yetkisini yüksek denetim kurumu statüsündeki bağımsız, tarafsız ve uzman kurum olan Sayıştay vasıtasıyla yerine getirmektedir.

Bir anlamda Sayıştayları Amerika Sayıştay’ına atfedilen deyimle “millet iradesinin bekçi köpeği” şeklinde adlandırabiliriz. Her ülkede değişik şekilde yapılanan Sayıştaylar ülkemizde de anayasal bir kuruluş olarak düzenlilik ve performans denetimi yanında raporlama ve yargılama görevlerini icra etmektedir. Dünyada mevcut iki tip Sayıştay yapılanması mevcut olup bunlar Ofis Tipi Sayıştaylar ve Kurul Tipi Sayıştaylardır. Ülkemiz Sayıştayı kurul tipi Sayıştaylar arasında olup çalışmalarını yürütmektedir.

Ülkemizde kamu denetimi alanında “etkin bir kamu mali yönetim sisteminin inşası etkin bir denetim sistemi ile olur” sloganıyla yola çıkmış ve 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK çerçevesinde kamu mali yönetim ve denetim sistemimiz şekillenmiştir. 5018 sayılı kanundan önce uygulamada olan mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye kanununun günün koşullarına cevap verememesi nedeniyle kamu mali yönetim alanında reform girişimleri başlamış bunun neticesinde de 5018 sayılı kanun uygulamaya konmuştur. Kamu mali yönetiminde girişilen reform hareketi denetimi de etkilemiş ve 5018 sayılı kanunda denetim faaliyeti iç kontrol ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında toplanmıştır. Uygulamaya giren kanun ile Sayıştay’ın görev ve yetkilerinde önemli değişiklikler yapılmış ve Sayıştay’ın denetim kapsamı da genişletilmiştir. 5018 sayılı kanuna paralel bir Sayıştay kanununa duyulan ihtiyaçtan dolayı 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girmiştir. Kamu mali yönetim ve denetim sistemimiz 5018 sayılı KMYKK ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde şekillenmiştir.

Tüm dünyada görülen globalleşme olgusu ve dünya devleti yaratma güdüsü, ülkeler arasındaki sınırları kaldırmış, her alanda olduğu gibi yüksek denetim alanında da uluslararası düzeyde paylaşım zorunlu hale gelmiş, devletlerin hesap verme sorumluluğu ulusal boyuttan çıkıp uluslararası boyuta taşınmıştır. Bu nedenle Dünya Sayıştayları arasında fikir ve düşünce alışverişi sağlayıp deneyim paylaşımı yapmayı mümkün kılan bir kuruma duyulan ihtiyaç 1953 yılında Küba Sayıştay’ının öncülüğünde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü’nün (INTOSAI) doğmasına sebep olmuştur. Kurulduğu tarihten bu güne yüksek denetimde ortak aklın temini için çalışan örgüte daha etkin çalışmalar yürütebilmesi için bölgesel çalışma örgütleri kurularak destek verilmiştir. Ülkemiz Sayıştay’ı 1965 yılından beri INTOSAI’nin üyeleri arasındadır.

KAYNAKÇA

- Acar, P. (2001). Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi. *Maliye Dergisi*, 136, 77-86
- Acar, Ş. B. (2007). *İyi Uygulama Örnekleri Çerçevesinde Kamu Yönetiminde Mali Saydamlık ve Kamuoyu Denetiminin Etkinleştirilmesi*. Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara
- Acar, İ. A, & Şahin, E. A. (2009). Plan- Bütçe İlişkisi Açısından İç Denetim, *Maliye Dergisi*, 156, 83-103
- AFROSAI, (2017). *AFROSAI Basic Information*. <http://www.intosai.org/regional-organizations/afrosai.html>, Erişim Tarihi:14.08.2017
- AFROSAI, (2017). *Presentation of AFROSAI*, www.afrosai.org/en/content/content-non-pagine/presentation-afrosai, Erişim Tarihi: 11.07.2017
- Aktan, H. B. (2008). *Bütçe Reform Süreci ve Parlamentonun Bu Süreçteki Rolü: Türkiye ve Seçilmiş AB Üyesi Ülke Deneyimleri*. TBMM Bütçe Sempozyumu (s.107-118). Ankara: TBMM.
- Akbulut, E. (2003). Sayıştay Denetimi ve Yolsuzlukla Mücadeledeki İşlevi. *Sayıştay Dergisi*, 50-51, 3-15
- Akbulut, E. (2011). Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay’ın Rolü. *Kamu Mali Yönetimi Ve Denetimi Sempozyumu Kitabı*, 192-197
- Akçay, S. (2014). Kamu İç Denetiminin Organizasyon ve Mevzuat Perspektifinde Değerlendirilmesi Üzerine Bir Çalışma. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 1-23
- Akdağ, S. E. (1997). Sayıştay’ın Anayasal Kimliği. *Sayıştay Dergisi*, 25, 147-180
- Akdoğan, A. (1999). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi.
- Akgündüz, A. (1997). Arşiv Belgeleri Işığında Sayıştay Tarihi. 135. Kuruluş Yıldönümü *Sayıştay Yayınları*
- Aksungur, Ç. (2007). Yüksek Denetim Dünyasından Haberler 19. INTOSAI Kongresi ve Meksika Deklarasyonu. *Sayıştay Dergisi*, 66-67, 113-132
- Aksoy, Ş. (1994). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz
- Akyel, R. (2010). Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim Ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri İle İlişkileri Ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulanmalarının Değerlendirilmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3, 1-22

- Akyel, R. & Baş, H. (2010). Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştay'ın Anayasal ve Yargısal Konumu. *Maliye Dergisi*, 158, 374-387
- Akyel, R. & Köse, Ö. (2010). Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi için Etkin Denetimin Gerekliliği. *Türk İdare Dergisi*, 466, 9-45
- Akyel, R. (2010). Günümüz Kamu Denetimi Anlayışının Uluslar arası Düzeyde Oluşumu ve Gelişimi ile Türk Kamu Denetimine Yansımalarının Değerlendirilmesi. *Çankaya University Journal of Humanities and Social Sciences*, 7(1), 101-126
- Akyel, R. & Köse, Ö. (2011). Kamu Mali Yönetiminde İyi Yönetişim İçin Sayıştayların İletişim Kapasitesinin Güçlendirilmesinin Önemi. *Sayıştay Dergisi*, 82, 3-21
- Akyel, R. (2015). Bir Hesap Yargısı Olarak Sayıştay. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 23, 1-22
- Akyel, R. (2016). Sayıştay Raporlarının Kamu Mali Yönetimine Katkısı. *Amme İdaresi Dergisi*, 1, 119-145.
- Akyel, R. (2016). *Supreme Audit Matters (Practice of the Turkish Court of Accounts)*. <https://sayistay.gov.tr/en/?p=2&ContentID=287>, Erişim Tarihi:11.11.2016
- Al, H. (2007). Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları: Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş. *Amme İdaresi Dergisi*, 4, 45-61
- Alçın, D. (2009). Kamuda İç Denetim ve Türkiye'deki Uygulamanın Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir
- Alptürk, G. (1991). Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi. *Sayıştay Dergisi*, 4, 43-55
- Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim*. Bursa: Ezgi.
- Altuğ, F. (2004). *Kamu Bütçesi*. Bursa: Ezgi
- Altay, A. (2015). *Kamu Maliyesi Teorisi, Gelişimi ve Kapsamı*. Ankara: Seçkin
- Anayasa(1876). T.C. Resmi Gazete, 23.12.1876
- Anayasa (1924), T.C. Resmi Gazete, 5905, 15.01.1945
- Anayasa (1961), T.C. Resmi Gazete, 10859, 31.05.1961
- Anayasa (1982), T.C. Resmi Gazete, 17863, 7.11.1982
- Arcagök, S. (2005). Yeni Mali Kontrol ve Yönetim Sisteminde Harcama Öncesi Kontrol. 20. *Türkiye Maliye Sempozyumu*, Denizli
- Arslan, A. (2004). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler. *Maliye Dergisi*, 145, 1-44

- ARABOSAI, (2017). *ARABOSAI Basic Information*. <http://www.intosai.org/regional-organizations/arabosai.html>, Erişim Tarihi:14.08.2017
- Aslan, B. (2010). Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-86
- ASOSAI, (2015). *ASOSAI Regulation Handbook*. Published by Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI) Secretariat, The Board of Audit and Inspection of Korea. http://asosai.org/asosai/about/ASOSAI_Regulation_Handbook.pdf. Erişim Tarihi:12.08.2017.
- ASOSAI, (2017). *ASOSAI Brief History*. http://asosai.org/asosai/about/brief_history.jsp?gubun=ABOUT01, Erişim Tarihi:14.08.2017
- ASOSAI, (2017). *ASOSAI Objectives and Functions*. http://asosai.org/asosai/about/obj_function.jsp?gubun=ABOUT02, Erişim Tarihi:14.08.2017
- Atakan, N, & Adıyaman, A. T. (2016). Uluslararası Etkinliklere Katılım. T.C. Sayıştay Başkanlığı. <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/uluslararası%C4%B1.pdf>. Erişim Tarihi:15.09.2017
- Avcı, M. A. (2014). *Çağdaş Yüksek Denetim ve Etkin Türk Sayıştayı*. Ankara: Yetkin
- Avcı, M. A. (2014). Ofis Tipi Sayıştay Örnekleri Işığında Türk Sayıştay'ının Değerlendirilmesi. 29. Maliye Sempozyumu, Antalya, 369-397
- Avcı, M. A. (2015). Yasamanın Birincil Güçlü Silahı Bütçe Hakkı: Teorik Bir Yaklaşım. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 69-80
- Ay, H. (2014). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Nobel Akademik
- Ayanoğlu, A. (2013). *Türk Bütçe Sistemi ve Bütçe Denetimi*. İstanbul: Seçkin
- Aydın, S, & Çaşkurlu, E., (2013). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi
- Bağbaşıoğlu, A. (2006). 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İle Karşılaştırılması. *Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını*, 17-37
- Bağlı, M. S. (2008). Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde TBMM'nin Bütçe Denetimi. TBMM Uluslar arası Sempozyumu, 481-505
- Bağlı, M. S. (2012). Teorik ve Tarihsel Açından Bütçe Hakkı. *Yasama Dergisi*, 20, 39-76

- Bağlı, M. S. (2014). TBMM'nin Bütçe Hakkı Kullanım Durumu: 5018 Sayılı Kanun Sonrası Bütçe Hakkı Kullanımında Etkinlik Düzeyinin Ölçümü. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara
- Barçın, H. B. (2012). *Yeni Sayıştay Denetimi ve Yargı Sistemi, Mali Yönetim ve Denetim*. Mali Hakem
- Barun, B., EKİNCİ, M, & Temizel, Ö. (2007). Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü. XXII Türkiye Maliye Sempozyumu, 09-13 Mayıs 2007, Antalya
- Başaran, F. (1999). ABD Sayıştayı (GAO). *Sayıştay Dergisi*, 34, 3-8
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 158, 35-62
- Başpınar, A. (2006). Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Sonksiyonu. *Maliye Dergisi*, 151, 23-42
- Başoğlu, M. (2014). İngiltere Parlamentosu'nda Bütçe Süreci. *Yasama Dergisi*, 28, 30-65
- Batmaz, Y. (2015). Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak. *Sayıştay Dergisi*, 98, 5-18
- Batırel, Ö.F. (1984). *Kamu Bütçesi*. İstanbul
- Bayar, D. (2005). Sayıştayın Anatomisi. *Maliye Dergisi*, 149, 63-81
- Bayar, D. (2008). Mali Denetim. *Maliye Dergisi*, 155, 1-10
- Bayar, D. (2008). Mali Sorumluluk Nedir. *Maliye Dergisi*, 154, 12-28.
- Baykara, S.T. (2013). Bütçe Hakkının Etkin Kullanımı Açısından Sayıştay Denetiminin Önemi. *Sayıştay Denetçileri Derneği Yayını*
- Belanger, M. (1995). Fransız Yerel Yönetimleri Hesaplarının Yargısal Denetimi: Bölge Hesap Mahkemeleri (13 Ekim 1994 tarihinde, Milletlerarası Amme İdaresi Enstitüsü Türkiye Şubesinde verilen konferanstan hareketle kaleme alınmıştır. Çev.; Durmuş Tezcan). *Sayıştay Dergisi*, 17, 5-10
- Bezirci, M, & Karasioğlu, F. (2011). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 21, 571-592
- Bilge, S, & Kiracı, M. (2011). Kamuda İç Denetime Geçiş Sürecinde İç Denetimin Başarıyla Uygulanmasında Rol Oynayan Faktörler: Kamu İç Denetçileri Üzerine Bir Araştırma. *Kamu Mali Yönetimi Ve Denetimi Sempozyumu Kitabı*, 25-27 Mart 2011

- Bilici, N. (2016). Sayıştay Bir (Yüksek) Mahkeme Midir?. *Vergi Sorunları Dergisi*, 328, 87-90
- Bilir, F. (2012). Hükümetin Siyasi Sorumluluğu ve Gensoru. Türkiye Büyük Millet Meclisi Parlamenter Denetim Sempozyumu
- Bozkurt, N. (1998). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa
- Bozkurt, C. (2009). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun İç Kontrol Bağlamında Değerlendirilmesi. *Denetim Dergisi*, 29-40
- Bozkurt, P. (2014). Türkiye’de Denetim Kurumları. *Kamu İç Denetçileri Derneği Denetim Dergisi*, 15, 34-44
- Boztepe, E. (2012). Türk Kamu Mali Yönetiminde Kamu Harcamalarının Yüksek Denetimi. Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, Bursa
- BUMKO (2011). *İngiltere Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin İncelenmesi. Türkiye’de Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesi*. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/7693,ingiltere-konsolide-staj-raporu.pdf?0>, Erişim Tarihi:19.10.2017
- BUMKO, (2017). T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3666,ustyonpdf.pdf?0>, Erişim Tarihi:21.09.2016
- BUNDESRECHNUNGSHOF, (2017). *Bundesrechnungshof- history*. <https://www.bundesrechnungshof.de/en/bundesrechnungshof/geschichte>, Erişim Tarihi:11.08.2017
- Bülbül, D. (2014). *Bütçe*. Ankara:Gazi
- Canbay, T. & Gerger, G. Ç. (2012). “Batı’da Bütçe Hakkının Gelişiminin Toplumsal Yapının Değişimi Üzerindeki Etkileri”. Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler, (ed. Prof. Dr. A. Kemal Çelebi), Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara
- Candan, E. (2006). Yeni Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sisteminde Rol Alan Aktörler ve Bunların Görev, Yetki ve Sorumlulukları. *Mali Hukuk Dergisi*, 121, 49-66
- Candan, E. (2007). Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi. *Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını*, Ankara
- Candan, E. (2009). Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Sisteminde Dönüşüm Bekleyen Bir Fonksiyon: Dış Denetim ve Sayıştay. *Kamu Denetçileri Derneği Yayını*, 6-24

- Chikan, A. (2004). An Interpretation of the Lima Declaration, INTOSAI: 50 Years, 1953-2003 EXPERIENTIA Mutua Omnibus Prodest, 98-107
- Cruz, D.L., (1987). INTOSAI'nin 30 Yılı. (Çev:Semiramis serin). T.C. *Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları*, Ankara
- Coşkun, A, & Karabeyli, L. (2008). Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap verme Sorumluluğu. Uluslar arası Bütçe Sempozyumu, 8-9 Ekim 2008, Afyonkarahisar
- Çalışkan, M. (2008). Türkiye’de Sayıştay Denetiminin Planlama ve Yeniden Yapılanma Süreçleri İle İlişkisi. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara
- Çalışkan, R. (2015). Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 32, 57-75
- Çalışkan, Y. (2016). Kamu Kurumlarında İç Kontrol Sisteminin Etkinliği: Maliye Bakanlığı Uygulamasının İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Muğla
- Çataloluk, C. (2008). Batı Topluluklarında Toplumsal Yapı Değişimleri ve Bütçe Hakkının Gelişimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2, 72-94
- Çeliker, E. (2009). “Bütçe Kanunu ve Bütçe Süreci”. Kadınlara Yönelik Çalışmalar Yürüten Sivil Toplum Kuruluşlarının Yasama Sürecine Katılımlarının Güçlendirilmesi Semineri, 5-6 Kasım, Ankara
- Çiçek, H.G., Dikmen, S, & Güngören, S., (2014). Yüksek Denetimin Bağımsızlığı: “Türk Sayıştayı Örneği”. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014, Antalya
- Çiçek, H. G, & Dikmen, D. (2015). Osmanlı Devletinde Bütçenin ve Bütçe Hakkının Tarihsel Gelişimi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2, 83-98
- Çolak, H.B. (2006). 5018 Sayılı Kanunun Öngördüğü Harcama Süreci, Görevliler ile Görev Alanlarının Yetki ve Sorumlulukları. *Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını*, 223-238
- Demir, Ö. (2006). İç Kontrol Kavram ve Modelleri. *Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını*, 271-294
- Demirbaş, T. (2001). Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması. T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi

- Demirhan, N. (2010). Uluslararası Uygulamalar Işığında Kamu Sektöründe Stratejik Yönetim Sistemi Ve Türkiye Uygulaması. Maliye Uzmanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara
- Dileyici, D, & Özkıvrak, Ö. (2010). Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Erozyonu ve Açık Bütçe Politikası. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 33-55
- Doğmuş, M.D. (2010). Avrupa Birliğinde İç Denetim Sistemi. T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Araştırma ve İnceleme Serisi:2, Ankara
- Duru, K. (2015). Dış Denetim ve Sayıştay'ın Yeni Mali Yönetim Sistemi İçinde Değişen Rolü ve Yapısı. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisadi ve Mali Analiz Yüksek Lisansı Bütçe Uygulamaları ve Mali Mevzuat Dersi
- ECOSAI Circular- Autumn (2016). *Office Of The Auditor General Of Pakistan, Constitution Avenue.* Islamabad-Pakistan, [http://www.ecosai.org.pk/docs/circulars/ECOSAI%20Circular%20\(Autumn%20Issue%20-2016\).pdf](http://www.ecosai.org.pk/docs/circulars/ECOSAI%20Circular%20(Autumn%20Issue%20-2016).pdf), Erişim Tarihi: 15.02.2017
- ECOSAI, (2017). *About ECOSAI.* <http://www.ecosai.org.pk/index.php>, Erişim Tarihi:14.08.2017
- Edizdoğan, N. (1995). *Kamu Bütçesi*. Bursa: Ekin
- Edizdoğan, Ni, & Çetinkaya, Ö. (2014). *Kamu Bütçesi*. Bursa: Ekin
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö, & Gümüş, E. (2016). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin
- Ela, M, & Türkyener, C. M. (2015). Türkiye’de Sayıştay’ın Düzenlilik Denetimi:Genel Bir Bakış. *Finas, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 602, 25-42
- Erdoğan, M. (2006). Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı. *Maliye ve Hukuk Yayınları*, Ankara
- Ergen, Z. (2016). Kamu Mali Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Muhasebe-İ Umumiye Kanunundan 5018 Sayılı Kanuna Bütçe Ve Harcama Usullerinde Dönüşüm. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 1, 93-115
- Erginay, A. (1975). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları
- EUROSAI, (2017). *EUROSAI Basic Information.* <http://www.intosai.org/regional-organizations/eurosai.html>, Erişim Tarihi:14.08.2017
- Feyzioğlu, N. B. (1981). *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*. İstanbul

- Fiedler, F. (1998). The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, file:///C:/Users/Assistant/Downloads/lima_en%20(1).pdf Erişim Tarihi:26/09/2017
- GAO, (2017). *Gao_About GAO*. <https://www.gao.gov/about/>. Erişim Tarihi:08.09.2017
- GAO, (2017). *GAO_GAO at Glance*. <https://www.gao.gov/about/ggllance.html>, Erişim Tarihi:15.09.2017
- GAO, (2017). *The History of GAO- GAO's start*, <https://www.gao.gov/about/history/index.html>, Erişim Tarihi:19.09.2017
- GAO, (2017). *The History of GAO - The Early Years*, <https://www.gao.gov/about/history/earlyyears.html>, Erişim Tarihi:19.09.2017
- Geçgel, B. (2014). Sayıştay'ın Yargı yetkisi, Yargısal Görevinin Niteliği ve Yargı Kolları Arasındaki Yeri. *Sayıştay Dergisi*, 93, 31-42
- Gençkaya, Ö.F. (2012). Parlamenter Bilgi Edinme ve Denetim Aracı Olarak Soru. Türkiye Büyük Millet Meclisi Parlamenter Denetim Sempozyumu
- Gök, M, & Akar, S. (2014.) Türkiye'de Kamu Denetim Birimlerinde Saydamlık Uygulamalarının Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Değerlendirilmesi. *Business and Economics Research Journal*, 4, 43-69
- Gök, M. (2015). Türkiye'de Kamu İç Denetim Sistemi: Yapı ve Performans Açısından Bir Değerlendirme. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 3, 482-502
- Gözübüyük, Ş. (1962). Sayıştay. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 3, 303-318
- Guisepe, C. (1991). "İtalya Sayıştay'ının Organizasyonu ve Görevleri", (Çev.: Erol Akbulut). *Sayıştay Dergisi*, 5, 22-34
- Güler, C. (2010). Kamuda Yeni Denetim Sistemi: İç Denetim. *Dış Denetim Dergisi*, 145-13
- Güler, C. (2011). Kamuda İç Denetim, Kamu Mali Yönetimi Ve Denetimi Sempozyumu Kitabı. 25-27 Mart 2011
- Gülşen, H. (2006). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun Kapsamı. *Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını*, 1-16
- Güner, M. F. (2009). Kamu İdarelerinin Etkin Yönetiminde İç Kontrol Uygulamalarının Rolü. *Maliye Dergisi*, 157, 183-195
- Gürdal, T., Çıplak, V., (2014). Kamu Kesiminde İç Denetimin Etkinliği, 29. Türkiye Maliye Sempozyumu, 16-20 Mayıs 2014, Antalya
- Gürhan, H. H. (1997). Sayıştay'ın Tarihsel Gelişimi. *Sayıştay Dergisi*, 25, 37-42
- Gürsoy, B. (1980). *Kamusal Maliye Bütçe*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler

- Güredin, E. (1994). *Denetim*. İstanbul: Beta
- Güven, A, & Acungil, Y., (2015). Türkiye ve Fransa Merkezi İdaresinin Mali Denetiminde Sayıştay'ın Rolü. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 10, 100-120
- INTOSAI, (1998). *The International Standards of Supreme Audit Institutions, The Lima Declaration*, International Organization of Supreme Audit Institutions, www.issai.org, Erişim Tarihi:12.09.2017
- INTOSAI, (2017). *INTOSAI: 50 Years, 1953-2003 Experientia Mutua Omnibus Prodest*, A Special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions
- INTOSAI, (2017). *INTOSAI-about us*, www.intosai.org/about-us/organization.html <https://sayistay.gov.tr/tr/?p=2&ContentID=1894>. Erişim Tarihi: 17.09.2017
- INTOSAI, (2017). *INTOSAI_ Governing Board*. <http://www.intosai.org/about-us/organisation/governing-board.html>. Erişim Tarihi: 12.09.2017
- INTOSAI, (2017). *INTOSAI_about us*, <http://www.intosai.org/about-us.html>. Erişim Tarihi: 15.09.2017
- INTOSAI, (2017). *INTOSAI_ General Secretariat*. <http://www.intosai.org/about-us/organisation/general-secretariat.html>. Erişim Tarihi: 15.09.2017
- İnan, A., (1992). *Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı*. Ankara
- İnan, A. (1999). Sayıştay Genel Kurul Kararları ve İçtihatları Birleştirme Kararları. *Sayıştay Dergisi*, 33, 3-23.
- İpek, E.A., (2017). Bütçe Hakkının Kullanılması Bakımından TBMM'nin Bütçe Sürecindeki Rolünün Değerlendirilmesi. *Maliye Finans Yazıları*, 107, 69-108
- İstanbuluoğlu, G., (2005). The Lima Declaration of Guidelines on Auditing (Precepts'den çeviren Gonca İstanbuluoğlu). T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Uluslararası Devlet Denetimi Dergisi*,
- Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003), T.C. Resmi Gazete, 25326, 24.12.2003
- Kandeger, B, & Alıcı, O. V. (2012). Türk Kamu Yönetiminde Denetimin “Evrimi” ve “Geleceği”. *Türk İdare Dergisi*, 475, 89-100
- Kaplan, A. (2007). Kültür ve Turizm Bakanlığı Müfettişliği, <http://teftis.kulturturizm.gov.tr/Eklenti/1270,akaplanpdf.pdf?0>, Erişim Tarihi:19.10.2017

- Karadağ, B. (2013). Denetimin Bağımsızlığı ve Önemi. *Mali Kılavuz Dergisi*, 62, 11-24
- Karaarslan, E. (2006). 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar “Kamu Harcamalarında Denetim”. *Muhasebat Kontrolörlüğü Derneği Yayını*, 317-348
- Karakaş, M. (2005). Kamu Harcamalarında Sayıştay Tarafından Yapılan Denetime Tarihsel Bir Bakış ve 5018 Sayılı Kanun Çerçevesinde Sayıştay’da Yapılan Düzenlemeler. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul
- Karaman, Ç. (2015). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Performans Esaslı Bütçeleme ve Performans Esaslı Bütçenin Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuna Uygulanabilirliği”. İdari Uzmanlık Tezi, Ankara
- Kargı, V. (2016). Küreselleşme ve Denetim. *2nd International Annual Meeting of Sosyo Ekonomi Society*, 2, 274-275
- Kaya, S. (2000). Uluslar arası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları. *Sayıştay Dergisi*, 39, 19-31
- Keleş, H. (2006). Kamuda Etkin Bir İç Denetim İçin Temel Şartlar. *Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını*, 255-270
- Kent, B., (2007). Türk ve Alman Sayıştayları. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1-2, 981-1005
- Kesik, A., (2005). Avrupa Birliği Sürecinde Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Çok Yıllı Bütçelemenin Uygulanabilirliği. *Sosyo ekonomi*, 1, 127-142
- Kesik, A., (2006). Yeni Kamu Mali Yönetimi Anlayışı Çerçevesinde Kesin Hesap Kanunu ve Yasama Denetimine Genel Bir Bakış. *Vergi Sorunları Dergisi*, 19-30
- Kılınç, İ., (2012). Türk Kamu Mali Yönetim Sisteminde Hesap Verme Sorumluluğu ve Sayıştay Denetimi. Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara
- Kış, S., (2013). Osmanlı Devleti’nde Mali Denetim: Divan-ı Muhasebatın Tesis Süreci. II. Türkiye Lisansüstü Çalışmalar Kongresi- V, 6-8 Mayıs 2013, Bursa
- Kızılboğa, R., & Özşahin, F. (2013). Etkin Bir İç Kontrol Sisteminin İç Denetim Faaliyetine Ve İç Denetçilere Katkısı. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2, 220-236

- Kızılkaya, E., (2006). Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Sorumlular ve Sorumlulukları. *Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını*, 211-222
- Kolçak, M., (2006). Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanununun Türk Mali Sistemine Getirdikleri (5436 Sayılı Kanun Değişiklikleriyle). *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1, 367-384
- Konukman, A., (2000). Kesin Hesap Kanun Tasarıları Üzerine Bir Değerlendirme, Kamu Maliyesinde Saydamlık. *TESEV Yayınları*, 145-156
- Korkut, S., (2007). Parlamenter Denetim Kapsamında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetlenmesi: TBMM KİT Komisyonunun Denetim Prosedürü ve KİT'lerin Denetiminde Geleceğe Dönük Öngörüler. *Yasama Dergisi*, 6, 5-48
- Köksal, S., Mehter, H. Ersoy, G. Gürhan, H. & Sezer, A. (1973). Cumhuriyetin 50 nci Yılında Sayıştay. *Sayıştay Yayınları*, Ankara
- Köse, Ö., (1999). Denetim ve Demokrasi. *Sayıştay Dergisi*, 33, 62-85
- Köse, Ö., (2000). Parlamenter Sistemde Sayıştay'ın Yeri ve İşlevleri. *Sayıştay Dergisi*, 39, 32-66
- Köse, Ö., (2001). Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento İle İlişkileri. İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
- Köse, Ö., (2003). Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal Ve İşlevsel Dönüşümü. *Sayıştay Dergisi*, 49, 3-46
- Köse, Ö., (2004). Küreselleşme Sürecinde Uluslararası Denetimin Artan Önemi ve Kamusal Denetimin Uluslararasılaşması Sorunu. *Amme İdaresi Dergisi*, 3, 37-62
- Köse, Ö., (2007). Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim. T.C.Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara
- Köse, Ö., (2008). Yeni Çerçevesi İle Yüksek Denetimin Uluslar arası Standartları. *Sayıştay Dergisi*, 71, 111-119
- Kubalı, D., (1988). Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi Yayınları
- Kubalı, D., (1999). Performans Denetimi. *Amme İdaresi Dergisi*, 1, 31-62
- Kuluçlu, E., (2006). Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine. *Sayıştay Dergisi*, 63, 3-379
- Küçük, A., (2010). Kamu Harcamalarında Sorumluluk Müessesesi ve Değerlendirilmesi. *Yargıtay Dergisi*, 4, 121-151

- Magnet, J, & Meller, C. Camby, (1992). "Fransız Sayıştayı", (15-16 Eylül 1992 tarihlerinde verilen konferans metni. Çev.:Gül Alptürk ve Erol Akbulut). *Sayıştay Dergisi*, 12, 3-7
- Magnet, J., & Meller, C.C. (1993). Fransız Sayıştayı. (Çeviren:Gül Alptürk, Erol Akbulut). *Sayıştay Dergisi*, 12, 3-7
- Meriç, M., (1993). Osmanlı Bütçe Sistemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi iktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 226-247
- Muhasebe-i Umumiye Kanunu (1050), T.C. Resmi Gazete, 606, 9.6.1927
- Mutluer, M. K., Öner, E. & Kesik, A. (2011). *Bütçe Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi
- Mutluer, M.K., Öner, E. & Coşkun, A. (2015). *Sayıştay Hukuku*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi
- Narter, R., (2012). Anayasal Açından Bütçe Hakkı. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1-2, 35-52
- NAO, (2003). *State Audit İn European Union*, http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/April2003Seminar/Course%20Readings/09.%20External%20Accountability/State_Audit_Book2.pdf, Erişim Tarihi:12.05.2016
- NAO, (2005). *State Audit in the European Union*, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf, Erişim Tarihi:12.05.2016
- OECD, (2017). *Good Practices in Supporting Supreme Audit Institutions*. <https://www.oecd.org/dac/effectiveness/Final%20SAI%20Good%20Practice%20Note.pdf>. Erişim Tarihi: 17.08.2017
- Okur, Y., (2010). Türkiye’de Teftiş ve İç Denetim: Kavramlar, Beklentiler ve Hayatla Yüzleşme. *Maliye Dergisi*, 158, 570-586
- OLACEFS, (2017). *OLACEFS_Basic İnformation*, <http://www.intosai.org/regional-organizations/olacefs.html>. Erişim Tarihi: 12.09.2017
- Orhan, O. Z., (1994). Türkiye’de Bütçe ve Maliye Politikaları. İstanbul Ticaret Odası Yayını
- Orhaner, E., (2007). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Siyasal
- Önder, Ö., & Türkoğlu, İ. (2012). Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler. *Uluslar arası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 17, 197-214

- Önen, S. M., & Özmen, B. (2011). Kamu Mali Yönetiminde Kontrol Ve Sorumluluk. *Sayıştay Dergisi*, 81, 91-110
- Öner, E., (2007). Osmanlı Bütçeleri (1864, 1869, 1877, 1880, 1897) Osmanlı Muvazene Defterleri. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara
- Özcan, H., (2012). Yeni Anayasada Sayıştay'ın Konumu, SAYDER 6. Kuruluş Yıldönümü Paneli. <http://docplayer.biz.tr/11234044-Yeni-anayasa-da-sayistay-in-konumu-sunumlar-tartismalar-ve-sayder-gorusu-15-mayis-2012.html>, Erişim Tarihi:20/09/2017
- Özer, H., (1997). Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi. T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara
- Özen, A., & Öztornacı, E. (2015). Çeşitli Ülkelerde İç Denetim- Performans Denetimi İlişkisi Ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 1, 1-14
- Özdemir, E., (2015). Kamu Sektöründe İç Denetim: Genel Bütçe Kapsamındaki İdarelere Yönelik Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Konya
- Özsemerci, K., Süngü, S. & Temizel, Ö. (2004). Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Sayıştay Denetiminin Rolü. *Sayıştay Dergisi*, 53, 3-39
- Özyürek, H., (2012). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2, 95-105
- Parlak, M., & Parlak, Z. (2012). Osmanlı mali Sistemi ve Divan-ı Muhasebata Giden Yol. *Sayıştay Dergisi*, 87, 19-38
- PASAI, (2017). *PASAI_Basic Information*, <http://www.intosai.org/regional-organizations/pasai.html>
- <http://www.intosai.org/regional-organizations/carosai.html>. Erişim Tarihi: 12.08.2017
- Pehlivan, O., (2002). Kamu Maliyesi. Trabzon : Celepler
- Pınar, İ., & Çalışkan, Ö. (2011). 6085 Sayılı Yeni Sayıştay Kanunu ile Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Diğer İlgili Mevzuat. *Dinamik Akademi Yayınları*, Ankara
- Riksrevisisjonen, (2017). *About Riksrevisisjonen*. <https://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/Pages/AboutRiksrevisjonen.aspx>, Erişim Tarihi:19.10.2017

- Role and Tasks,
<https://www.riksrevisjonen.no/en/AboutRR/RoleAndTasks/Pages/Roleandtask.s.aspx>, Erişim Tarihi:11.08.2017
- Sakal, M., (2003). *Anayasal Bütçe Reformunun Esasları*. Ankara: Gazi
- Sakal, M., & Şahin, E.A. (2008). Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*, 68, 3-27
- Saki, H., (2013). Yüksek Denetim Kurumları Performans Değerlendirme Çerçevesi (SAI PMF). *Sayıştay Dergisi*, 90, 153-158
- SAO, (2017). *Sao*. <http://sao.gov.af/en/page/1554/1556>, Erişim Tarihi: 18.07.2017
- Sayın, İ.H., (1998). Avrupa Birliği Sayıştayı İnceleme. *T.C. Sayıştay Yayınları Cumhuriyet’in 75. Yıldönümü Dizisi*
- Sayıştay Kanunu (2010), T.C. Resmi Gazete, 27790, 19.12.2010
- Sayıştay, (2014). *Düzenlilik Denetimi Rehberi*.
https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Duzenlilik_Denetimi_Rehberi.pdf, Erişim Tarihi:28.05.2017
- Selen, U., & Tarhan, A. B. (2014). *Türkiye’de Bütçe Hakkı Algısı*. Uşak: Ekin
- Selen, U., & Taytak, M. (2017). Türkiye’de Bütçenin Yasama Organı Tarafından Denetimi ve Sayıştay’ın Konumu. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(1), 193-223.
- Seviğ, V., (1995). Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi, Ekonomi Forumu Wirtschaftsforum. Friedrich Ebert Vakfı
- Sezer, Y., & Kavakoğlu, T. (2011). Denetimin Denetiřime Evrilmesi. *Denetişim Dergisi*, 6, 41-49
- Söyler, İ., & Çolak, M. (2012). Yeni kamu Mali Yönetim ve Denetim Sisteminde Raporlama. *Maliye Dergisi*, 162, 145-154
- Söyler, İ., (2012). Yeni Kamu Mali Yönetim ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştay’ın Rolü *Sayıştay Dergisi*, 87, 61-96
- Stratejik Plan ECOSAI 2016-2021,
<http://www.ecosai.org.pk/ECOSAI%20Strategic%20Plan-2016-2021.pdf>.
Erişim Tarihi:12.06.2017
- Şahin, B., & Yüceer, S. (2011). Yeni Sayıştay Kanununun Getirdikleri. *Mali Kılavuz Dergisi*, 35, 28-45

- Şahin, İ.D., & Çiçek, Ş.E. (2015). Federal Almanya Cumhuriyeti'nde Yüksek Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 96, 5-23
- Şanlı, İ.D., & Çiçek, Ş.E. (2015). Federal Almanya Cumhuriyetinde Yüksek Denetim. *Sayıştay Dergisi*, 96, 5-23
- Taner, A., (2011). Kamuda Hesap Verme Sorumluluğunun Aracı Olarak Performas Esaslı Bütçeleme. *Sayıştay Dergisi*, 83, 3-30
- Taşpınar, S., (2014). Bütçe hakkı ve Sayıştay. *Mali Kılavuz Dergisi*, 64, 181-188
- Taytak, M., & Bahtiyar, E. (2015). Hesapverme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştay'ının Rolü. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4, 261-284
- Tek, Z., & Çetinkaya, E. (2004). *İç Denetim*. Bütçe Dünyası Devlet Bütçe Uzmanları Demeği Yayın Organı, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf?0>, Erişim Tarihi: 15.06.2017
- Tekin, A., (1999). “Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Bazı Ülkelerdeki Gelişimi”. *Maliye Dergisi*, , 130, 39-54
- T.C. Sayıştay Dergisi (1990). Yüksek Denetim Organları Avrupa Organizasyonunun (EUROSAI'nin) Esasları, 2, 8-15
- T.C. Maliye Bakanlığı, (2017). Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Üst Yöneticiler İçin İç Kontrol Ve İç Denetim Rehberi. <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/3666,ustyonpdf.pdf?0>, Erişim Tarihi: 19.09.2017
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, (2017). *Sayıştayların (Yüksek Denetim Kurumlarının) Bağımsızlığı Hakkında Mexico Deklarasyonu*. https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/bilgi_notlari/MexicoDeklarasyonu.pdf. Erişim Tarihi: 25.09.2017
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2014). *Genel Uygunluk Bildirimi*. 2013 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesi. https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_uygunluk/2013GenelUygunluk.pdf, Erişim Tarihi: 18.05.2016
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2016). *2015 Yılı Faaliyet Genel Değerlendirme Raporu*. https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/faaliyet/2015_Faaliyet.pdf, Erişim Tarihi: 18.05.2016

- T.C. Sayıştay Başkanlığı (2016). *2015 Yılı Mali İstatistikleri Değerlendirme Raporu*.
https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/mali_istatistik/2015_Mali.pdf, Erişim Tarihi: 18.05.2016
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, (2017). <https://sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=64>, Erişim Tarihi:11.06.2017
- TDK, (2017). <http://www.tdk.gov.tr/tdksozluk.php>, Erişim Tarihi:10.12.2016
- TDK, (2016). *Bütçe*,
http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=B%C3%9CT%C3%87E, Erişim Tarihi:04.11.2016
- Topçu, F.S., (2014). Sultan Abdülaziz Döneminde Yaşanan Mali Bunalım ve Uygulanan Mali Reformlar (1861-1876). Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara
- Tufan, M., Görün, M., (2013). Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslar arası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi. *Sayıştay Dergisi*, 89, 115-135
- Turhan. M. (2009). Sayıştay’ın Performans Denetimi Görevi Ve Performans Denetimini Uygulama Süreci. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara
- Tunç, H., (2012). Karşılaştırmalı Hukukta Meclis Soruşturması. Türkiye Büyük Millet Meclisi Parlamenter Denetim Sempozyumu
- Tüğen, K., (2013). *Devlet Bütçesi*. İzmir: Bassaray
- Türedi, H., Karakaya, G. & İldem, M. (2015). Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi. *Sayıştay Dergisi*, 96, 55-74
- Uluatam, Ö., (1997). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj
- Uysal, O., (2010). Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Etkinliği Bakımından Sayıştay’ın Rolü. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir
- Uz, A., (2005). Hesapları Kesin Hükme Bağlamakla Görevli Sayıştay’ın Yargısal Kimliği. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 4, 361-374
- Uzun, A.K., İç Denetim Nedir,
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/%C4%B0%C3%A7%20Denetim/%C4%B0%C3%A7%20Denetim%20Nedir-Makale.pdf>, Erişim Tarihi:03/10/2017
- Uzun, A. K., (2009). Kamu Yönetiminde İç Kontrol ve İç Denetim Yaklaşım. *Denetişim Dergisi*, 3, 59-65

- Uzunay, V., (2007). Avrupa Birliğinde Ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi Ve Bu Alanda Yapılan Düzenlemeler. Maliye Bakanlığı Bütçe Ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara
- Üstün, Ü. S., Hepaksaz, E. Kılıç, R. & Kuluçlu, E. (2011). Kamu Mali Yönetimi ve Sayıştay Hesap Yargısında Mali Sorumluluk. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 379-397
- Varcan, N., (1993) *Maliye Tarihi*, Eskişehir: Birlik Ofset
- Yalçın, S., (2017). Mali Şeffaflık İle Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı ve Örgütlenme Yapılarının Mali Performans Üzerindeki Etkisi: Bir Panel Veri Analizi. Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara
- Yılmaz, H. H., & Biçer, M. (2010). Parlamentonun Bütçe Hakkını Etkin Kullanımının Yeni Bütçe Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 158, 201-225
- Yılmazcan, D., (2000). Bütçe Hakkı ve Bütçe Uygulamaları, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”, İstanbul, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları No. 12

ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Burcu DURAK

Mail: bdurak@cu.edu.tr

Adres: Çukurova Üniversitesi İİBF 2. Blok 3. Kat oda no:304

Doğum Tarihi: 05.10.1990

Unvanı: Araştırma Görevlisi

Lisans : Çukurova Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü (2009-2013)

Yüksek Lisans: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı
(2015-2017)